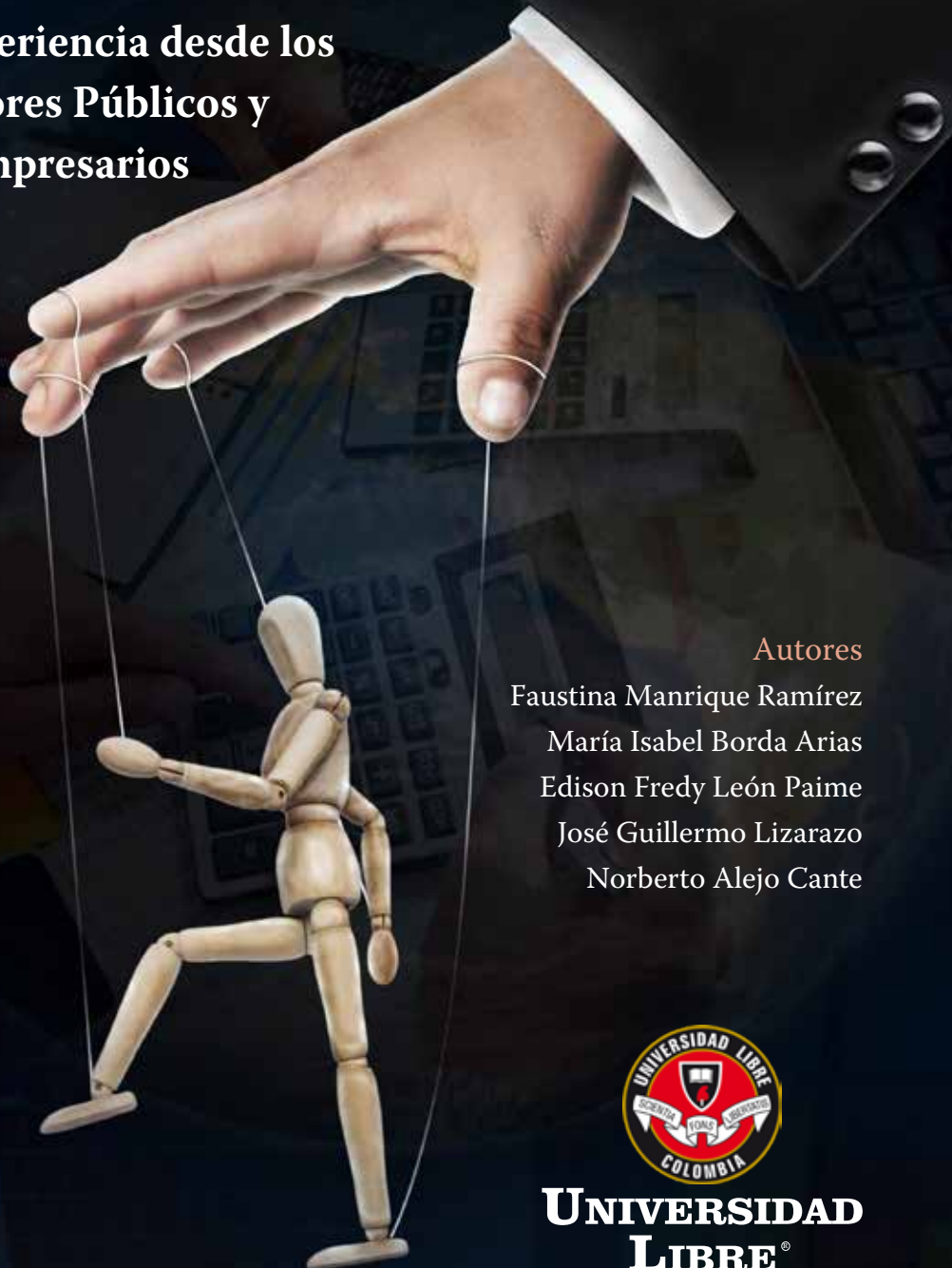


La práctica contable desde el poder, la organización y el hacer.

Una experiencia desde los
Contadores Públicos y
microempresarios



Autores

Faustina Manrique Ramírez

María Isabel Borda Arias

Edison Fredy León Paimé

José Guillermo Lizarazo

Norberto Alejo Cante



**UNIVERSIDAD
LIBRE®**

**La práctica contable desde el poder,
la organización y el hacer.**

**Una experiencia desde los
Contadores Públicos y microempresarios**

Faustina Manrique Ramírez

La práctica contable desde el poder, la organización y el hacer : una experiencia desde los contadores públicos y microempresarios / Faustina Manrique Ramírez ... [et al.]. – Bogotá: Universidad Libre, 2018.

137 p. : il., tablas. ; 24 cm.

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN 978-958-5578-34-0

1. Práctica contable 2. Contabilidad 3. Análisis económico.

I. Manrique Ramírez, Faustina II. Borda Arias, María Isabel III. León Paime, Edison Fredy IV. Lizarazo, Guillermo V. Alejo Cante, Norberto.

657.092 SCDD 23

Catalogación en la Fuente – Universidad Libre. Biblioteca

ISBN impreso: 978-958-5578-34-0

ISBN digital: 978-958-5578-35-7

© **Autores** Faustina Manrique Ramírez, María Isabel Borda Arias, Edison Fredy León Paime, José Guillermo Lizarazo, Norberto Alejo Cante

Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables- Posgrados –
Maestría en Contabilidad 2020
Universidad Libre
Bogotá, D. C. - Colombia

Primera edición: junio de 2020

Queda hecho el depósito que ordena la ley.

Reservados todos los derechos. No se permite la reproducción total o parcial de esta obra ni su incorporación a un sistema informático ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio (electrónico, mecánico, fotocopia, grabación u otros sin la autorización previa y por escrito de los titulares del copyright.

Editorial: Universidad Libre
Coordinación editorial: Luz Bibiana Piragauta Correa
Correo-e: comunicaciones@unilibre.edu.co
Calle 8 No. 5-80, Tel: 3821000, Bogotá, D. C.

Portada: <https://pixabay.com/es/>
Diseño y Diagramación: Héctor Suárez Castro
Impreso por Panamericana, Formas e Impresos S. A.
Quien actúa solamente como impresor
Calle 65 N° 95-28. Tel.: 430 03 55 - 430 21 10
Tiraje de 100 ejemplares

Impreso en Colombia
Printed in Colombia

La práctica contable desde el poder, la organización y el hacer.

**Una experiencia desde los
Contadores Públicos y microempresarios**

Autores Faustina Manrique Ramírez
 María Isabel Borda Arias
 Edison Fredy León Paimé
 José Guillermo Lizarazo
 Norberto Alejo Cante



UNIVERSIDAD LIBRE®

DIRECTIVAS DE LA UNIVERSIDAD

Presidente Nacional: Jorge Orlando Alarcón Niño

Vicepresidente Nacional: Jorge Gaviria Liévano

Rector Nacional: Fernando Enrique Dejanón Rodríguez

Censor Nacional: Ricardo Zopó Méndez

Secretario General: Floro Hermes de San José Gómez Pineda

Director Nacional de Planeación: Alejandro Muñoz Ariza

Directora Nacional de Investigaciones: Elizabeth Villarreal Correcha

Presidente Sede Principal: María Elizabeth García González

Rector Sede Principal: Fernando Arturo Salinas S

Presidenta seccional: María Elizabeth García González

Rector seccional: Fernando Arturo Salinas Suárez

Directora Nacional de Investigación: Elizabeth Villarreal Correcha

Decana Facultad de Ciencias Económicas,

Administrativas y Contables: Clara Inés Camacho Roa

Director centro de Investigaciones Facultad: Luis Humberto Beltrán Galvis

Director Posgrados: Jorge Enrique Rodríguez Rodríguez

Contenido

Prólogo	9
Introducción	11
CAPÍTULO 1. LA LUCHA GLOBAL POR LA PRÁCTICA CONTABLE: ORGANIZACIONES Y PODER	15
<i>Edison Fredy León Paimé PhD.</i>	15
Introducción	17
Elementos conceptuales para la comprensión de los campos	18
Algunos trabajos previos	21
Campo y práctica contable	23
Saber disciplinario en el marco del capitalismo	28
El capitalismo empresarial: la contabilidad como saber estratégico	31
El ascenso del capitalismo financiero: la colonización de la práctica contable	32
La lucha global por la práctica contable y las realidades locales	34
Reflexiones	37
Referencias Bibliográficas	37
CAPÍTULO 2. EL PODER ORGANIZACIONAL Y LA PRÁCTICA CONTABLE	41
<i>Faustina Manrique Ramírez PhD.</i>	41
El Contador Público y la Organización	43
El juego del poder en la organización	47
El poder y la práctica contable en la organización	53
La autoridad formal	55

Control de Recursos Escasos	58
Utilización de la estructura organizacional, leyes y reglamentos	59
Control de los procesos de decisión	60
A manera de reflexión final	62
Referencias Bibliográficas	63
CAPÍTULO 3. COMPRENSIÓN DE LAS PRÁCTICAS CONTABLES, INMERSAS EN LAS EXPERIENCIA DE LAS PEQUEÑAS INDUSTRIAS DE CALZADO BARRIO RESTREPO EN BOGOTÁ	67
<i>María Isabel Borda Arias. PhD - Mg. José Guillermo Lizarazo V. Mg. Norberto Alejo Cante</i>	67
Problema de investigación	69
Justificación	70
Marco teórico	72
La práctica contable	72
Marco conceptual	74
Procesos de costeo	74
Sistema de costos	75
Clasificación de los sistemas de costos	75
Elementos del costo	76
Marco contextual de la industria del calzado	81
- Instrumento de recolección de información	92
- Descripción demográfica de la muestra	94
- Procedimiento de recolección de información	95
Resultados y análisis de las categorías emergente	95
Organización administrativa	96
Experiencias de los industriales del calzado en cuanto a los sistemas de costos	97
Experiencias de los industriales del calzado en cuanto a los elementos del costo	99
Manejo y costo determinado por el estilo y calidad del calzado	100
Cálculos por promedio en inventario y compra de materia prima	101

Compra de los materiales requeridos determinados por órdenes de producción	101
Compras de contado sujetas a disponibilidad de caja	102
Comprar solo lo requerido para cada orden de producción	103
Falencias en los inventarios	103
Prácticas en el manejo de la mano de obra para la fabricación del calzado	105
Contratación por prestación de servicio - destajo	105
Formación empírica en el oficio del calzado	108
Cumplimiento de la normatividad laboral mediada por acuerdos y situación económica	111
En las prácticas no hay distinción entre costos indirectos, fijos y variables	115
Procesos contables desestructurados y realizados de manera improvisada	116
La comparación entre el costo real y el costo predeterminado se realiza de manera deficiente	117
Participación en apoyos gubernamentales y desarrollo tecnológico de la industria del calzado	118
Bajo nivel tecnológico de los industriales del calzado en el Restrepo	119
Apatía y poca participación en apoyos del gobierno Nacional	120
Pocas expectativas de los industriales frente al sector	121
Conclusiones y recomendaciones del estudio	124
Referencias Bibliográficas	129
Colofón	135
Por la búsqueda de miradas comprensivas de las prácticas contables	

Prólogo

El libro es resultado del interés por hacer una aproximación a la verdad de las prácticas contables o ejercicio profesional del Contador Público, resume algunas investigaciones que se vienen adelantando sobre este tema. El objeto es que se comprenda el sentido que se le da a las practica contables por diversos actores y agentes, vistos desde un contexto global del sistema económico capitalista, seguido de algunas deliberaciones sobre la práctica contable en el contexto del poder organizacional, para llegar a comprender la manera cómo algunos empresarios desarrollan ciertas prácticas contables. Se trata de tender puentes entre lo conceptual y la experiencia vivida por profesionales contables y microempresarios de la ciudad de Bogotá D.C.

El texto es una contribución de estudiantes y profesores de la Maestría en Contabilidad de la Universidad Libre. En él se mezclan los aprendizajes generados en trayectorias personales que enriquecen a acervos conceptuales y empíricos, los cuales pueden ser apropiados para leer la realidad contable.

En los dos primeros capítulos se aborda el tema de la práctica contable desde una perspectiva conceptual, lo que se afronta en el contexto general del sistema económico capitalista, seguido de una reflexión sobre la práctica contable y el poder organizacional. Se problematiza a la práctica contable como un aspecto que es producto de la lucha permanente del profesional contable al enfrentar su concepción ética con el poder en la organización que se despliega de manera estratégica.

En el tercer capítulo se presenta el análisis del estudio con los empresarios del calzado del barrio el Restrepo de Bogotá D.C. Allí se hace un esfuerzo por comprender las experiencias inmersas en las prácticas contables desde un agente particular: el pequeño empresario del calzado. A partir del análisis a los procesos de gestión del sistema de costos y sus diversos elementos, se

conoce sobre la manera que estos agentes ponen en práctica procesos para determinar el costo de sus productos.

El resultado de estas investigaciones abre caminos para analizar las prácticas contables desde un enfoque cualitativo, con el objeto de fortalecer y fundamentar la línea de investigación en contabilidad social y una sublínea sobre las prácticas contables.

Los autores, marzo 2020

Introducción

La contabilidad y sus prácticas son un tema recurrente en las recientes bibliografías internacionales. La mirada de tipo económico siempre han sido el predominante, hoy las miradas de orden comprensivo en la que las teorías sociales y la investigación cualitativa se acercan al sentido de las mismas prácticas. Una aproximación a la forma como comprender, la presentación y vivencias de las prácticas contables en los límites del capitalismo contemporáneo es el objeto de este libro.

El documento se presenta en tres capítulos, en el primer capítulo se plantean el cómo entender las prácticas contables, no sin antes establecer unas bases de comprensión del campo contable y sus prácticas, para luego contrastar el paso del capitalismo empresarial al financiero, como un marco que trae nuevas configuraciones de poderes alrededor de esta práctica. En este primer capítulo se aborda el tema de la lucha global por la práctica contable: organizaciones poder, y práctica contable como una reflexión sobre este ejercido profesional del Contador Público

El segundo capítulo aborda el tema del poder organizacional y la práctica contable, corresponde a una aproximación al contexto del poder organizacional donde el contador Público ejerce su práctica profesional, este capítulo se fundamenta en la investigación de Manrique (2019) *hacia unos principios de la práctica social del contador público en el contexto del poder organizacional, a partir de las propias vivencias de algunos contadores públicos vinculados a empresas*, que viven y se resisten al juego del poder en la organización. Corresponde a una investigación cualitativa que, mediante la metodología de Teoría Fundamentada, hace uso de la entrevista en profundidad para obtener la información.

En este capítulo se conceptualiza sobre el poder organizacional y la práctica contable, considerando que toda organización es diseñada con dirección al cumplimiento de unos objetivos concretos, con una estructura donde se establecen ciertas relaciones de autoridad, jerarquías y condiciones de trabajo que deben cumplir las personas que hacen vida al interior de la organización. En estas condiciones el poder es visto como las relaciones que se generan en los distintos niveles, sea a través de los órganos colegiados, directivos, mandos medios y aquellos agentes internos y externos presentes en el momento de la toma de decisiones y el manejo de los recursos.

Autores como Weber (2012), Mintzberg (1992), Morgan (1996) coinciden en que el poder se perfecciona en el momento en que se emite la orden y cuando se materializa por quien la cumple. En ese entorno de poder, se encuentra el contador público y su práctica contable como parte de la estructura organizacional, en donde la coalición de interés tanto de los agentes internos como externos, que se pugnan por el control de los recursos y la toma de decisiones.

Se considera que la práctica contable genera una serie de conflictos entre el hacer del profesional contador, la ética y el poder en la organización, se indagaron algunos contadores públicos en ejercicio, como individuo inmerso en una organización, al conocer y observar la realidad que circunda la actividad práctica o ejercicio del contador en el lugar natural donde la ejerce, se logran determinar algunos indicios del poder organizacional que afecta la práctica contable (Manrique, 2019).

El tercer capítulo, presenta el resultado de la investigación sobre las prácticas contables desde la perspectiva del microempresario, específicamente de la industria del calzado en el barrio Restrepo de Bogotá D.C., aquellas prácticas contables que se relacionan con los procedimientos y elementos para determinar los costos de la producción del calzado. No se trató de unos datos más para las estadísticas, la investigación se orientó a comprender, cómo los empresarios de la industria de calzado, a pesar de las condiciones efectos de la globalización, siguen subsistiendo y se resisten a desaparecer, como una de las industrias que fue prospera y que logro su desarrollo en Bogotá.

Los datos e información se recolectaron en el mismo lugar donde se hace el proceso de manufactura y se generan las prácticas contables en la determinación de los costos, hasta obtener el producto final. Los resultados son las

narraciones que cada uno de los empresarios hacen de su vida cotidiana diaria en ese proceso de manufactura, sus estructuras, recursos, de sus dificultades para competir, del acierto de sus decisiones y la lucha diaria por no desaparecer del medio, y de las prácticas contables, en la determinación de los costos y sin la necesidad de una orientación profesional del contador las llevan para obtener un producto final.

CAPÍTULO 1

La lucha global por la práctica contable: organizaciones y poder

Edison Fredy León Paine PhD.

<https://orcid.org/0000-0002-4941-9668>



Introducción

El campo contable es un espacio social de poder que hoy día se expande de manera global. Son diversos sus agentes que luchan por la definición y la forma que debe tomar la práctica contable. Su autonomía frente a otros campos de poder es relativa, asistimos a un periodo de cambio donde el poder del sector financiero se va imponiendo frente a otros actores que movilizaron el capitalismo, y como tal, las prácticas contables.

Ante este escenario hay elementos de lucha y resistencia, de agentes unos más legítimos que otros, que potencian contestaciones frente a lo que implica la imposición de prácticas organizacionales (entre ellas, las contables). La práctica contable entonces no se moldea fatalmente de los poderosos hacia los sin poder, sino que transita esferas de articulación (dominios, técnicos, políticos, simbólicos, económicos) ligados al territorio, la cultura y el empresariado. No existe pues una única narrativa de lo global, sino que la misma choca con diversas versiones de lo global-local.

La práctica contable que se vincula a ese contexto del poder y del poder organizacional, de código de ética, de amenazas y salvaguardas, se convierte en un proceso visible dentro de ese juego de poder organizacional, donde conviven tanto agentes internos como externos a la organización, que se luchan por el poder de la decisión y el manejo de los recursos, es en ese el espacio natural de desempeño profesional contador. Es lo expuesto anteriormente que en el segundo capítulo la se hace una reflexión sobre el poder en la organización y la práctica del profesional contable.

Al contador público se le reconoce como sujeto que construye su propia realidad social, como expresión de la vida cotidiana y es afectado por las fuerzas del poder en la organización, lugar de desempeño y de toma de decisiones en todos los niveles jerárquicos como fuente de poder, que se asociaron con la autoridad formal que relaciona la condición de derecho a mandar y el

deber de obedecer del otro, en el control de recursos escasos que evidencia el problema de los incentivos, la utilización de la estructura, leyes y reglamentos que expone los temas de autoridad, jerarquía y obediencia, y, el control de las decisiones que se relaciona con la forma organizativa y de quién decide las acciones. Todas estas fuentes de poder se relacionan con lo preceptuado en el Manual del Código de Ética para el Profesional Contable (IESBA, 2018).

Se asiste a un periodo de cambio donde el poder del sector financiero se va imponiendo frente a otros actores que movilizaron el capitalismo, y como tal, las prácticas contables. Ante este escenario hay elementos de lucha y resistencia, de agentes unos más legítimos que otros, que potencian contestaciones frente a lo que implica la imposición de prácticas organizacionales (entre ellas, las contables). Ante este escenario hay elementos de lucha y resistencia, de agentes unos más legítimos que otros, que potencian contestaciones frente a lo que implica la imposición de esquemas de comportamientos. La práctica contable entonces no se moldea fatalmente de los poderosos hacia los sin poder, sino que transita hacia esferas de articulación (dominios, técnicos, políticos, simbólicos, económicos) ligados al territorio. No existe pues una única narrativa de lo global, sino que la misma choca con diversas versiones de lo global-local.

El presente texto tiene como objetivo exponer la manera como se puede entender la lucha por la práctica contable en la contemporaneidad, asumiendo para ello los conceptos de las teorías de los campos de Bourdieu que esboza en diversas obras (2007, 2008, 2009 y 2010). Se trata de un planteamiento panorámico que ayude a entender y comprender el análisis de las prácticas contables en contextos específicos.

Elementos conceptuales para la comprensión de los campos

Bourdieu fue un sociólogo excepcional, su aporte más significativo fue crear un marco conceptual que permite dibujar diversos escenarios sociales basados en el posestructuralismo, donde las acciones individuales pueden ser analizadas en función de su relación de autonomía/dependencia con los poderes sociales, a ese marco se le denominó la teoría de los campos sociales. Sus planteamientos fusionan los conceptos fundamentales de La obra “El Capital”

de Marx (2005), al reconocer que la lucha por el poder está enmarcada en términos de capital económico, pero trasforma esta posición reconociendo los planteamientos de Max Weber (1994) acerca de la cultura y el poder, por lo que indica que también están en juego el capital social y simbólico en el marco del poder, como elementos movilizados y reproductores de las estructuras sociales (Gutiérrez, 2005 y 2016).

De este modo, todo el escenario social puede ser entendido como un campo de lucha por el poder en la sociedad. Los campos sociales son las diferentes esferas sociales en las que se distribuye el poder y los capitales de los agentes sociales (corpóreamente personas o instituciones), determinando el lugar social de cada participante (sus gustos, expectativas y formas de apreciación y acción (prácticas). Así se entiende que,

Un campo consiste en un conjunto de relaciones objetivas entre posiciones históricamente definidas, mientras que el *habitus* toma la forma de un conjunto de relaciones históricas incorporadas a los agentes sociales. Segundo, ambos conceptos son igualmente relacionales, en el sentido en que se comprenden uno en relación con el otro: un campo no es una estructura muerta, es un espacio de juego que existe en cuanto tal, en la medida en que hay jugadores dispuestos a jugar el juego, que creen en las inversiones y recompensas, que están dotados de un conjunto de disposiciones que implican a la vez la propensión y la capacidad de entrar en el juego y de luchar por las apuestas y compromisos que allí se juegan (Bourdieu y Wacquant, 1992) Tomado de Gutiérrez, (2006, p. 23)

Los campos sociales están conformados por unas estructuras donde participan los agentes (quienes están en el juego del poder) en relación con los capitales en disputa (distribución económica, social y simbólica de recursos). Tales estructuras son construidas de manera histórica, y permiten delinear los comportamientos sociales, combinando lo objetivo estructural y lo subjetivo. La manera como se van configurando comportamientos es el resultado de la formación de *habitus* (circulación de discursos que configuran la memoria social e individual), y el delineamiento de prácticas sociales que tienen la posibilidad de reproducción (en cuanto son estables, repetitivas, y tienen sentido en la lucha de poder).

Así, se van configurando diversos campos de poder los cuales se caracterizan por los capitales en disputa, y su alcance en la configuración de las relaciones

sociales. El número de campos de análisis posibles son amplios, algunos se encuentran relativamente institucionalizados, y por lo tal, son fácilmente identificables, mientras otros son emergentes a partir del tipo de prácticas que reportan, o como Bourdieu los llama, oficios medios que denotan campos asociados a prácticas concretas que tienen déficit de institucionalización (Bourdieu, 1965).

En ese sentido todo campo es un espacio de lucha, donde los diferentes agentes se posicionan alrededor de su acceso al capital de interés (ya sea económico, simbólico o social). Cada agente busca mantener o acceder a ciertos privilegios institucionalizados, y en sus prácticas y discursos reportan estrategias para dominar, apoyar o excluir a otros agentes sociales. De tal manera que,

La lucha por la diferencia específica, la última diferencia, enmascara las propiedades genéricas, el género común, las solidaridades “objetivas”, la clase, que no existen sino por la mirada exterior del observador extraño y que el trabajo de “politización” quiere hacer surgir en la conciencia de los agentes incrementando los efectos de la lucha de competencia: en efecto, más allá de que apunte no abolir la clasificación o a transformar sus principios sino a modificar la posición en la clasificación, y que impliquen de ese modo un reconocimiento tácito de la clasificación, las luchas de competencia, que dividen a los cercanos, a los vecinos, a los semejantes, son la antítesis más perfecta y la negación más eficaz de la lucha contra otra clase, en la cual se constituye la clase. (Bourdieu, 2008, p. 222)

Finalmente, los campos también se posicionan y chocan entre sí. Por ejemplo, el campo religioso ha tenido un papel importante frente al poder, pero puede chocar en algunos momentos en este propósito con campos como el científico o político. Y en otros periodos de tiempos estar aliados con campos como el económico o el educativo.

Así mismo, un mismo agente puede ser partícipe de diversos campos de poder al mismo tiempo (ninguna institución o persona se reduce a un único campo). Esta es parte de la crítica de los planteamientos de Bourdieu a Marx, quien planteaba que la lucha se reducía a la lucha económica. Una misma persona puede ser partícipe de un campo profesional, del campo político, religioso, deportivo, etc., según sus consumos ejemplos como (el campo de la moda) y prácticas culturales como (el campo literario).

Algunos trabajos previos

La comprensión corriente de lo que es la contabilidad ha sido un problema de lucha por la legitimidad por parte de la comunidad contable, con lo que se ha hablado de un arte, una técnica y en desde la segunda mitad del siglo XX como una ciencia (esto no desconoce el ya reconocido periodo científico). Nos apartamos tanto de estas visiones de la profesión y la contabilidad, ya que consideramos que estas no permiten ver la misma como una práctica concreta que tiene efectos negativos y positivos en la constitución societal. Tales definiciones no son en sí ciertas, o falsas, sino que son problemáticas y por lo tal, objeto de abordaje frente a la manera como se ha constituido un campo particular como es el campo contable.

Nuestras preconcepciones (representaciones) juegan un papel importante en la forma ideológica en la constitución del campo. Los diferentes agentes del campo al reproducirlas y repetirlas no siempre cuestionamos las bases mismas que le dan sentido, por otro lado, identificamos aquellos elementos que pueden hacer que la historia de la profesión contable y la contabilidad no sea tan digna como nos hemos acostumbrado a recitarla.

Los esfuerzos por comprender la contabilidad como una práctica asociada se alimentan de diversos trabajos que se vienen generando desde hace cerca de cuatro décadas. Entre estos destacamos los siguientes:

Roslender (1992), luego de una revisión de una década genera una teoría sociológica de la práctica de la contabilidad. Entre sus aportes esta definir la profesión contable como una institución social. Indicando que esta puede operar como un sistema e institución de legitimación que crea, distribuye y mitifica el poder en función de los intereses de la elite. Además, Roslender (1992) señala que la contabilidad puede ser comprendida como un conjunto de técnicas que capturadas por algún grupo de interés puede ser utilizada para aumentar su ventaja social frente otros. Así se constituye en uno de los trabajos seminales sobre lo que implica comprender la contabilidad y sus practicantes (1992).

Dezalay (1997) genera una de las obras más influyentes en el pensamiento sobre la práctica y la profesión contable. Indica que los contadores han jugado un papel importante en la constitución del capitalismo, convirtiéndose en uno

de sus “perros guardianes”. El autor tomando el concepto de agentes analiza el papel de las grandes consultoras contable en la legitimación e imposición de las transformaciones del capitalismo global. Casi al mismo tiempo, Chua & Pollaous (1998) utilizan el concepto de campo para analizar el caso de la creación de la asociación australiana de contadores.

Ramírez (2001) realiza un estudio muy importante sobre la manera como se configuró la profesión contable en Francia. Utilizando los conceptos de Pierre Bourdieu (campo, agentes, capitales, etc.), el autor señala los elementos socio-lógicos que llevaron al ascenso de una élite contable que se hará cargo de los estamentos institucionales y gubernamentales de la contabilidad en el país galo.

No podemos dejar de lado los múltiples trabajos realizados por Dean Neu, quien utiliza el instrumental de campo y agentes para diversas investigaciones sobre el ejercicio contable. En 2002 utiliza el instrumental de campo para describir las posiciones que las posturas críticas fueron tomando (Neu, Ocampo & Everett, 2002). En 2004 junto a Heincke hace una de las primeras aproximaciones sobre la manera como los sectores financieros van convirtiéndose en un agente que poco a poco va socavando el papel de los estados nacionales (Neu & Heincke, 2004). Luego va a tener dos grandes estudios, el primero en el que analiza el tipo de agente que vienen a jugar los emisarios del Banco Mundial en la conformación de la política económica de los países en desarrollo (Neu & Ocampo, 2007), y otro en el que analiza los procesos de transferencia tecnológica como capital tecnológico y su imposición en las misiones del Banco Mundial (Neu, Graham & Heincke, 2007).

Estos trabajos son solo una muestra de cómo el instrumental de Pierre Bourdieu ha resultado eficiente para analizar el campo y la práctica contable, la manera como este puede ser utilizado. Dentro de estos trabajos destacamos varias ideas metodológicas que deben ser tenidas en cuenta:

- La práctica contable como un proceso que se articula desde lo local a lo global.
- El campo contable como un campo de poder que está en conflicto con otros campos.
- El campo contable como un espacio social donde unos agentes imponen arbitrariedades discursivas a otros agentes, pero al mismo tiempo se subordinan a agentes de campos externos.

- Los agentes despliegan estrategias que sirven para articular el ejercicio del poder y la reproducción de ciertas prácticas.
- La existencia de un campo global de la contabilidad, que tiene particularidades locales, donde el papel de la lucha profesional se vuelve muy importante.

Campo y práctica contable

De esta manera comprendemos el campo contable como un espacio de lucha que hace parte del espacio general de luchas por el campo del poder. El campo contable se encuentra en relación con otros campos de poder (económico, empresarial, jurídico, educativos, etc.). Los contadores, estudiantes y docentes contables, quienes así mismos se consideran los agentes legítimos del campo, en cuanto, piensan que la distribución de capitales asociados al campo les pertenece, y entran en tensión ya sea con otros agentes legítimos (Empresariado, Estado, sector educativo), o agentes con déficit de legitimidad (propios o externos), que son considerados como no pertenecientes al campo, pero quienes de todos modos están en la lucha por sus capitales.

Los capitales del campo contable en disputa tienen varias características. Están en tensión permanente, ya su acceso implica recursos para el poder en el campo. No todos los agentes luchan por un mismo capital (y allí está la crítica de Bourdieu a Marx), hay quienes están más interesados en los capitales sociales o simbólico que en el capital económico. Así mencionaremos brevemente los siguientes, sin indicar que pueden existir otros capitales objeto de lucha:

- El capital económico asociado al reparto de la torta de recursos económicos (monetarios), provenientes de la práctica legítima e ilegítima de la contabilidad. A él concurren todos los agentes tratando acceder o evitar el acceso a otros.
- El prestigio profesional e institucional, como el legado que potencia la conformación de figuras en el campo, incluyendo la memoria histórica. Es tanto individual (profesionales, asesores, expertos, estudiantes destacados, investigadores, etc.), como institucional (escuelas, consultoras, empresas, organizaciones técnicas públicas o privadas). Conforman las trayectorias de los agentes.

- La regulación y sociodicea¹ contable. Como el monopolio para emitir conceptos jurídicos, legales e imponer normas a los demás miembros del campo.
- La educación contable, como parte de los procesos de distribución de capital social, ya que se encarga de la institucionalización de los practicantes legítimos.
- Capital técnico efectivo, como la distribución de la infraestructura burocrática que hace posible la gestión política del poder y la sociodicea contable.

En ese sentido la práctica contable cumple un doble rol, por un lado, es lo que en realidad el contable hace, y a la vez es por lo que los contables luchan. Es un sistema de disposiciones que determina comportamientos entre los diferentes agentes del campo contable, formando *habitus* que sustentan las creencias sobre lo que debe ser la práctica de la contabilidad. Al mismo tiempo que puede entenderse como el conjunto de oficios, tareas, haceres, remunerados o no, que posibilitan el ejercicio real de la contabilidad tanto en las organizaciones, como más allá de estas.

Como parte de la configuración del campo contable se generan una serie de tensiones entre los agentes legítimos y los ilegítimos del mismo. Los contadores como agentes institucionalizados (profesionalizados, escolarizados y agremiados) parecen ser el agente central del campo. Sin embargo, en el marco de la estructura general su accionar se encuentran en función del poder de agentes como los empresarios, las grandes casas contables, las instituciones de regulación de la práctica global y local, entre otros. Se dan una serie de episodios y luchas, donde en más de una situación el contador, como practicante legítimo debe ceder al poder de agentes como los empresarios, o de las multinacionales. Frente a los agentes ilegítimos el contador guarda una relación de amor/odio, por un lado, si bien son competidores en el mercado de los capitales en disputa, al mismo tiempo, se pueden tratar de colegas que han quedado en situaciones de desventaja social y discursiva como fruto de antiguas luchas. Como se puede ver en la Tabla 1, la relación entre espacios sociales, agentes y capitales en disputa, genera un complejo ajedrez donde las alianzas y las confrontaciones se renuevan regularmente. La práctica contable

1 Como parte del conjunto de discursos que legitiman los ámbitos de poder en los contextos sociales. Se trata de una construcción social histórica humana que hace que ciertos enunciados doten de razón a quienes luchan por el control de la palabra legítima.

es el resultado de todas las luchas, su forma y modulación revela un pasado del ejercicio del poder, y del ajuste de intereses tanto institucionales como ilegítimos. Finalmente, la diversidad de capitales en disputa nos hace entender que el capital económico solo es una fracción de los asuntos en juego entre los diversos agentes del campo contable.

Tabla 1. Elementos mínimos de la estructura del campo contable

Espacio general	Agentes legítimos	Agentes ilegítimos	Capitales en disputa
<p>Campo del poder...</p> <p>Subordinado y en relación con los campos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Económico</i> • <i>Jurídico</i> • <i>Educativo</i> • <i>Empresarial</i> • <i>Entre otros...</i> 	<p>Empresarios</p> <p>Practicantes legítimos: profesionales institucionalizados, docentes contables.</p> <p>Grandes casas contables (grandes consultoras, multinacionales).</p> <p>Pequeñas casas (despachos domésticos).</p>	<p>Practicantes ilegítimos: oficiantes no institucionalizados, agentes de otros campos.</p> <p>Practicantes legítimos entrados en desgracia: castigados, desprestigiados, exclusivos, subvalorados.</p>	<p>Capitales económicos: ingresos de la práctica y la industria contable.</p> <p>Capital simbólico: distribución social del prestigio profesional e institucional.</p> <p>Regulación y sociodicea contable.</p>
<p>Espacio social específico</p> <p>Campo contable</p>	<p>Instituciones: Nacionales, Internacionales de regulación del oficio (práctica), y del saber (conocimiento técnico).</p> <p>Estado Nacional.</p> <p>Instituciones escolares</p>	<p>Instituciones de regulación económica y social.</p>	<p>Capital social: distribución de las redes de conexiones, favores, ascensos que incluyen, impulsa y expulsan miembros de la comunidad. La educación contable se incluye.</p> <p>Capital técnico efectivo.</p> <p>Distribución de la infraestructura burocrática que hace posible la gestión política del poder y la sociodicea contable.</p>

Fuente: elaboración propia con base a León (2016).

La práctica contable no constituye por sí sola la profesión contable, aunque puede ser incluso un concepto más amplio que este. La profesión contable se constituye por todos aquellos aspectos sociales que institucionalizan la práctica contable en la contemporánea división social del trabajo, reproduciendo aquellos aspectos que la comunidad considera importante a partir de un aparato escolar desarrollado y construido para tal propósito. La práctica incluye, adicionalmente, los ámbitos comportamentales ajustados a la normalidad y la cotidianidad, que según el caso sigue la arbitrariedad jurídica establecida, pero en otros se aparta de ella. La práctica contable no es lo que dice la norma, sino la actitud comportamental frente a esta, frente a lo que se espera del contable tanto por el Estado, la empresa y la sociedad.

Pero la práctica contable que se aprende y reproduce en la institución escolar, solo está formada por aquellos elementos que se consideran legítimos y que no ponen en peligro la estabilidad y conformación de un campo social, como lo es el campo contable. La práctica contable legítima es aquella que se desarrolla y ejecuta bajo las arbitrariedades que el campo contable establece, la educación contable es entonces, el ejercicio de la autoridad pedagógica que ancla las arbitrariedades particulares del campo contable en sus potenciales nuevos miembros.

Así es conveniente diseccionar la discusión de la existencia de una práctica contable y de un saber disciplinario denominado contabilidad. Partimos de una mirada que combina la visión que sobre las prácticas propone Bourdieu y Foucault. La práctica contable está asociada al uso de una serie de técnicas desarrolladas y asociadas al saber contable en la sociedad, la práctica contable no se circunscribe a la institución empresa, sino que su marco de acción tiene que ver con el objeto mismo de su práctica, que es hacer visible un conjunto de señales que permiten rendir cuenta y control social de una actividad específica. Diferentes agentes en campo particulares llevan a cabo diversos modos de prácticas contables, los cuales son invisibilizados o destacados en la medida del orden institucional imperante.

La práctica contable no es una sola, sin embargo, en la medida que se va generando una división social del trabajo, socialmente se empieza a reconocer a un agente como legítimo para llevar a cabo esta tarea en contextos determinados, como lo es el contador(a). En el orden social del capitalismo,

las prácticas contables van posicionándose y haciéndose más funcionales a la estructura societaria, hace de una práctica contable orientada a la protección de la propiedad, hoy tenemos una serie de prácticas orientadas a la protección del inversor institucional. Esto porque en su evolución el capitalismo ha ido mutando la manera como la distribución social del capital es realizada. De allí que el papel de la práctica contable en el capitalismo es el reconocimiento de lo que es o no capital social, y de la forma legítima de distribución social del capital formado entre los agentes de la sociedad. En este orden de ideas, se ha pasado de campos aplicación cada vez más públicos, que a la vez aseguran la apropiación privada de lo colectivo. Así, en las últimas décadas el interés de las prácticas contables ha mutado de la identificación del capital del negocio, a la creación artificial del mismo (si es que este no fue siempre su propósito).

Como León (2016, 146) señala “*la práctica contable es una práctica social, que está en el seno del nacimiento de la modernidad y la modernización social en Occidente. Se trata de una práctica cultural encargada de emitir mensajes que se observan como necesarios en los procesos de control social*”. Se puede decir que la *práctica contable* es una práctica conservadora. Debe existir una estructura social que la haga necesaria, la legitime y le permita operar. Su función social será contribuir en el sostenimiento de tal orden social (*status quo*).

Adicionalmente la práctica contable tiene un conjunto de supuestos epistémicos, que son desde el punto de vista disciplinario el origen de su poder. Como lo sostiene León (2016), la práctica contable se sostiene en un conjunto de premisas, entre las que encontramos que:

- El mundo social es representable y comunicable. Se puede contar. Se pueden representar objetos tangibles e intangibles.
- Es posible adjudicar objetos a un individuo, o un colectivo y constituirlos en la base de una de las dimensiones de acción social. Es decir, el patrimonio es una construcción social.
- La creación de memoria (contable) es una parte fundamental en la sobrevivencia individual y colectiva.
- Se puede, incluso se “debe”, utilizar el mensaje producido para el control, de lo que se tiene (ejercicio de la propiedad), o de lo que se distribuye (ejercicio del poder).

Saber disciplinario en el marco del capitalismo

El saber disciplinario de la contabilidad está asociado al conjunto de saberes que como tecnología social ha generado el campo contable y que se identifica con cuerpos de conocimientos relativamente estables, pero difusamente separados. Como tecnología social, el saber de contabilidad sirve o bien para la identificación y revelación de información, que de una u otra manera el establecimiento social considera relevante. Esto incluye una serie amplia de técnicas que coadyuvan para la creación de realidades sociales que, en la medida de la legitimidad de los agentes portadores de la práctica, son aceptadas o no por la sociedad.

Si bien decir que la contabilidad, como saber disciplinario, y la práctica contable como práctica social están asociados a la consolidación del capitalismo, es un idea poderosa y sugestiva, esta está llena de imprecisiones históricas. La práctica contable es antigua, en Occidente se ha sistematizado al menos los últimos doce siglos, mientras en escenarios de Oriente se acepta que hay prácticas contables asociadas a las rutas comerciales. Así mismo, desde la Latinoamérica se han realizado aproximaciones sobre lo que pudieron ser las prácticas contables prehispánicas, en especial aquellas ligadas al Imperio Inca.

Pese a ello, si podemos afirmar que el lugar que ocupan las prácticas contables en la consolidación del capitalismo en los últimos tres siglos. La contabilidad se ve como un saber poder estratégico para los procesos de reproducción del capital, así como para la profundización del control de las organizaciones. La práctica contable se ve entonces como un arma mediante el cual diversos agentes luchan para imponer arbitrariedades a los otros.

Así cada fase del capitalismo (mercantil, industrial y financiero) lleva consigo la apropiación del sentido de la práctica contable, donde los contadores a veces son aliados del poder, en otras ocasiones son parte de la resistencia al mismo. Esto es posible porque las prácticas sociales del campo del poder o bien ha estado a la protección de la propiedad, la sobrevivencia organizacional o el interés del inversor.

Las practica contables se va transformando con cada fase del capitalismo en función de del tipo filiación/denominación del agente que instaura la socio-dices, la intencionalidad, el saber disciplinario e instrumental construido y

la forma de legitimación desde el aparato de regulación. Como lo sintetiza la Table 2, identificamos tres grandes fases históricas que transitan del capitalismo mercantil, al capitalismo industrial para terminar en el capitalismo financiero. En el capitalismo mercantil las prácticas contables estuvieron orientadas a la protección de la propiedad del capitalista, su propósito fue racionalizar el reconocimiento del capital, que respondía a los gremios de artesanos y propietarios. Estos no siguieron esquemas de regulación particulares porque su actuar estaba por encima de lo que planteaba el Estado, dando como resultado un conjunto de saberes que se consolidaron en lo que hoy conocemos como contabilidad comercial.

En la segunda fase la empresa se constituye en el referente y agente central del capitalismo, por lo que su protección a partir del aseguramiento de la efectividad en el uso de los recursos desde un enfoque racional limitado, constituye el propósito central. Se considera que la búsqueda de ganancia, como el residual de un conjunto de estrategias empresariales podía verse apoyada por un conjunto de prácticas contables. Así las prácticas contables de esta fase se orientaron a consolidar diversos saberes identificados como contabilidades industriales, como un conjunto de diversos saberes instrumentales y conceptuales que orientaron la búsqueda del control de los recursos y la ganancia desde la consideración de la empresa no como un todo, sino como un conjunto sistémico de unidades hiper especializadas. También se produce una simbiosis entre la empresa productiva y los Estados nacionales generando una tensión sobre la manera como se legitimaba y se establecía la regulación contable. Así el contador se configuró como un miembro de tipo tecnocrático que se encontraba vinculado a la empresa, el cual luchaba por establecimiento de las formas regulativa con y frente a la dualidad Estado/Empresa.

En la última fase del capitalismo se caracteriza por el asalto del sector financiero del campo contable, arropándose el derecho de establecer las formas regulativas. De la protección del capital del propietario y de la empresa de las fases anteriores, se pasó a la protección del inversor institucionalizado. Estos inversores establecieron centros de pensamiento y generadores de política que abogaron la generación de prácticas contables que tienen como objeto la distribución y apropiación de excedentes en los mercados sin importar la eficiencia de la producción, sino la realización de la ganancia en el menor tiempo posible. Se vienen desarrollando una serie de saberes disciplinarios

denominados contabilidades postindustriales las cuales legitimadas desde formas de jurídicas centradas en la desregulación del Estado consolidaron esquemas denominados estándares que dotaron a la gran corporación y al sector financiero de un lugar privilegiado para orientar el comportamiento de los contadores y las empresas.

Tabla 2. Transformaciones del capital y la práctica contable

Fases del capitalismo	Prácticas sociales orientadas	Tipo de filiación del agente que produce el saber disciplinario	Propósito	Saber disciplinario	Forma regulativa contables
Capitalismo mercantil (siglo XVIII-XIX)	Protección de la propiedad	Gremial - Capitalista	Asegurar el negocio y racionalizarlo → reconocimiento del capital	Contabilidad comercial	Sin regulación
Capitalismo industrial (siglo XIX-XX)	Protección de la empresa	Tecnocrático fiel a la empresa	Asegurar la financiación y el funcionamiento de la empresa → flujo y control del recurso, búsqueda de la eficiencia productiva	Contabilidades industriales: contabilidad de costos, de recursos humanos, de la calidad.	Regulación gremial vs regulación estatal
Capitalismo financiero (finales siglo XX-actual)	Protección del inversor	Sector financiero y sus Thinks tankers	Creación de valor → asegurar la distribución social de excedentes más allá de la eficiencia productiva	Contabilidades postindustriales: de contratos, de costos de transacción, prácticas de aseguramiento.	Desregulación estatal, regulación financiera basada en estándares

Fuente: elaboración propia.

El capitalismo empresarial: la contabilidad como saber estratégico

El auge y caído del capitalismo industrial toma los últimos dos siglos de un proceso con diferentes orientaciones y velocidades. En esta fase la práctica contable se orientó a alinearse con los intereses de la empresa productiva, esto teniendo enfoques y diferenciaciones (consolidación del capitalismo norteamericano, expansión y caída del Imperio Británico, capitalismo alemán, etc.), frente a poderes imperiales y ámbitos periféricos del poder global.

Es después de la Segunda Guerra Mundial donde la lógica de la gran corporación corporativa (con Estados Unidos a la cabeza) la que lleva la impronta de unas prácticas contables alineadas con la reproducción del capital económico basa en los propósitos de la búsqueda de la eficiencia productiva. Como tal empresariado se vuelve en el actor más importante de esta lógica económica, asegurando su poder e influencia global ya sea a través de la conquista de nuevos mercados, ya sea con la acción militar. Este proceso se observó como un marco de modernización donde el poder imperial busco que sus satélites no solo proveerán materias primas y consumieran productos terminados, sino que también asumieran estilos de vida y formas de gubernamentalidad que aseguraran relaciones permanentes de dominio y control.

Así comienza un proceso de expansión y transferencia de prácticas contables en la que los gobiernos locales modulan el proceso de transferencia de saberes disciplinarios el que el parque industrial se ajustara en sus prácticas a las formas que el centro del poder productivo requería. Son contabilidades industriales un nuevo proceso de regulación de la vida en la empresa, donde cada uno encuentra su lugar en la organización ayudando a la búsqueda de la eficiencia, y por lo tanto de la utilidad. La lógica de la Guerra Fría en el siglo XX le dio continuidad a este proyecto, lo que conllevó a la construcción de formas de regulación contable donde lo local gremial chocaba y articulaba el trabajo de los estados nacionales.

Se generó una alianza que hoy sigue presente y afincada en las mentes de los contadores a nivel global: el del contable como la mano derecha del empresario. Tal alianza tuvo efectos culturales en la promoción de diversas

generaciones de practicantes, puesto que determinó el signo de las arbitrariedades a reproducir, no solo en la empresa, sino en las aulas y en la política pública. Lo que era bueno para la empresa también lo era para el Estado, y por lo tal para lo contables. Tal lógica de articulación puso a los contadores como agentes del campo en una situación de subordinación, convirtiéndose en un cuerpo tecnocrática al servicio del poder empresarial.

El ascenso del capitalismo financiero: la colonización de la práctica contable

Uno de los primeros trabajos que denunció el ascenso del capitalismo financiero fue el de Kurunmaki (1999), quien plantea el choque existente entre el sector financiero y la salud, y cómo se van constituyendo en un mismo campo financiarizado, en el que se viven continuas luchas por el control de cada uno de ellos, utilizando entonces, los conceptos de campos y capital. Este proceso que va de la mano con el ascenso del Neoliberalismo conlleva el reconocimiento de una realidad: en las últimas cuatro décadas el sector financiero ha asaltado las formas de gubernamentalidad social. Lo contable no fue ajeno a esta situación.

El capitalismo financiero aprovecha el escenario posterior a la Guerra Fría para reemplazar el poder imperial de los estados nacionales, y reemplazarlo por el poder corporativo que le da el control de los flujos financieros globales (los cuales se cimientan en poderes inmobiliarios, mercantiles y productivos). Al convertirse en el intermediario de toda la regulación social, someten a los estados nacionales (grandes y pequeños) al control del producto económico global, y poderlo en circulación en un circuito de fondos de diversos niveles con la menor cantidad de restricciones posibles.

Su sentido no es la reproducción del capital productivo, sino la rápida apropiación de todos los excedentes del sistema, y su colocación especulativa donde se logre la mayor realización posible. Todos los mercados están interconectados, la vida social se desregula (incluyendo lo laboral, tributario y social), de tal manera que la movilidad de capitales se da en tiempo real, desprendiéndose de los ritmos lógicos de la producción industrial y la agricultura tradicional.

La contabilidad entra en una fase post industrial donde la eficiencia productiva es abandonada (dejada en un lugar secundario), por la apropiación del excedente social asegurado por prácticas contables sugeridas basadas en estándares y promovidas por *Thinkthankers* del sector financiero (organismos de regulación internacional). Las prácticas se orientan al cumplimiento de contratos y la generación de información precios de mercado, lo que la lleva a entrar en conflicto con el sentido histórico de las prácticas contables del capitalismo industrial.

La hegemonía sobre el capital económico lleva al sector como agente a subordinar diversos campos de poder (el político, económico, empresarial, educativo, contable, jurídico, etc.). Los gobiernos de los estados nacionales, los partidos políticos, la empresa productiva, las universidades, los profesionales de diferentes oficios han asistido en las últimas décadas a un contexto financiarizado, en el que la mayoría de las decisiones sobre sus propias actuaciones: cómo ejercer las políticas, cómo atender a los clientes, a quienes pagar primero, se encuentran en clara subordinación de las lógicas del poder del sector financiero.

En el campo contable cae ante la fuerza de las arbitrariedades del sector financiero, las cuales requieren para el nuevo contexto global. Así se emite una nueva sociodicea de lo que es lo contable y sus aportes al nuevo contexto. Se les exige a los profesionales información acorde a las *necesidades de los tiempos*, que se enmarcan en criterios de valoración que facilite el intercambio de capitales global de manera veloz, que den cuenta de los activos *realizables*, donde se desconoce el proceso de formación de capital cimentado en la producción, y se afina una idea de la transitoriedad de la propiedad. Todo esto queda enmarcado en la expresión *los intereses del inversor* que encubre la orientación de las prácticas sociales de apropiación del capital, y ponen en juego un actor que no es definible.

El sector financiero promueve la creación de valor como el referente de apropiación de las plusvalías acumuladas del sistema de producción real, el cual de todos modos no desaparece. Las prácticas contables se transforman en sus dos dimensiones, por un lado, los contables ya no se ven como los oficiantes que se alinean con los intereses de la organización, sino como apéndices de un proceso de producción de información. Por otro lado, la

información ya no se confecciona para la sobrevivencia de la organización, sino que se realiza para el continuo engranaje de los procesos de circulación de capital financiero. Los oficianes legítimos se ven en la tensión de defender el antiguo orden social, frente a ajustarse al entorno que el sector financiero les plantea.

En este contexto, las pequeñas organizaciones se ven obligadas a ajustarse a las nuevas dinámicas de financiación productiva. En ese sentido, se ven enfrentadas a la necesidad de que sus sistemas de información respondan no solo a las presiones del corporativo financiero, sino del Estado financiarizado. La forma como las organizaciones construían su imagen de solidez, tradición y estabilidad se conciertan al escrutinio constante sobre la calidad y posibilidad que sus activos generen flujos de dinero futuro. No se financia el proceso productivo, se financia la posibilidad de captura del excedente social (pasado y futuro). Con ello las prácticas contables deben enfrentar una lucha interna que responde a la presión de lo global.

La lucha global por la práctica contable y las realidades locales

Hoy día se debe establecer un marco que permita entender que los diversos agentes del campo contable están en función de diversos agentes de otros campos que determinan las tensiones que determinan las prácticas contables. Así la practica contable se define no solo como lo que se construye en el campo contable, sino lo que está en tensión con campos como el empresarial, el económico, el jurídico o el educativo. Así como la plantea la Table 3, cada campo orienta intereses y problemáticas que dotadas de un discurso de legitimidad impactan en la forma como se concibe la practica contable en la tercera fase de capitalismo, en esencia financiero.

Tabla 3. Intereses de otros campos en la definición de la practica contable

	Campo contable	Campo empresarial	Campo Jurídico	Campo económico	Campo educativo
Problemáticas de los Agentes legítimos	Establecer de manera monopólica la práctica contable	Hacer que la práctica contable reconozca el interés de la gran corporación.	Poder capturar de manera monopólica la práctica dentro de aparato regulativo de los Estados.	Poner la práctica contable en función de la racionalidad del costo/ beneficio y de la apropiación inmediata de la ganancia.	Que la práctica contable sea un saber disciplinario institucionalizado y escolarizado.

Fuente: elaboración propia.

Todo este conjunto de ámbitos legítimos genera una arbitrariedad global de la práctica contable. En lógica de la contemporaneidad se asocia con un mayor valor la imposición de prácticas que vengan desde el entorno de lo global, promovidas por instituciones internacionales de derecho privado. Así la práctica contable debe:

- Ayudar a la gran corporación en todos los retos de la contemporaneidad: financiación, productividad, legitimidad social, responsabilidad corporativa, inclusión en nuevos mercados, marketing reputacional, gestión de los recursos, etc.
- Generar información ajustada a los intereses del sector financiero y el Estado.
- Propiciar comportamientos en los practicantes que se alineen con la racionalidad del costo beneficio.
- Establecer barreras de acceso a la práctica legítima, limitando cada vez más la posibilidad de diversidad del ejercicio a partir de esquemas estandarizados.
- Atomizar las actividades y granular las prácticas de tal manera que el control, dominio y fuerza personal sobre la práctica quede articulado al poder establecido.
- Poner la intencionalidad sobre el valor de la información en la velocidad de los inversores frente a la toma de decisiones, con lo que se asigna una apreciación significativa a modernas técnicas de valoración y estimación, por encima de las técnicas propias del capitalismo mercantil e industrial basadas en el costo histórico.

En el marco de los agentes no legítimos en cada uno de los campos la práctica implica una lucha constante. La tendencia desde lo global choca con las resistencias desde lo local, que también son las luchas de la pequeña escala (microempresas, profesionales independientes, movimientos sociales, economías alternativas, etc.). Desde lo marginal se lucha por varios elementos, entre ellos tenemos:

- El reconocimiento por parte de los profesionales independientes por establecer técnicas contables más idóneas a realidades concretas que aquellas que son impuestas por el sector financiero, las grandes corporaciones o el Estado mismo. Es la lucha por la autonomía del concepto profesional por encima del orden jurídico.
- La pequeñas y medianas empresas luchan por que la práctica contable se expanda a partir de técnicas que respondan a su realidad y posibilidades. Vista la práctica contable como un proceso necesario, costoso e impuesto, los empresarios modulan el comportamiento y la concepción del que hacer contable, respondiendo a las exigencias desde modos diversos afectando aspectos como la productividad, la vida laboral y la fiscalidad.
- Los movimientos sociales luchan por que la practica contable pueda desarrollar e incorporar instrumentales que exijan a las corporaciones y a los gobiernos verdaderos procesos de rendición de cuentas, evitando así la captura de la regulación. La especificad del saber disciplinario contable no siempre responde adecuadamente a estas exigencias, las cuales también chocan con los intereses de sus clientes y empleadores.
- Desarrollar regulaciones que partean desde lo local y que no se ajusten necesariamente a las necesidades de los grandes mercados financieros. Propiciar marcos normativos que recuperen sentidos apropiados para sociedades que aún se encuentran en proceso de modernización e industrialización.

De esta manera, la lucha por la práctica contable es un fenómeno presente, vivo y con consecuencias que van más allá del campo contable. Es un proceso multifacético que implica a diversos agentes, por lo cual requiere análisis comprensivos que no se centren solo en el mensaje y la técnica contable, sino también, en el reconocimiento de los contextos (locales y globales), en el sentido histórico, en la empatía por la distribución del poder en la sociedad (donde se encuentra inequitativamente distribuido), y por las intencionalidades futuras que le daremos al que hacer contable en las diferentes organizaciones.

Reflexiones

Este breve texto pretende poner unos puntos de análisis sobre lo que implica comprender el sentido de la práctica contable en el entorno global. Las experiencias de cómo los contables y empresarios enfrentan las arbitrariedades de los mercados contemporáneos deben ayudar a comprender que las prácticas sociales están en una lucha permanente, y revelan ámbitos del poder global y local.

En ese marco los límites de la legalidad/ilegalidad y legitimidad/ilegitimidad de las prácticas pueden ser cuestionadas. Se cuestiona tanto la legalidad como la legitimidad de las prácticas contables sostenidas por diversos saberes disciplinarios. Las normas contables son el resultado de pulsos de poder entre diferentes agentes, y por lo tal, tanto lo que se debe hacer, como lo que debería hacerse estar siempre en reflexión. El riesgo máximo es que la práctica contable pueda perder su capacidad de analizar cómo se gestiona el poder, y responda solo como elemento instrumental de los pedidos de un agente específico. Se requiere mucha investigación, y plantar que el análisis de casos integre las dimensiones cuantitativas y cualitativas de este fenómeno.

Referencias Bibliográficas

- Bourdieu, P. (1965) *Un arte medio: ensayo sobre los usos sociales de la fotografía*. Barcelona, España: Gustavo Gili.
- Bourdieu, P. & Wacquant (2005) *Una invitación a la sociología reflexiva*. Siglo XXI Editores: Buenos Aires, Argentina.
- Bourdieu, P. (2007) *El sentido práctico*. Buenos Aires, Argentina: Siglo XXI
- _____ (2008) *Capital cultural, escuela y espacio social* (8ª Edición), México D.F: Siglo XXI.
- _____ (2009) *La eficacia simbólica: Religión y política*. Editorial Biblos: Buenos Aires, Argentina.
- _____. (2010) *El sentido social del gusto. Elementos para una sociología de la cultura*. Buenos Aires, Argentina: Siglo XXI.

- Chua, W. & Poullaos C. (1998) The Dynamics of “closure” amidst the construction of market, profession, empire and nationing association, 1886-1903. En: *Accounting, Organizations and Society*, 23 (2), 155-187, 199.
- Dezalay, Y. (1997) Accountants as “new guard dogs” of capitalism: stereotype or research agenda? En: *Accounting organizations and society*, 22 (8) 825–829.
- Gutiérrez, A. (1995) *Pierre Bourdieu. Las prácticas sociales*, Misiones, Posadas: Universitaria U. N.
- Gutiérrez, A. (2006) *Las prácticas sociales: Una introducción a Pierre Bourdieu*. Editorial Ferreyra: Cordoba Argentina.
- Kurunmaki, L. (1999) Professional vs. financial capital in the field of health care struggles for the redistribution of power and control. En: *Accounting organizations and society*, 24 (2), 95-124.
- León, E. (2016) Los profesores de contaduría pública como agentes estructuradores del campo contable en Colombia: discursos y representaciones (1950-2009). Tesis doctoral: Universidad Distrital Francisco José de Caldas. Disponible en: <http://hdl.handle.net/11349/7956>
- Marx, K. (1975) *El Capital: critica de la economía política*. Siglo XXI Editores: México D.F.
- Neu, D. & Heincke, M. (2004) The subaltern speaks: financial relations and the limits of governmentality. En: *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (1), 179–206.
- Neu, D. & Ocampo, E. (2007) Doing missionary work: The World Bank and the diffusion of financial practices. En: *Critical perspectives on Accounting*, 18 (3), 363–389.
- Neu, D. (2007). Accounting for public space. En: *Accounting, Organizations and Society*, 31 (4-5), 391–414.
- Neu, D., Cooper, D. & Everett, J. (2002) Critical Accounting Interventions. En: *Critical Perspectives on Accounting*, 12 (6), 735–762.
- Neu, D., Ocampo, E., Graham, C. & Heincke, M. (2007) Informing technologies and the World Bank. En: *Accounting, Organizations and Society*, 31 (7), 635–662.

- Ramirez, C. (2001) Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920-1939). En: *Accounting organizations and society*, 26 (4/5), 391-418.
- Roslender, R (1992) *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*. New York, Editorial: Routledge.
- Weber, M. (2014) *Economía y sociedad. Fondo de cultura económica: México D.F.*

CAPÍTULO 2

El poder organizacional y la práctica contable

Faustina Manrique Ramírez PhD.

<https://orcid.org/0000-0002-9388-6255>



El Contador Público y la Organización

La relación contadora público/organización se da desde el contexto de la práctica contable, por ser la organización o empresa el lugar donde generalmente el contador ejerce su profesión. El significado de organización, no solo se inscribe a la empresa pues existe un panorama mucho más amplio, para autores como Dávila (2001) la organización es “el ente social, creado intencionalmente para el logro de determinados objetivos mediante el trabajo humano y los recursos materiales” (p. 6), lo reafirma Aktouf (1998) cuando dice que la organización “es un conjunto de elementos (humanos y materiales) vinculados entre sí, interactuado constantemente e interdependientes unos de otros, que tienen como meta lograr los objetivos acordados” (p. 162), para Mintzberg (1982) la organización es un sistema compuesto de subsistemas interrelacionados como flujos (información, decisiones, directivas, relaciones formales e informales) que recorren toda la organización son energía para permitir vivir, también lo son las organizaciones medios que se consideran poderosos entre los poderosos, que los resultados organizacionales son sistemas de poder, en los que la gente se conducta a las reglas de la organización (García, 2009).

Desde las diversas perspectivas de lo que es organización, esta se conformada por una determinada estructura jerárquica, así como de cargos caracterizados por una serie de relaciones de poder, control, comunicación, división de trabajo, logro de los objetivos, entre otros. La organización en su dinámica crece, se reproduce, progresa, se deteriora y, en algunos casos desaparece. A lo largo de su dinámica genera conflictos en la búsqueda del cumplimiento de los objetivos, lo que le implica negociación, oposición o la imposición de los intereses de diversos estamentos, así como la toma de decisiones que se “sitúa en el núcleo de la relación de dominación, del mantenimiento de los privilegios y de la capacidad de influencia” (Aktouf, 1998, p. 161) convirtiéndose en el centro de las luchas de poder, pues decidir se convierte en la imposición de una voluntad que puede llegar a oponerse a otras, Dávila (2001), toda orga-

nización dispone de una estructura interna estratificada de poder y control que rige la conducta de los diversos grupos y miembros de la organización, mientras que Aktouf (1998), el modelo de organización más ventajoso es el que permite conservar un máximo poder y control de todas las situaciones, logrando mantener e incrementar, la autoridad o dominio en toda la empresa.

De acuerdo a lo anterior y para entender la práctica contable en el contexto del poder organizacional, para Manrique (2019) la organización es una coalición de intereses como dice (Uriz, 1994) la sostienen o la destruyen, y son los agentes tanto internos como externos los que forman los sistemas de poder, todos los agentes son sujetos de poder y, cada uno aprovecha su poder para controlar las decisiones y los recursos. De manera que el poder depende del éxito que cada cual tenga, lo que identifica (Mintzberg, 1992) como la configuración del poder institucional, y que en la organización genera una serie de relaciones de poder que son vistas desde dos perspectivas: la primera se relaciona con la posibilidad de distribuir funciones y tareas, usar el poder para su cumplimiento; la segunda, donde el poder se transforma en un instrumento de *dominación* de los sujetos que son parte de la organización, que pueden ser presionados hasta conseguir una acción cargada de conflictos éticos. Es lo que conforma el clima organizacional que se encuentra influenciado por relaciones interpersonales y de líneas de autoridad.

De acuerdo a lo anterior, es, en ese espacio donde el profesional contable ejerce su práctica, haciéndose parte y conformándose en un micropoder que maneja la información contable y financiera al interior y exterior a esta, que al mismo tiempo depende del poder de directivos o gobierno corporativo para ejercer su práctica contable, sin que para nadie sea un secreto que desde esta perspectiva del poder organizacional se presentan diversas las maneras en que se ve afectada la práctica del contador. Es el poder de los directivos o gobierno corporativo quienes deciden sobre las políticas contables para la presentación y revelación de la información financiera, y podrían influir negativamente en función de sus intereses particulares y, no en beneficio del colectivo. Ante esta situación pareciera, que el profesional de la contabilidad se encuentra en minusvalía, debido a que su estabilidad laboral, su imagen y otros aspectos podrían estar en juego en caso de no *obedecer* los criterios de la gerencia.

Lo que se evidencia en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018, p.66) en el párrafo 270.2 que indica “La presión ejercida sobre o por un contador profesional puede crear una intimidación u otra amenaza para el cumplimiento de uno o más de los principios fundamentales.” En estos casos, de presiones internas o externas, que induzcan a error, siempre debe prevalecer en su decisión el acatamiento a los principios éticos fundamentales, por lo que debe desvincularse de la preparación de tal información; sin embargo, en el momento de tomar la decisión de separarse pueden darse diferentes circunstancias que afectan su juicio profesional.

Son algunas de las situaciones que generan tensiones entre *obedecer* las disposiciones de la gerencia y mantener sus beneficios como parte de la organización, o *desvincularse* de la situación. El Código (2018) prevé que,

Un contador profesional puede enfrentar presiones que crean amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales, por ejemplo, una amenaza de intimidación, al emprender una actividad profesional. La presión puede ser explícita o implícita y puede provenir de:

- Dentro de la organización empleadora, por ejemplo, de un colega o superior.
- Una persona u organización externa como un proveedor, cliente o prestamista.
- Objetivos y expectativas internas o externas. (IESBA, 2018, párrafo 270.3, p. 66)

Las presiones son diversas, y el código (2018) enuncia, por ejemplo, las relacionadas con conflictos de interés, las relacionadas por la presentación de información financiera alejada de la realidad, minimización de errores o hallazgos de auditoría, manipulación de leyes para evadir impuestos u otras obligaciones de la empresa, entre otros. En este sentido, las salvaguardas, como la señalada en el Código (2018) que se refiere a la “solicitud del contador profesional para una reestructuración, o segregación de ciertas responsabilidades y deberes para que el contador ya no esté involucrado con el individuo o entidad que ejerce la presión” (IESBA, 2018, párrafo 270.3 A5, p. 69). Pero, decidir entre cambiar de funciones o separarse del cargo que ejerce, afecta la vida del contador público, y de alguna forma amenaza la subsistencia y existencia como ser humano.

Explica Uriz (1994, p.11) que los miembros de una organización son seres vivos con necesidades y relaciones en las que,

En un primer movimiento el sujeto incorpora de su entorno los elementos que, mediante una combinación específicamente suya le permitirán subsistir como ser vivo, construir y mantener su propia identidad. En un segundo movimiento influye sobre él, lo transforma de acuerdo con sus deseos íntimos, marca en él su impronta, destacando y subrayando de ese modo su diferenciación como ser vivo. El primer movimiento de la relación da lugar a lo que llamamos necesidades de *sub-sistencia* y el segundo movimiento a las necesidades de *existencia*. [Resaltado en el texto original]

Para Uriz (1994), la *subsistencia* y la *existencia* son modalidades para percibirse como un ser vivo y encauzan otras necesidades. Aclara que, en el ámbito de la subsistencia el sujeto se preocupa por su integridad, y evita las amenazas que lo colocan en riesgo, y en el ámbito de la existencia trata de modificar su entorno. En la investigación se encontró como el contador público, se ve presionado para tomar una decisión alejada de los principios éticos, por ejemplo, cambiar los montos de los impuestos, en un primer momento, podría preocuparse por su integridad y las consecuencias que a nivel personal le acarrea, y en un segundo momento, trata de cambiar su entorno, para tratar de establecer una relación más satisfactoria, con el otro, si esto no es posible, su afectación como sujeto lo induce al modo de subsistencia y reconoce las amenazas que lo ponen en peligro como profesional.

Aunado a lo anterior, en la información suministrada por los informantes (contadores públicos en ejercicio), manifiestan que existe otras afectaciones al sujeto contador público como: tener que enfrentarse generalmente a jornadas extendidas de trabajo (en oportunidades doblan las normalmente establecidas para lo demás integrantes de la organización), requerimientos constantes de información, baja valoración de su trabajo (tanto salarial, como de méritos de trabajo), alta tensión laboral, hacer un mayor esfuerzo con relación a otro profesional, para que en la organización los compañeros de trabajo como los directivos entiendan y valoren lo que hace el contador, en algunos de los casos se desarrollan enfermedades profesionales. Este profesional en su práctica se tiene que someter a diversas situaciones y condiciones que son producto de las diversas fuerzas de poder presentes dentro de la organización.

El juego del poder en la organización

Para Manrique (2019), la organización ha sido definida de diversas formas, desde la perspectiva mecanicista de Fayol (1972) y Taylor (1972), hasta los enunciados de organizaciones complejas de Morin (1992); Morgan (1990) concibe a la organización como una red de personas con intereses divergentes, en las que un sistema político, las enfoca y estructura como,

[L]a política organizativa de manera sistemática enfocándola a las relaciones entre intereses, conflictos y poder. La política organizativa se eleva cuando la gente piensa de formas distintas y quiere actuar de maneras diferentes. Esta diversidad crea una tensión que debe ser resuelta a través de medios políticos. (...) puede hacerse de muchas maneras: autocráticamente (“Lo haremos Así”), burocráticamente (“Se supone que debe hacerse así”); tecnocráticamente (“Lo mejor es hacerlo así”) o democráticamente (“¿cómo lo hacemos?”) (p. 109)

Para analizar lo que significa el poder en la práctica del profesional contador público, Manrique (2019) en su investigación titulada, *principios para una práctica social del contador público ante el poder en la organización. Una propuesta desde las vivencias profesionales*, para fundamentar la condición del poder organizacional y la práctica contable se fundamenta en Morgan (1990) para quien el poder es la capacidad o potencialidad para influir a otros y la influencia, como manifestación de poder la concibe como la capacidad de afectar el comportamiento de la organización, logrando que se realicen las actividades de manera particular, esta forma de influencia genera conflictos que son “visibles o invisibles, que se resuelven o perpetúan de diferentes maneras en el juego de poder.” (Morgan, 1990, p.110), esos conflictos los relacionan con los intereses divergentes entre los sujetos de poder y los de la organización como un todo, de forma que el poder resulta ser el medio para solucionar los conflictos. Y las organizaciones para maximizar el poder lo centralizan en un estricto en un grupo de personas, de la misma manera que su retribución es totalmente diferencial con la base (Bautista, 2013).

Para Morgan (1996) en la organización existen catorce fuentes de poder que son: autoridad formal, control de recursos escasos, utilización de la estructura organizacional, leyes y reglamentos, control de los procesos de decisión, control del conocimiento y la información, control de límites, capacidad de

tratar con la incertidumbre, control de la tecnología, alianzas interpersonales, comunicaciones y control de la “organización informal”, control de las contra-organizaciones, simbolismo y manipulación de las ideas, sexo y control de las relaciones de sexo, factores estructurales que definen el escenario de acción, y el poder que ya se tiene.

Así mismo Morgan (1990) define la autoridad formal como una forma de poder legitimada al ser respetada y reconocida por los miembros de una organización. De alguna forma, y como lo expresa Weber (2012) es una forma socialmente aprobada que establece relaciones de poder, ya que una parte reconoce que la otra tiene *derecho* a mandar sobre otra; recíprocamente, los subordinados consideran que es su *deber* obedecer. En las organizaciones, generalmente, la autoridad formal se define en las características de los cargos y la autoridad delegada, sin embargo, existen fuerzas internas que ostentan poder, y pueden impulsar otras formas de autoridad formal, como los sindicatos, y éstos pueden influir en la actuación de los miembros de la organización en forma divergente a la que quiere la gerencia.

Según Morgan (1990) en el control de los recursos escasos, la organización se enfrenta con frecuencia a decisiones de asignación de recursos que en sí mismos son finitos, y compiten entre distintos departamentos, programas y acciones, por lo que “el poder descansa en el control de los recursos de los que dependen las organizaciones para las operaciones corrientes o para crear nuevas iniciativas” (p. 119). Esta fuente de poder no es solo interna, también la organización se enfrenta a las influencias externas de, por ejemplo, un proveedor del que dependa la operatividad de la misma o de un inversionista para mantenimiento de las operaciones. Esta forma de poder se basa en la dependencia de quien toma las decisiones de asignación de recursos (no solamente de dinero), también de inmobiliario, de recurso humano para las diversas actividades, como se observó y lo manifestó un cuarto informante, cuando el entrevistador le pregunta por la oficina tan pequeña frente a la gran responsabilidad que se le asigna, contesta “*Sí claro, muy pequeña, pero como esto no es cuestión de que queramos, porque nosotros no pagamos arriendo acá, es lo que nos asignen.*”

El uso de la estructura, reglas y reglamentos de la organización es una fuente de poder que parte del propio diseño organizacional y, que, de alguna forma, refleja “una visión política de estos arreglos que sugiere de todas formas, que

en muchas situaciones se entienden mejor como productos y reflexiones de una lucha por el control político” (Morgan, 1996, p. 120). Decidir entre diseños organizativos centralizados o descentralizados, la agrupación de funciones, interdependencia de departamentos o no comunicación, entre otras, son acciones que reflejan el poder en la organización.

El control de los procesos de decisión se relaciona con la “habilidad para influir en los resultados de los procesos de decisión” (Morgan, 1990, p. 123). Es una forma común de poder debido a que en la organización se realizan continuamente procesos de toma de decisiones. Convencer entre opciones divergentes es un ejercicio en el que el lenguaje (verbal y no verbal), formas comunicativas, actitudes, creencias, valores inciden en los resultados finales, que no son otros que las decisiones.

El control del conocimiento y la información como fuente de poder visibiliza el peso en los procesos de toma de decisiones de aquellos que posean mayor conocimiento e información sobre un hecho de importancia que puede influir en las acciones a realizar. Una persona o grupo de personas que controle la información de la organización puede generar modelos de dependencia de otro grupo en la organización, y a su vez también generar que cada grupo intente mantener el control de cierta información, aunque esto implique duplicidad de funciones, con el fin de romper el poder de quien en principio la posee.

El control de los límites o la jurisdicción se refiere en Morgan (1996) a los diferentes departamentos de la organización y sus espacios de acción. Para el autor, la delimitación de las funciones genera mecanismos de poder de importancia, debido a que las acciones dentro del departamento pueden influir significativamente a la organización. El líder del departamento tiene el poder de integrarlo a la organización o separarlo de forma que actúe de forma autónoma y para Morgan (1990, p. 127) “la búsqueda de autonomía - de individuos, grupos e incluso departamentos - es un rasgo poderoso de la vida de la organización, porque a mucha gente le gusta tener el control absoluto de todo su espacio vital.”

La capacidad para hacer frente a la incertidumbre, la relaciona Morgan (1990) “con la habilidad de enfrentarse a las dudas que influyen en las operaciones diarias de una organización” (p. 127). La capacidad de una persona, unidad

o departamento para manejar la incertidumbre, tanto la del contexto de la empresa como las internas genera fuentes de poder, desde la perspectiva de que sus habilidades influirán en la toma de decisiones. El grado de poder que puede ostentarse dependerá de si la persona, unidad o departamento puede ser sustituido por otro, y la importancia de la incertidumbre para el funcionamiento de la organización.

El control de la tecnología es una fuente de poder en la medida que influye en la forma de interdependencia de las unidades y departamentos de una organización. Para Morgan (1990) se hace visible en las confrontaciones asociadas a los cambios en las organizaciones, motivadas a las resistencias al cambio de las formas de hacer las cosas, pero aclara el autor que siempre está presente en razón a que la tecnología se asocia con conocimiento, y de esta manera, “la gente manipula y controla su tecnología, sólo cuando pueden dar la vuelta a normas, reglamentos y descripciones de trabajo” (p. 129) y, así presionar por mejoras salariales o controlar ritmo de trabajos, pero también es un medio de dominación de los superiores, al convertirla en una amenaza de sustitución o de acoplamiento a las nuevas formas del quehacer, en ese manejo tecnológico de la información el contador informante manifiesta el poder que genera tener la información dice *“yo tengo que tener todo, porque aquí los informes, yo entro acá miro la red, me conecto a la red y bajo cualquier información en las bases de datos, todo acceso total [...] por ejemplo los de acá no pueden entrar a la de ellos ninguno puede compartir la información de la otra área, sin embargo, yo si tengo desde acá el acceso a todas las áreas, mire, este es el último que acabo de enviar”*

Las alianzas interpersonales, redes y control de la “organización informal” es una fuente de poder que se origina en el aprovechamiento de las relaciones personales para un fin individual. Así es como los amigos en cargos de importancia, las recomendaciones, coaliciones y formas de actuar desde lo informal que atraigan a las personas son utilizadas para conseguir apoyos a los propósitos propios. En la organización existen para Morgan (1990).

Los hábiles políticos de la organización que construyen y cultivan sistemáticamente tales tipos de alianzas informales y redes de trabajo, incorporando siempre que es posible la ayuda e influencia de todos aquellos con una importante posición en el dominio en que estén operando. (p. 129)

En estas alianzas prevalece la posibilidad de los beneficios mutuos entre quienes participan, el necesario reconocimiento de los no aliados potenciales para neutralizarlos, y la visión de futuros asuntos que requerirán de la ayuda mutua. De esta manera, se teje una red de relaciones de intercambios que puede ser invisible por mucho tiempo, pero que genera poder en función de los logros que pueden obtenerse.

En este contexto los líderes de los grupos informales pueden influir de tal manera en la organización que su guía es reconocida por los otros miembros como una norma, del mismo rango que las normas formales, lo que los sitúa como sujetos de poder. Así mismo, pueden generarse situaciones de dependencia y sumisión emocional, con lo cual seguirán sus sugerencias, en muchos casos, sin refutar. El manejo de estos grupos informales resulta crucial para la organización para evitar se utilicen en contra de los objetivos organizacionales.

El Control de las contra- organizaciones, se refiere a que en una organización surgirán mecanismos de oposición que Morgan (1990) denomina la contra-organización, y los relaciona con el surgimiento de bloques de poder rivales. El ejemplo, que utiliza el autor es la formación de sindicatos, los cuales pueden verse multiplicados en la medida en que los asociados sienten que el control descansa en pocas manos. Pero, no solo a lo interno se enfrenta la organización a las contra-organizaciones, también las asociaciones de compradores, los ambientalistas, entre otras, que ejercen un contrapeso a las acciones de la organización, y que se transforman en un poder *compensatorio* capaz de incidir en las decisiones de la organización.

Las imágenes, lenguaje, símbolos, historias, ceremonias, rituales, y en general, lo que se conoce como cultural organizacional pueden, según Morgan (1990) convertirse en herramientas para direccionar la forma de pensar y a partir de allí, establecer relaciones de poder. Los líderes de la organización utilizan en sus discursos palabras clave que impactan a los que los rodean, coloca como ejemplos el autor, los discursos en torno de convertir problemas en oportunidades, o de como una unidad en particular es vital, entre otros.

Incluye, Morgan (1990) en esta fuente de poder lo que se relaciona con: la decoración de las oficinas de los altos directivos, el tipo de vestimenta que se utiliza de acuerdo al cargo que se desempeña, el uso de complementos como maletines para computadores o un libro en particular (que sea visible a los demás),

el uso de la puntualidad (en precisión, llegando anticipado o con retardo) para resaltar la presencia de la autoridad, la demostración del fácil acceso a personas de alta jerarquía, y, el comportamiento en reuniones (como hacer notar o ser, por el contrario, muy sutil en las intervenciones). Todas estas conductas y otras configuran el ambiente de la organización y las relaciones de poder.

El sexo y dirección de las relaciones de sexo, para Morgan (1990) en las organizaciones existen códigos (no necesariamente visibles) sobre la inclinación a la contratación o favorecimiento para ciertos cargos para personas de un sexo, en detrimento de otro. Otro aspecto, (ob. Cit.) lo relaciona con la forma en definir la organización, en razón de incorporar características masculinas o femeninas a la misma, por ejemplo, existen organizaciones que se definen como agresivas y resistentes (asociadas a la masculinidad) y esto según el autor, impacta en la cultura y la forma de contratación del talento humano.

Advierte el autor que, existen formas sutiles de usar el sexo como fuente de poder, y lo relaciona con lenguaje, rituales y simbolismos de la organización, que de alguna forma se utilizan para incluir o excluir a las personas, expresa “las sutilezas asociadas al sexo suelen crear diferentes experiencias de la misma situación organizativa y presentan muchos problemas prácticos en la manera de interactuar de hombres y mujeres sobre unas bases cotidianas.” (Morgan, 1990, p. 134). Esta fuente de poder puede ser determinante en la configuración de las relaciones en la organización.

El poder que se tiene ya, de alguna manera el detentar poder genera más poder. Usar el poder es para muchos una forma de inversión y puede ser un bien de intercambio como el dinero (ob. cit.). Aclara, el autor, que el poder *atrae* a otros, y en este proceso generan más sensación de poder a quién lo ostenta, lo ejemplifica diciendo “El poder, como la miel, es una fuente perpetua de sustento y atracción entre las abejas obreras.” (p. 138). No obstante, el poder también es transformador, existe una dinámica en el que las personas se reconocen sin poder, pero luchan por ideales y al lograr pequeñas victorias, generan una fuerza que transforman su entorno.

Explica que su lista de fuentes de poder no pretende ser exhaustiva, y resalta que aún no está clara la definición de poder ni como se genera, sin embargo, considera que “los modelos asimétricos de dependencia, por la cual una persona o unidad puede llegar a depender de otra de manera desequilibrada” (ibidem) tienen mucho que ver en la configuración de poder en las organiza-

ciones. Reconocer la importancia de los aspectos que inciden en las fuentes de poder, ayuda a definir el escenario de actuación y el significado de las acciones de cada participante, entendiendo que en la organización coexisten diferentes intereses y que los miembros, individualmente, son sujetos de poder que tratan de controlar las decisiones (Uriz, 1994).

Mintzberg (1992) reconoce que el poder depende del éxito de una persona para influir en los otros y afectar a la organización, por lo que se requiere dedicación y un habilidoso comportamiento político. Los agentes con influencia pueden ser internos, como los empleados o externos como proveedores, lo relevante para el autor es “la capacidad de afectar (causar efecto en) el comportamiento de las organizaciones, y lograr que determinadas cosas se hagan, afectando las acciones y decisiones y el comportamiento de otras personas” (p.5). En esta capacidad de influencia es que radica la importancia de reconocer las fuentes de poder y su uso para descifrar la dinámica de las organizaciones.

El poder y la práctica contable en la organización

La práctica contable en la empresa, se entiende como la actividad profesional que se desarrolla en las organizaciones. El profesional contable “puede ser un empleado, contratista, socio, administrador (ejecutivo o no ejecutivo), un propietario-gerente o voluntario que trabaja para una entidad” (IESBA, 2018, párrafo 200.3, p. 30), y circunscribe la práctica en la empresa, y el termino profesional de la contabilidad se refiere a:

- (a) Un profesional de la contabilidad en la empresa y
- (b) Una persona que es un profesional de la contabilidad en ejercicio cuando lleva a cabo actividades profesionales [...]. (IESBA, 2018, párrafo 200.4, p. 30),

Es decir, la práctica contable en los negocios puede, desde la relación jurídica, ejercerse de forma independiente o dependiente en la esfera de una organización, pero relacionada con la gestión financiera o contabilidad para la gerencia y no con la emisión de opinión (auditoría o aseguramiento de la información). La guía sobre el papel y la esfera del profesional contable en los negocios (IFAC, 2005, p. 4) explica que,

Las actividades principales, que son a veces enunciadas, en general, como Contabilidad de Gestión o gestión Financiera pueden ser analizadas como:

La generación o creación de valor a través del uso efectivo de recursos (financiero y otros) y por el entendimiento de los generadores de valor al interesado (que puede incluir a accionistas, clientes, empleados, proveedores, comunidades, y gobierno) y la innovación organizativa,

La provisión, análisis e interpretación de la información a la gerencia para la formulación de estrategias, planificación, toma de decisiones y control,

Indicadores de rendimiento y comunicación a accionistas, incluso el registro de las transacciones e información a los accionistas, bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados tanto nacionales como internacionales,

Determinación de costos y control financiero, a través del uso de técnicas de contabilidad de costos, elaboración de un presupuesto y pronóstico,

La reducción de deterioro en recursos utilizados en los procesos de negocio, y, análisis de costos, gestión del riesgo y aseguramiento comercial.

Esta concepción implica que, como profesional de la contabilidad en la empresa se pueden ejercer diferentes funciones y responsabilidades en la organización, sin embargo, el interés sobre el cual se investigó se centró en la práctica contable, en relación de dependencia y poder en la organización.

El contador público al estar en la organización, como asalariado, se enfrenta a una serie de decisiones, que a su vez están intervenidas por intereses, conflictos y tensiones que dependen de las interacciones entre los objetivos organizacionales, las demandas de quienes detentan la autoridad, el entorno, y las propias motivaciones de quienes ejercen la práctica contable. En este contexto, problemático se desarrolló la investigación, que como lo explican Roberts y Scapens (1985), en un análisis del poder y la contabilidad, la relación jefe-subordinado, implica que se debe dar cuenta al superior, mientras que este superior tiene a su disposición una serie de recursos a los que recurre para inducir a otros en favor de sus deseos, ignorando el sentido de los acontecimientos e imponiendo una definición sobre lo que ha pasado, y determinando sobre quién recae la responsabilidad, como lo manifestó uno de los contadores entrevistados, *“aquí no aceptaban mucho hacer ajustes por no mostrar menos resultados, entonces ha sido un proceso difícil porque nos toca hacer como todas las validaciones, todas las depuraciones, el sistema no es fácil, aquí el sistema te muestra máximo como el mismo año de información y toca bajar año por año y construir, han habido varias versiones de este programa entonces*

hay información que definitivamente no sale”, es el poder de la decisión de que sale o no sale, como se podrá determinar no es la decisión del contador.

En este sentido, se seleccionaron de las fuentes de poder de Morgan (1990), cuatro relacionadas directamente con la relación de subordinación y que podrían generar mayores amenazas al comportamiento ético del contador en la empresa. Así, las fuentes de poder de autoridad formal, control de recursos escasos, estructura organizacional y control en los procesos de decisión se analizarán en función del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2018).

La autoridad formal

Es la más visible y reconocida en la organización como lo “formal”. Siguiendo a Weber (2012) la aprobación social genera legitimidad y establece relaciones de poder, al reconocer que una determinada persona tiene el *derecho* a *mandar* y la otra a *obedecer*. La autoridad formal en la organización se relaciona con las jerarquías y líneas de mando.

La práctica contable se desarrolla en el seno de las organizaciones y, cuando el profesional contable es un miembro de la organización sujeto a la autoridad formal, puede verse presionado por distintas situaciones, y ser sujeto a las amenazas por intimidación, relacionadas con,

- Un contador profesional o un familiar inmediato o cercano que enfrenta la amenaza de despido o reemplazo por un desacuerdo sobre:
 - La aplicación de un principio de contabilidad.
 - La forma en que se informará la información financiera.
- Una persona que intenta influir en el proceso de toma de decisiones del contador profesional, por ejemplo, con respecto a la adjudicación de contratos o la aplicación de un principio de contabilidad (IESBA, 2018, párrafo 205.A3, p. 23).

Es el caso del contador indagado y que tiene relación con la presión de los superiores para reducir inadecuadamente el alcance del trabajo realizado, dice el informante contador “*el día en que le llevo el impuesto del IVA, le dije mire la otra semana y eso que le avisé como quince días antes, al principio y cuando*

le llevo el impuesto me dice que eso está grave que está mal eso no es así que de donde él va a pagar todo ese impuesto y le dije pues fue lo que usted recibió mensual ¿jm? ¡Uy no! [...] hágame las cuentas de donde sale eso, eso está mal, eso no es así, le dije usted para que me dice, déjeme explicarle y entonces él, espere le explico de dónde sale porque eso yo no lo inventé, sí, le dije así, ¿sí? y entonces es una tensión horrible que ay Dios”

Es decir, el profesional contable percibe que su estabilidad laboral está en riesgo de no cumplir con las ordenes de sus superiores. El contador informante dice *“Nunca se sabe qué día le quieran hacer a uno el cajón, chao...”*

En algunas situaciones el profesional contable solo, puede hacerles frente a las amenazas finalizando su actividad profesional. Ante esto, el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018, párrafo 270.3 A1, p. 39) advierte que

Un contador profesional puede enfrentar presiones que crean amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, por ejemplo, una amenaza de intimidación, al emprender una actividad profesional. La presión puede ser explícita o implícita y podría provenir de:

- Dentro de la organización empleadora, por ejemplo, de un colega o superior.
- Una persona u organización externa, como un proveedor, cliente o prestamista.
- Objetivos y expectativas internos o externos

Lo manifiesta uno de los contadores indagados respecto a la presión para aceptar soborno, dice que en una oportunidad inicia un proceso con el objeto que se reintegrara unos recursos al Estado, *“se inicia un pleito [...]se empezó la pelea y se dio la pelea en todas las instancias [...]yo les decía que sí tenían que pagar [...] me llamó me invitó y le dije bueno listo, [...]estando en el café, pidió una servilleta me escribió un numero [...] pero necesito que diga que el negocio no es válido [...] Ellos ya habían estudiado absolutamente todo...”*

Al enunciar los tipos de presiones a las que se somete el contador en la práctica en los negocios, el Código (IESBA, 2018) las relaciona con las amenazas de cumplimiento de los principios éticos, de cualquier profesional de la contabilidad. En la tabla 1, se puede visualizar la relación entre las presiones y las amenazas éticas.

Tabla 1. Presiones en la práctica del Contador Público en la empresa y Amenazas a los principios Éticos

Amenazas	Tipo de presiones
Interés Propio y familiaridad	<p>Presión de un miembro de la familia que hace una oferta para actuar como un vendedor a la organización que emplea el contador profesional para seleccionar al miembro de la familia sobre otro proveedor potencial,</p> <p>Presión de los superiores, colegas u otros, por ejemplo, aquellos que podrían beneficiarse de la participación en compensaciones o arreglos de incentivos para manipular los indicadores de desempeño,</p> <p>Presión de otros, ya sea interna o externa a la organización empleadora, para ofrecer incentivos para influir de forma inapropiada en el juicio o el proceso de toma de decisiones de un individuo u organización.</p> <p>Presión de los colegas para aceptar un soborno u otro incentivo, por ejemplo, para aceptar obsequios inapropiados o entretenimientos de vendedores potenciales en un proceso de licitación</p>
Intimidación	<p>Presión para reportar resultados financieros engañosos para cumplir con las expectativas de los inversionistas, analistas o prestamistas.</p> <p>Presión de los funcionarios electos sobre los contadores del sector público para tergiversar programas o proyectos a los votantes.</p> <p>Presión de los colegas al declarar incorrectamente los ingresos, los gastos o las tasas de retorno influye en la toma de decisiones sobre proyectos de capital y adquisiciones.</p> <p>Presión de los superiores para aprobar o procesar gastos que no son gastos comerciales legítimos.</p> <p>Presión para suprimir los informes de auditoría interna que contienen hallazgos adversos</p> <p>Presión relacionada con el incumplimiento de las leyes y regulaciones.</p> <p>Presión para estructurar una transacción para evadir o disminuir impuestos.</p> <p>Presión sobre la estabilidad del contador en la organización.</p>
Competencia y diligencia profesional	<p>Presión de los superiores para reducir inadecuadamente el alcance del trabajo realizado.</p> <p>Presión de los superiores para realizar una tarea sin suficientes habilidades o capacitación o dentro de plazos poco realistas. Presión de agentes externos sobre el contador para que firme una erogación que afecta al estado.</p>

Fuente: Manrique, F. (2019) a partir del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018, párrafo 270.3 A2, pp. 39-40)

La autoridad o a quien se percibe como autoridad superior del contador público puede influir en la toma de decisiones del mismo, y alejarlo de los principios éticos. Un ejemplo, de esta situación lo expresa Dowd (2016) en relación con la actuación de los profesionales contables en el caso ENRON, como es conocido la compañía utilizó como una de las formas de defraudación, la figura de entidades de propósito especial para ocultar activos que no estaban generando ingresos, y así, no los presentaban en sus informes financieros. Estas transacciones requieren de notas revelatorias, pero los profesionales las redactaban de forma confusas, al preguntarle a los analistas financieros sobre este particular, su respuesta fue “las notas simplemente no tienen sentido, y las hicimos para ganarnos la vida” (p.110), la inquietud es ¿quién generó las ordenes al grupo de contadores? ¿por qué obedecieron a pesar de poner en riesgo su libertad? Una de las razones, desde Morgan (1996) es la aceptación de la autoridad como derecho a “mandar” y la obligación de obedecer.

Control de Recursos Escasos

En la organización existen límites en relación con los recursos disponibles, entendidos como cualquier bien que requiera la organización y sus miembros para desempeñarse con éxito. Expresa Morgan (1996) que el control de un recurso escaso en la organización genera una fuente de poder. Aunque la atención primaria como recurso escaso es el dinero, el conocimiento, las relaciones con proveedores, clientes y otros entes externos o posibilidades a la toma de decisiones internas pueden convertirse en un medio de amenazas, promesas o favores que de alguna forman generan lealtad, apoyos y hasta complicidad.

El contador en la empresa maneja y tiene acceso a información que resulta valiosa para un tercero en la medida en que influye en la toma de decisiones. Esta información podría ser un recurso escaso, ante esto el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018, párrafo R240.3, p.31) “Un contador profesional no debe manipular información o usar información confidencial para beneficio personal o para el beneficio financiero de otros”. Satava, Caldwell y Richards (2006) defienden que, de alguna forma, la profesión contable genera incentivos a la gerencia para manejar las ganancias y/o ocultar noticias que afectarían la posición de la empresa.

Es por esto que el Código (IESBA, 2018) reconoce existen circunstancias que pueden generar amenazas éticas relacionadas por el interés propio, y en el párrafo 240.3 A2, explican que un profesional,

- Tiene un motivo y una oportunidad para manipular información sensible a los precios a fin de obtener ganancias financieras.
- Mantiene un interés financiero directo o indirecto en la organización empleadora y el valor de ese interés financiero podría verse directamente afectado por las decisiones tomadas por el contador.
- Es elegible para una bonificación relacionada con los beneficios y el valor de esa bonificación puede verse directamente afectado por las decisiones tomadas por el contador.
- Mantiene, directa o indirectamente, derechos diferidos de compartir acciones u opciones compartidas en la organización empleadora, cuyo valor podría verse afectado por las decisiones tomadas por el contador.
- Participa en acuerdos de compensación que proporcionan incentivos para alcanzar los objetivos o apoyar los esfuerzos para maximizar el valor de las acciones de la organización empleadora. Un ejemplo de tal arreglo podría ser a través de la participación

Es decir, el profesional puede estar involucrado en las situaciones anteriores y podría utilizar el recurso escaso de la información y, actuar en contra de sus principios. Pero, la situación se agrava por la presión de los superiores o de colegas para actuar de determinada forma (IESBA, 2018), al sentirse intimidado en su estabilidad laboral o la consecución de mejoras laborales.

Utilización de la estructura organizacional, leyes y reglamentos

La estructura organizativa, sus manuales y normas internas son la concreción de la direccionalidad de la autoridad y, una forma de control y poder. Las decisiones sobre el diseño y funcionalidad de la organización, tales como: organización centralizada o descentralizada, la forma jurídica, el control accionario, el número y tamaño de los departamentos y la distribución de las funciones, genera percepción de poder. Las normas y reglamentos internos, los sistemas de evaluación y ascenso evidencian juegos de poder. Uriz (1994)

aclara que, “la estructura misma de la organización impone una cierta subordinación de los actos de éstos a las decisiones de aquellos” (p. 43). Existe para el autor, una relación de dependencia respecto al *poder* de mando de esta, con respecto a las personas que ejercen funciones bajo su mando.

En el caso del profesional contable en los negocios es importante su ubicación en la estructura organizativa, los niveles de autoridad y jerarquía que los preceden. Esta decisión lo ubican o en la gerencia de la empresa o como un operario e incide en el grado de influencia que sus superiores impongan para determinadas acciones. Bangara (2017) en su estudio sobre la influencia de la estructura en la gerencia contable expresa que la estructura organizacional, como descripción formal de las tareas de los miembros de una organización, establece “un patrón de relaciones entre las partes componentes de la organización con los detalles de comunicación, control y tipo de autoridad” (p.110), y esto impacta en el sistema de contabilidad y en las prácticas contables adoptadas. En lo observado un indicio de poder y control es el lugar donde el contador ejerce su práctica, es un espacio muy pequeño (un escritorio y dos sillas), está ubicado al lado del jefe, en uno de los casos el profesional comparte su espacio con la secretaria del gerente. La ubicación del lugar se puede interpretar de varias formas: que el contador es la mano derecha del gerente, que debe ser controlado por el jefe, el espacio pequeño puede responder a la mucha o poca valoración al trabajado del contador.

Esta presión en la práctica contable podría vincularse con los procesos de *dominación*, en el sentido que la gerencia de la entidad para la que trabaja puede imponer sus objetivos y acciones sobre las decisiones del profesional contable. Este efecto se logra debido a que como lo expresa Uriz (1994, p. 67) “el sujeto de poder supone ser el regulador principal de la relación, y controla el proceso de poder del otro”, y en este escenario el profesional contable es la parte débil en la relación contractual, siendo posiblemente su única opción el retiro laboral o la sumisión.

Control de los procesos de decisión

La posibilidad de influir en ciertos resultados de la organización, parte de la posibilidad de tomar decisiones. Para Morgan (1996) existen tres elementos en la toma de decisión: las premisas de la decisión, los procesos y los objetivos.

Para el autor, los procesos de decisión son más visibles que las premisas, y esto de alguna forma le da ventaja a quién quiera imponer su interés.

La toma de decisiones en la organización puede darse en distintos niveles jerárquicos, pero, en general, responden a las intencionalidades de quién dirige a la organización. Para Aktouf y Suárez (2012),

[L]a toma de decisiones expresa con más claridad la naturaleza de las relaciones que existen en la organización, la manera en que los roles se representan y los estatus que se tienen, cómo se percibe al empleado y su aportación a la empresa (p. 84)

En sí misma la toma de decisiones genera conflictos de interés y pugnas de poder, por una parte, entre quienes tienen el poder de decidir, y por otra entre quienes se supone deben obedecer para realizar la acción de la decisión. Expresan los autores,

A la decisión se le asocia irremediamente la noción de poder. Es “decisor” la persona investida de poder que le confiere el derecho y los medios para “preferir” optar y hacer seguir su opción una vez aceptada, de obtener obediencia de los que tienen el cargo de concretar la opción. (Ob. cit, p. 86).

El contador público en su práctica dentro de la organización está sujeto a las decisiones del gobierno corporativo, quién es el responsable de las directrices en tema de estimaciones y política contable. Roslender (2017), expresa que la profesión es una forma de relaciones de poder que se dan entre el profesional y el cliente, considerando que, es el cliente quien define tanto sus necesidades como la manera en que debe satisfacerse. Para el autor, la gran corporación es el cliente y los profesionales como el contador público son los que llevan a cabo los servicios definidos por éstos. Se puede concluir que la práctica contable continuamente está sometida a las fuerzas de poder organizacional, sin embargo, debe estar atento a que en el cumplimiento de los objetivos organizacionales no comprometa su integridad.

Así mismo, el profesional contable debe estar consciente como profesional que, cuanto mayor sea la posición de un contador profesional, mayor será la capacidad y la oportunidad de acceder a la información e influir en las políticas, las decisiones tomadas y las medidas tomadas por otros involucrados con la organización empleadora. En la medida en que puedan hacerlo, teniendo en

cuenta su posición y antigüedad en la organización, se espera que los contadores alienten y promuevan una cultura basada en la ética en la organización. Algunos ejemplos de acciones que podrían tomarse incluyen la introducción, implementación y supervisión de:

- Programas de educación y capacitación sobre ética.
- Políticas de Ética y Denuncias.
- Políticas y procedimientos diseñados para prevenir el incumplimiento de las leyes (IESBA, 2018, párrafo 200.5 A3, p. 22)

En este contexto, el profesional contable bajo relación de dependencia se somete a las decisiones tanto del gobierno corporativo, como de agentes externos con decisión, pero también puede ser parte de estas decisiones, en cualquiera de los casos afecta su práctica profesional.

A manera de reflexión final

El profesional contable está expuesto a situaciones de presión en sus actividades profesionales que, en algunas oportunidades provienen de la entidad para la que trabaja, por parte de un colega o por terceros que influyen en el juicio profesional.

Las posibles presiones a las que se somete el profesional contable en su ejercicio dentro de la organización, y en la que el Estado, las organizaciones profesionales y, sus propias motivaciones e intereses afectan sus actuaciones, tal y como lo expresa Mintzberg (1992) son fuerzas de poder o juegos de poder tanto internas como externas, las que inciden en las actuaciones del profesional. Cuando las relaciones de poder se acentúan, ocurren comportamientos oportunistas y, probablemente, al margen de la ética, con consecuencias negativas para la profesión, las empresas e incluso para las economías de muchos países.

La práctica contable pareciera podría estar determinada por mandatos de jerarquías superiores del poder relacionadas con, la autoridad, la propiedad y el dinero; aspectos que se manifiestan de manera discreta y podría decirse que, hasta silenciosa, dando equilibrio a las estructuras sociales en un funcionamiento en cadena. Por otra parte, no es razonable pensar en que las relaciones

de poder se puedan eliminar, aunque sí se pueden equilibrar, lo que asegura la sobrevivencia de la organización al mismo tiempo el actuar conforme a los intereses y objetivos en función de las partes interesadas, sean estas internas o externas.

Es importante resaltar que, el poder se mueve en la estructura organizacional, formalmente a través de la toma de decisiones e informalmente, a través de ciertas conductas que incentivan una acción en particular, y que se revelan como la autoridad formal, la estructura jerárquica, el control de las decisiones, y los recursos escasos como fuentes de poder que afectan al contador público en su práctica en los negocios.

El Manual el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018) advierte sobre el necesario compromiso hacia los principios éticos, pero queda en el profesional la decisión de acatar o no las órdenes indebidas y aceptar las consecuencias de sus acciones. Por lo que es imprescindible un llamado de atención al proceso de formación de los profesionales que debe tender hacia la formación de un profesional autónomo, auto determinante, consciente de sus responsabilidades para con terceros y consigo mismo. No basta con el Código de Ética, que se convierte en una relación de principios que deben cumplir, sin que se contemple las verdaderas condiciones en que se desempeña el profesional contador.

Se requiere el refuerzo como persona en su condición de hombre y mujer con conciencia social con las capacidades para sobreponerse a las presiones y enfrentar las amenazas, sin arriesgar su propia existencia. El ejercicio del contador profesional se orienta al bien común y no al servicio de ciertos intereses o al servicio particular. La contabilidad y su práctica siempre buscará aproximarse a la verdad de los hechos, por encima de cualquier interés particular. La formación de este profesional se debe repensar, para que el profesional no se convierta en una suma de saberes, para el cumplimiento de normas y principios éticos, sin conciencia y sin un contexto real.

Referencias Bibliográficas

Aktouf, O y Suárez, T (2012) *Administración. Tradición, revisión y renovación*. México: Pearson

- Aktouf, O. (1998). *La administración entre tradición y renovación*. Tercera edición. Artes gráficas de Univalle.
- Bangara, S (2017) Contextual Factors Influencing Management Accounting Practices Adopted by Large Manufacturing Companies in Kenya. *Research Journal of Finance and Accounting* www.iiste.org Vol. 8 No. 23 2017
- Bautista, R. (2013). *Cultura organizacional cambios y desafíos*. *Revistas GTP Gestión de las personas y la tecnología/Edición No. 18/noviembre de 2013*.
- Dávila, C. (2001). *Teoría organizacionales y Administración. Enfoque crítico*. Segunda edición McGraw-Hill-Bogotá.
- Dowd, J (2016) A Comparison of Accounting Fraud Before and After Sarbanes-Oxley In BSU Honors Program Theses and Projects. Item 165. Available at: Disponible http://vc.bridgew.edu/honors_proj/165
- García, O. (enero-marzo de 2009). *El concepto de poder y su interpretación desde la perspectiva del poder en las organizaciones*. Grupo de Investigación Estudios Gerenciales, 25(110).
- International Federation of Accountants (IFAC). (2014). *Manual Código de ética para profesionales de la contabilidad*. (C. d. contadores, Ed., & auditores, Trad.)
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018). *Manual Código de ética para profesionales de la contabilidad*. (C. d. contadores, Ed., & auditores, Trad.)
- Manrique, F. (2019). *Principios para una práctica social del contador público ante el poder en la organización. Una propuesta desde las vivencias profesionales*. Universidad de los Andes – Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables.
- Mitzberg, H. (1992). *El poder en la organización, la teoría de la política de gestión* (Primera ed.). (J. M. Comajuncosa, Trad.) Barcelona- España: Editorial Ariel S.A.
- Morgan, G. (1996). *Imágenes de la Organización*. México: Alfaomega
- Morgan, Gareth, and Linda Smircich (1990). "The case for qualitative research." *Academy of Management Review*, 5: 491-500.
- Roberts, J. Scapens (1985). *Sistemas contables y sistemas de rendición de cuentas: comprendiendo las prácticas contables en sus contextos organi-*

zacionales. En U. d. Universidad Nacional, *Avances multidisciplinarios para una comprensión crítica de la Contabilidad: textos pragmáticos de las corrientes Heterodoxas*. Bogotá, D.C.

Roslender, R. (2017). *Perspectivas sociológicas de la contabilidad moderna*. (G. Palez, Trad.) Cali- Colombia: Pontificia Universidad Javeriana.

Satava, D. Caldwell, C. Richards, L. (2006), *Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing*. *Journal of Business Ethics* (2006) 64: 271–284 Springer 2006 DOI 10.1007/s10551-005-0556-y

Uriz, J (1994). *La subjetividad de la organización. El poder más allá de las estructuras*. Madrid. Siglo XXI

Weber, M. (2012). *Economía y Sociedad*. (J. R. José María Ecahvarría, Trad.) México D.F: Fondo de Cultura Económica.

CAPÍTULO 3

Comprensión de las prácticas contables, inmersas en la experiencia de las pequeñas industrias de calzado barrio restrepo en Bogotá

María Isabel Borda Arias. PhD <https://orcid.org/0000-0002-2800-9707>

Mg. José Guillermo Lizarazo V. • Mg. Norberto Alejo Cante



Problema de investigación

En Colombia, el sector de cuero, calzado y sus manufacturas es representado por una amplia cantidad de empresas, especialmente MiPymes, las cuales en su mayoría son dependientes del cuero como insumo principal. Esta condición comparada con los nuevos insumos y tecnologías de producción del calzado de países asiáticos, destacando a China como el mayor productor a nivel mundial, ha generado una disminución en el crecimiento sectorial que dificulta optimizar los procesos de productividad (Alarcón, Caro y González, 2016).

De manera particular el sector del calzado del barrio el Restrepo en la localidad Antonio Nariño, se ha fragmentado y relocalizado debido a la apertura económica y los efectos generados por los avances en la industria del calzado de países desarrollados como China, Corea, Hong Kong, Indonesia, Taiwán y Brasil que se caracterizan por el bajo costo de la mano de obra y la falta de regulación ambiental en el proceso de curtido de los cueros y pieles (Botero, 2015).

También la apertura económica afectó negativamente esta industria de manera contraria a como lo auguraron los gestores del modelo de libre comercio.

En ese panorama de cambio, Calderón (2015) reporta que las importaciones de calzado aumentaron de 290 millones de dólares a 636 millones de dólares entre 2007 y 2011, un incremento de más del doble en solo 5 años. Según la autora esta situación alcanzó su punto grave en el año 2012, cuando entraron 83 millones de pares de zapatos. En un mercado estimado en 130 millones de pares al año como lo es Colombia, 6 de cada 10 pares consumidos provenían del extranjero, principalmente de China. Por ello, muchos comerciantes han optado por comprar directamente en China para dejar de producir y entrar a comercializar, lo que les ha permitido minimizar los costos de producción y estimular las de ventas en función de incrementar su rentabilidad.

Por otra parte, el sistema contable colombiano ha sido muy discutido y cuestionado debido a su rigidez, por lo cual se ha manejado la idea que la contabilidad de costos tradicional no es capaz de proveer la suficiente información, ya que se asume que todos los recursos de las empresas son igualmente importantes; por lo tanto la contabilidad se ha basado comúnmente en procedimientos repetitivos, en tasas y valores predeterminados para calcular el costo total de los productos, sin tener en cuenta la importancia de éstos en cada uno de los procesos de producción.

En este sentido, un aspecto fundamental es comprender las experiencias reales y vivencias inmersas en dichas prácticas contables de los industriales del calzado, es decir las acciones en el proceder a nivel del manejo de la contabilidad que van más allá de la recolección de datos.

Por lo tanto en este estudio se profundiza al interior de las prácticas contables no solo como secuencias de operaciones o actividades y manejo de información, sino primordialmente en los comportamientos intencionales que se han incorporado al proceder de los industriales del calzado en el campo contable; por lo tanto se plantea la pregunta ¿Cómo comprender las prácticas contables en los sistemas y elementos del costo a través del conocimiento de las experiencias reales al interior de las empresas fabricantes de calzado ubicadas en barrio Restrepo, en la ciudad de Bogotá?

Justificación

El mercado local del calzado muestra una creciente demanda en la adquisición de productos en materiales sintéticos que no se encuentran satisfechas con la calidad de estos, razón por la cual el sector del calzado nacional tiene una gran oportunidad en el mercado, sea con los clientes nuevos o antiguos, innovando en calidad para sostener e incrementar la productividad del sector. La sostenibilidad de las empresas manufactureras del calzado implica no sólo cumplir con las condiciones a nivel ambiental y de gestión, sino innovaciones a nivel contable, de productividad y competitividad, que pueden ser direccionados a partir del análisis y control de los costos de producción.

Desde esta perspectiva, según Blanco (2003), la contabilidad de costos es fundamental ya que se preocupa de la información relativa a la efectividad lograda

por los recursos productivos implicados: recursos tecnológicos, recurso humano y recurso financiero, permitiendo el control de gestión, proceso que ayuda a estimular a la organización hacia logro de sus objetivos estratégicos, los cuales deberían materializarse en mejores resultados económicos.

Por consiguiente, los sistemas de costos deberán estudiarse y posteriormente diseñarse para apoyar las estrategias empresariales y sus operaciones que, en su visión sistémica tanto de la contabilidad general como la contabilidad de costos, completan el sistema de información contable de las empresas, aportando por separado herramientas valiosas que deben ser canalizadas por los industriales de las pequeñas organizaciones para el logro de sus objetivos (Ortega, 1996).

En tal sentido, la contabilidad de costos de las empresas manufactureras del sector del calzado del Restrepo debe ser analizada estratégicamente para ver su incidencia en la ciudad de Bogotá.

A nivel organizacional, la planeación estratégica no ha tenido efecto satisfactorio por su ausencia dentro de los procesos de gestión o debido a factores identificados como carencia de estrategias publicitarias que permitan posicionar estas empresas en el mercado nacional e internacional. En tal sentido, Esteban (2010) señala que sólo el 10% de los empresarios de El Restrepo, participan en ferias de gran formato donde tienen, la oportunidad de comercializar y negociar sus productos, sin ninguna clase de intermediación.

Por otra parte no hay investigaciones en la profundización del tema a través de experiencias y vivencias de los industriales del calzado inmersas en las prácticas contables en cuanto a sistemas de costos y elementos del costo en el barrio el Restrepo, razón por la cual se considera importante plantear un estudio empírico en este campo con el objetivo principal de comprender dichas prácticas contables relacionadas directamente con la producción, del calzado, para este fin, se propone en primera instancia identificar las categorías a través de las experiencias en las prácticas contables aplicadas por las pequeñas industrias del sector del calzado en el barrio Restrepo, en la ciudad de Bogotá. Y en segunda instancia realizar un proceso de análisis de las prácticas contables específicamente en sistemas y elementos del costo de producción de estas pequeñas industrias con respecto a su competitividad y sostenibilidad.

En este sentido el estudio presenta en una primera parte un marco conceptual que profundiza en conceptos particulares en sistemas y elementos de costos en la industria del calzado. Posteriormente se aborda en detalle la metodología cualitativa para la comprensión en este tipo de estudio. Y en una tercera parte se realiza un análisis riguroso de las narrativas de los industriales respecto a las prácticas contables relacionadas con los costos para concluir y recomendar.

Marco teórico

La práctica contable

Para esta investigación es fundamental definir la práctica contable desde diferentes autores con el propósito de enunciar la definición asumida en esta investigación.

El Diccionario para Contadores de Kohler (1974) menciona que la práctica contable tiene como aspectos relevantes y generalizados: clasificación de los hechos económicos según su naturaleza y origen, procesamiento de datos sobre las transacciones de la entidad, registro y agrupamiento de los datos procesados, agrupamiento adecuado de las transacciones según modelos establecidos definidos mediante normas y principios contables, y elaboración de informes estructurados para resumir la información procesada.

Una segunda definición a tener en cuenta, es la aportada por el Diccionario de Contabilidad de Codera (1992), define la práctica contable como un registro de las variaciones que experimenta el patrimonio de un comerciante y la cantidad y clase de las ganancias o pérdidas que obtiene, y además se dice que de acuerdo a la norma todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa, que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones y tomando como base para su desarrollo unos principios contables establecidos, logrando finalmente elaborar con una periodicidad definida, unos estados financieros que reflejen la realidad económica y financiera de la entidad”.

Por otra parte, para García, Vásquez y Zapata (2011), la práctica contable comprende todos los elementos concernientes al sistema de información contable, compuesto por entradas, procesamiento y salidas, realizada a partir

de la recolección de datos mediante soportes, registro y la emisión de informes en busca de representar la realidad económica y financiera de la organización.

Analizadas estas definiciones y, teniendo en cuenta el enfoque de esta investigación, se observa que la práctica contable se reduce a la recolección de datos mediante soportes, la normatividad, principios contables, registro de la información, estados financieros, entre otros. Por ello, se ampliará el concepto involucrando las experiencias y vivencias inmersas en dichas prácticas contables por lo tanto se tiene en cuenta los comportamientos y acciones de los industriales en el manejo de la contabilidad. Esta definición implica que las prácticas no son simplemente secuencias de acciones, sino que se refieren a comportamientos intencionales que se han incorporado a la cultura de una industria del calzado.

Es así, que es pertinente para fines de esta investigación resaltar que la práctica contable se sostiene de experiencias, unas que satisfacen las necesidades económicas y que son dadas a conocer y entran en un proceso de aceptación de las personas que manejan la técnica contable, que deben ser evaluadas para su aceptación o rechazo y se formalizan a través de los respectivos procesos (Gómez, 2001). Por lo tanto, las prácticas contables están impregnadas de experiencias y acciones humanas en contextos empresariales particulares con un gran impacto de la toma de decisiones (Avellaneda y Borda, 2018).

En este sentido también Hidalgo, Rodrigo, Hidalgo y Vizuite (2018) hacen énfasis en que la práctica contable debe asumirse como un enfoque de investigación continua que facilite el avance de la teoría contable, teniendo en cuenta que la práctica de un modelo contable no asegura su éxito.

Una vez definida la práctica contable para esta investigación, es importante describir la conceptualización correspondiente a los costos, sistemas y elementos del costo.

El costo es la inversión económica destinada a lograr un fin determinado como comercializar y/o fabricar un bien o prestar un servicio (Figueira, 2003).

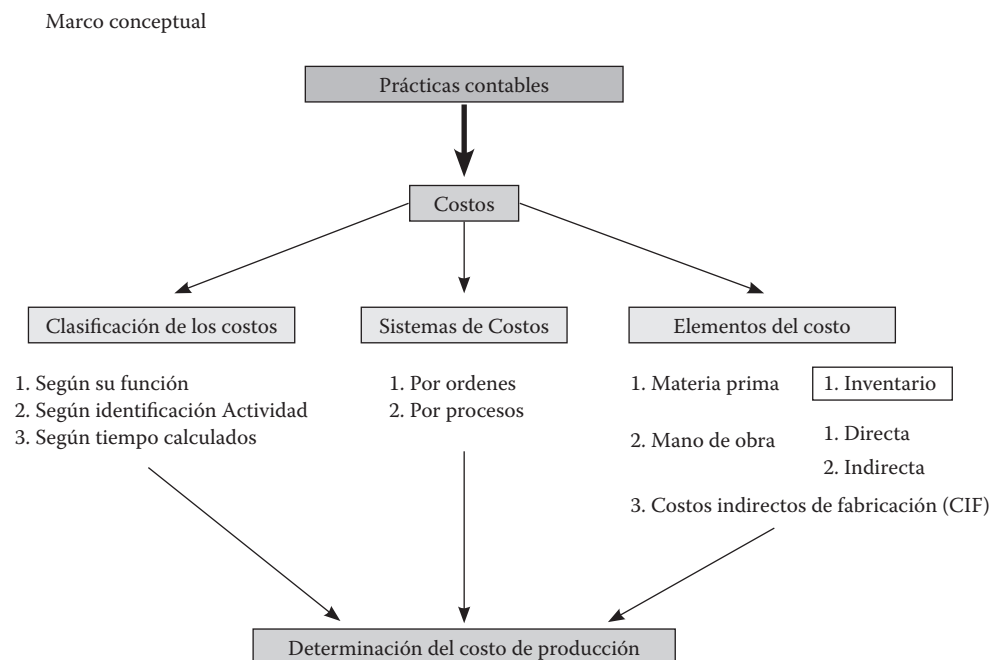
Según Menger (1997), cuya obra fundamental “Principios de Economía” que aparece en 1871, define el costo como las erogaciones asociadas directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales una empresa obtendrá sus ingresos.

Procesos de costeo

Los cambios que acompañan todo proceso en las diferentes etapas de los sistemas de producción, bien sea por necesidades o por los avances tecnológicos, han generados cambios en las prácticas contables, bien sea en los procesos de costeo o en los medios tecnológicos que optimizan la operación contable con software especializado que inciden en la efectividad de la práctica contable.

Las razones para que una empresa cuente con una contabilidad de costos según (Neuner, 2000) son: el conocimiento de los costos unitarios, permitiendo a la gerencia su análisis para la optimización de estos. Adicionalmente al conocer el costo se puede modificar los precios de venta si el mercado lo permite. Finalmente permite generar los informes requeridos para sustentar la toma de decisiones. Para llegar a estos logros se presentan diferentes etapas de evolución industrial y comercial, las cuales se describen a continuación:

Gráfico 1. Sistemas y elementos del costo



Fuente. Elaboración propia

Sistema de costos

Según Cuervo y Osorio (2007), el sistema de costo es un sistema de información que establece los procedimientos, las técnicas, los registros e informes administrativos y contables para identificar los datos que permiten determinar el costo de los productos o servicios y tener el control de los costos

Al respecto Lavolpe (2005), define el sistema de costos como un conjunto de procedimientos técnicos, administrativos y contables que se emplea en cualquier tipo de empresa con el objetivo de determinar el costo de sus operaciones en sus diversas fases sectores, departamentos, actividades con fines de información contable.

En la misma línea, Cañibano (1979), entiende que el sistema de costos es el conjunto de elementos que pretenden conseguir el cálculo más idóneo posible del costo de producción de bienes y/o servicios de acuerdo con los objetivos de planificación y control.

Un sistema de costos, según Duque, Osorio y Agudelo (2010), se define como el conjunto de reglas, procesos y procedimientos, que hacen posible la acumulación de datos contables para suministrar información relevante encaminada a facilitar la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa, así como proceder a la valoración de la producción.

En síntesis, un sistema de costos es el conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes administrativos y contables, cuyo objetivo es determinar el costo de sus operaciones en las diferentes fases de producción de un bien o servicio; adicionalmente un sistema de costos permite facilitar la planificación y control para la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa.

Clasificación de los sistemas de costos

Específicamente para este estudio se tiene en cuenta lo relacionado con la producción de bienes:

- Sistemas de costos por órdenes de producción

El sistema de costos por órdenes de producción o costos por órdenes específicas de producción, por lotes de trabajo o por pedidos de los clientes, se ajusta a empresas manufactureras cuando los costos se pueden identificar

y acumular con el producto en cada orden de trabajo, a medida que se va realizando los diferentes procesos de la orden específica. Este sistema es propicio de industrias que realizan ensamblaje de varias partes hasta obtener un producto final, en el cual los diferentes productos se pueden identificar fácilmente por unidad o por lote, como es el caso de las industrias de artes gráficas, industria del calzado, del mueble entre otras. El sistema de costos por órdenes puede basarse en costos históricos (reales) o predeterminados (Gómez y Oscar, 2005).

- Sistemas de costos por procesos

Los costos se calculan por periodos, durante los cuales se fabrica el producto, bien sea en procesos repetitivos o no, para una producción relativamente homogénea, en la que no es posible identificar los elementos del costo de cada unidad terminada.

Elementos del costo

Son los que se generan durante el proceso de transformar la materia prima en un producto terminado. Estos elementos están establecidos de la siguiente manera:

a. Materia prima

Es todo el material que hace parte integrante del producto terminado y se puede identificar de manera clara dentro del producto fabricado. La materia prima se divide en dos grupos, a saber, material directo que se refiere al material que se puede identificar cuantitativamente dentro del producto terminado y cuyo valor económico es representativo; y el material indirecto que, formando parte del producto, no tiene un valor representativo (Sinisterra, 2006).

Según Sinisterra (2006), para el manejo y control de la materia prima se realiza por medios los inventarios desde la parte administrativa y contable, por lo cual explicamos a continuación algunos aspectos básicos:

b. Inventarios

El inventario es el conjunto de mercancías o bienes tangibles, que tiene la empresa para comercializar, o aquella materias primas e insumos, requeridos

para la fabricación del producto antes de venderlos. Los inventarios se clasifican en: Inventario de materias primas e insumos, inventarios de productos en proceso, e inventarios de productos terminados.

Para el control de los inventarios existen dos sistemas de control. Por un lado, el sistema de inventarios periódico, como su nombre lo indica, realiza un control cada determinado tiempo o periodo. Por otro lado, el sistema de inventarios permanente permite un control constante de los inventarios, al llevar el registro de cada unidad que ingresa y sale del inventario, generando un saldo final. Este control del inventario se lleva mediante un Kardex.

La valuación de los inventarios y la determinación del costo de venta por el sistema permanente, la valuación de los inventarios se realiza mediante diferentes métodos que buscan determinar el costo de la forma, dependiendo del tipo de empresa. Para efectos de valuación de inventario, aceptados por las normas internacionales de contabilidad se tienen diferentes métodos, entre los más conocidos están el PEPS (primero en entrar primero en salir) y costo promedio ponderado, el sistema a utilizar deberá quedar definido en las políticas de la empresa.

Los costos relacionados con el manejo del inventario en empresas industriales y/o comerciales, son: mantenimiento, depreciación, alquiler, electricidad, maquinaria de manipulación o conservación, vigilancia tanto en personal, como en equipos de control, costo del personal correspondiente, trabajo administrativo, seguros, costo de oportunidad del capital, robos, pérdidas y obsolescencia.

c. Mano de obra

Es la remuneración en dinero o en especie al personal que labora en la fabricación del producto. Esta puede ser mano de obra directa o mano de obra indirecta. Según Cano (2017), la mano de obra directa (MOD) es la remuneración que se ofrece en dinero o en especie, junto con su carga prestacional al personal que efectivamente manipula la materia prima hasta transformarla en un producto terminado. Por otra parte, Sinisterra (2006) define la mano de obra indirecta (MOI) como la remuneración del personal que labora en la planta productora, pero no interviene en el proceso de la transformación de la materia prima. Por ejemplo, supervisores, personal mantenimiento, aseo, auxiliares.

Existen desde la normatividad laboral diferentes alternativas de contratación de la mano de obra requerida, entendiéndose como el medio legal por el cual los empresarios deben regirse cuando requieren contratar mano de obra, y se tiene como alternativas de contratación el contrato laboral y el contrato de prestación de servicios los cuales se describirán a continuación:

Contrato de trabajo: El Art. 22 del código sustantivo del trabajo, define el contrato de trabajo como: “Contrato de trabajo es aquel por el cual una persona natural se obliga a prestar un servicio personal a otra persona natural o jurídica, bajo la continuada dependencia o subordinación de la segunda y mediante remuneración”. Se debe cumplir con el pago de prestaciones sociales, tales como: cesantías, intereses sobre las cesantías, prima de servicios y vacaciones.

Contrato de prestación de servicios: Otra forma legal de contratación para que una empresa desarrolle su objeto social es el contrato de prestación de servicios. Dicha figura se desprende del artículo 34 del Código Sustantivo de Trabajo, en donde se define al contratista independiente como “las personas naturales o jurídicas que contraten la ejecución de una o varias obras o la prestación de servicios en beneficios de terceros, por un precio determinado, asumiendo todos los riesgos, para realizarlos con sus propios medios y con libertad y autonomía técnica y directiva.” Esta modalidad de contratación en el medio industrial se le reconoce como también maquila.

Maquila: En la actualidad la maquila es una opción para que un productor cuente con productos con marca propia elaborados por un tercero. En la maquila se delega a un tercero la fabricación de los productos que el contratante no puede fabricar por inconvenientes de infraestructura, para lo cual contrata la producción bajo las especificaciones y características que él impone, para posteriormente solo comercializarlos.

Por cuanto la investigación tiene como objeto la industria manufacturera del calzado, para la comprensión del proceso de producción del calzado, se describirán las diferentes actividades asociadas a la mano de obra requerida según Ávila, (2012):

- a. Diseño: Es el primer proceso que se efectúa en la fabricación del calzado, donde se establece el concepto del producto (materiales, uso, destinatario, etc.), luego se realiza el boceto inicial del zapato, se concretan sus

diferentes componentes (suela, tacón, puente, forro, escote, cerco...), forma de ensamblaje de las partes entre sí. Finalmente se establece un paquete técnico a partir de los materiales obtenidos (fichas, bocetos y otras informaciones sobre componentes, medidas, colores, materiales, etc.)

El diseño de calzado ya no es sólo un método artesanal, ha evolucionado de procesos realizados enteramente a mano hasta desarrollar gran parte de esta actividad por computadora, utilizando una tecnología denominada CAD-CAM (diseño y manufactura asistidos por computadora), en ambientes 2D, 3D, basadas en tendencias de moda y utilizando componentes estandarizados para calzado. Un valor agregado del diseño es la Biomecánica Aplicada al Calzado, con la cual es posible incorporar en los productos, aspectos relacionados con la salud y el confort para los usuarios:

- b. Corte de piezas: Se realiza mediante la moldura de acuerdo con la medida que se requiera para dar forma al material seleccionado, según el modelo diseñado.
- c. Guarnición: Se requieren varios procesos como el foliado (es la impresión en los forros de la clave, número de lote, modelo número de par, tamaño o medida del calzado; para su rápida selección e identificación) el grabado (impresión de la marca en la plantilla), el perforado (en algunos casos se lleva a cabo de acuerdo con el diseño), y el encasquillar (antes del montado, se pone el casquillo y contrafuerte). El casquillo es lo que le da fuerza y forma a la puntera del zapato para darle mayor consistencia.
- d. Soladura: Comprende los procesos de montado (se selecciona la horma de acuerdo con la numeración para conformar, fijar la planta a base de clavos y cemento, esto se hace manualmente y se utiliza una máquina especial para presionar y que quede bien realizado y conformado el zapato. Se montan puntas y talones. Después se realiza el proceso de asentar que consiste en hacer que el corte asiente perfectamente en la horma), el ensuelado (las suelas se compran hechas, primero se marca la suela, después se realiza el cardado, en la parte de la suela que se ha de pegar al corte en una máquina especial se hacen unas hendiduras para que el pegamento se impregne mejor y posteriormente se realiza pegado de suela. Existen varios procesos

para unir la suela con el cuerpo del zapato como el pegado y cosido. Para el pegado el uso de los adhesivos de poliuretano ofrece una mayor calidad de unión de la suela con el calzado. Para el pegado de la suela, se incrementa la temperatura en una máquina especial que pega a presión a la suela, por último, se desmonta la horma).

- e. Finizaje: Comprende los procesos de acabado (se pegan las plantillas, se pintan los cantos de suelas y forros, se realiza el lavado del corte y forros con jabón especial; se desmancha el zapato de residuos del proceso productivo), y se guarda el producto en cajas de cartón.

Costos indirectos de fabricación (CIF)

Son aquellos costos necesarios dentro del proceso de transformar la materia prima en un producto terminado y son distintos al material directo y mano de obra directa. Dentro de ellos están el material indirecto, mano de obra indirecta, y otros varios como depreciación de maquinaria y equipo de planta de producción, servicios públicos, arrendamientos, combustibles, repuestos, implementos para aseo de fábrica, papelería, impuestos, entre otros (Cano, 2017).

Clasificación de los CIF

Según Cano (2017), el comportamiento respecto al volumen de producción los CIF se clasifican en fijos, variables y mixtos. Los CIF fijos son costos indirectos de fabricación (CIF) que permanecen constantes independientemente de los niveles de producción, por ejemplo, Impuestos a la propiedad, depreciación del edificio de producción, Alquileres de edificios. Los CIF variables son costos indirectos de fabricación variables cuando su total cambia en proporción directa al nivel de producción, es decir, cuánto más grande sea el volumen de unidades producidas, mayor será el total de costos indirectos de fabricación variables. Ejemplos, materiales indirectos, mano de obra indirecta. Al costear deben de separarse en sus componentes fijos y variables para propósitos de planeación y control.

Dada la diversidad de ítems de los CIF, existen diferentes bases de distribución de los CIF, de las más difundidas podemos citar las siguientes: Costo de

Materia Prima, Costo de MOD, Costo Primo, Horas MOD, Horas Máquina o Unidades producidas y la tasa CIF predeterminada.

Marco contextual de la industria del calzado

Las prácticas contables se comprenden en contextos particulares que demandan de procesos industriales efectivos y sostenibles financieramente para los productores, respondiendo a las necesidades y dinámicas del mercado. Por ello, es fundamental conocer el desarrollo del sector del calzado a nivel mundial, en América Latina y en Colombia, para comprender el contexto de esta industria que es el objeto de estudio de la investigación.

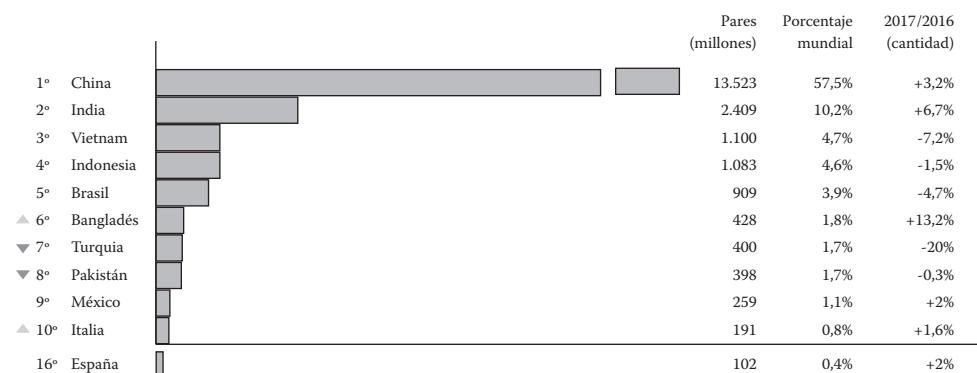
La manufactura del calzado

El calzado tiene su origen en la época prehistórica como un accesorio indispensable en la vestimenta de los seres humanos, siendo símbolo de protección ambiental y distinción cultural al marcar diferencias respecto de grupos humanos. El diseño de calzado y los materiales ha evolucionado a lo largo de diferentes épocas con el uso de metales, pieles, maderas, bordados que han marcado diferentes estilos de calzado, con plataforma, con tacones, planos, con alzas, chapines venecianos, entre muchos más (Rodríguez, 2017; Caliz y Miranda, 2011).

En la edad moderna, nace la industrialización y se da el paso del taller artesanal del zapato a la fabricación manufacturera de calzado, experimentándose profundos cambios en los modelos de zapato masculino y el uso de la bota, especialmente en los contextos de guerras. Su desarrollo se masificó y tuvo diferentes formas de fabricación, variedades en sus modelos, y demandantes con diferentes gustos y necesidades que permitieron innovar los procesos de producción gracias a la maquinaria que dispuso la producción en serie.

Análisis del sector del calzado a nivel mundial

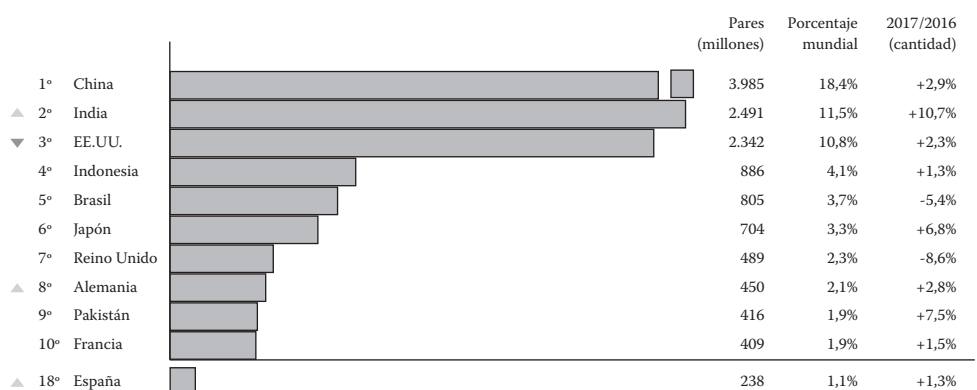
Gráfico 2. Principales productores de calzado en el mundo.



Fuente: Datos World Footwear. Ranking de países productores de calzado en 2017.

De acuerdo con los datos del gráfico 2 de la compañía World Footwear (2017), la fabricación de zapatos en el mundo se incrementó en un 2% en el 2017 llegando a 23.500 millones de pares. El 87% del calzado que se fabrica en todo el mundo, se produce en Asia, teniendo a China como mayor fabricante de zapatos de todo el mundo con un 57% logrando una recuperación del 3%, respecto del 2016. En Latinoamérica Brasil y México fueron los dos únicos países no asiáticos que formaron parte de la lista de los 10 países con mayor producción de calzado. Surge nuevamente Italia en el puesto 10 en el 2017.

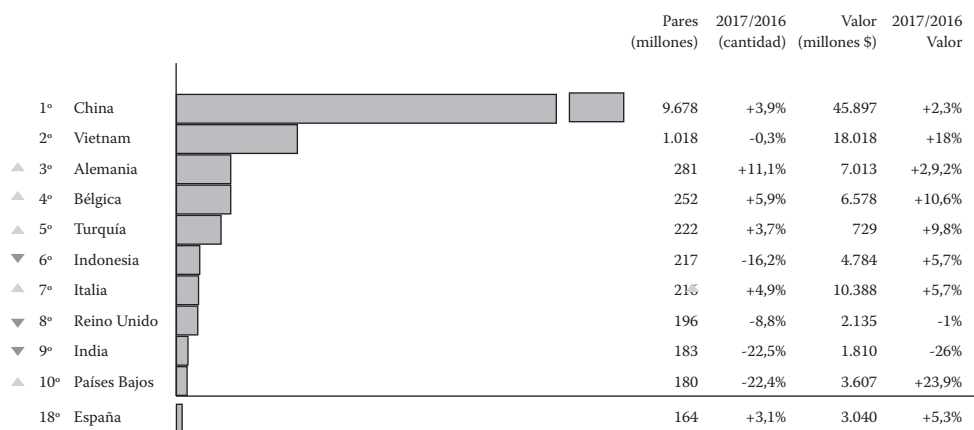
Gráfico 3. Principales consumidores de calzado del mundo.



Fuente: Datos World Footwear. Ranking de países consumidores de calzado en 2017.

A nivel mundial frente al consumo (gráfico 3), Asia aumentó su ventaja como mayor consumidor de calzado del mundo, con una cuota de consumo del 54% sobre el total para 2017. China es el mayor consumidor de calzado con una cuota estable superior al 18,4% del total. Reino Unido, Alemania y Francia son los países europeos que figuran en los 10 mayores consumidores mundiales.

Gráfico 4. Principales exportadores de calzado a nivel mundial.



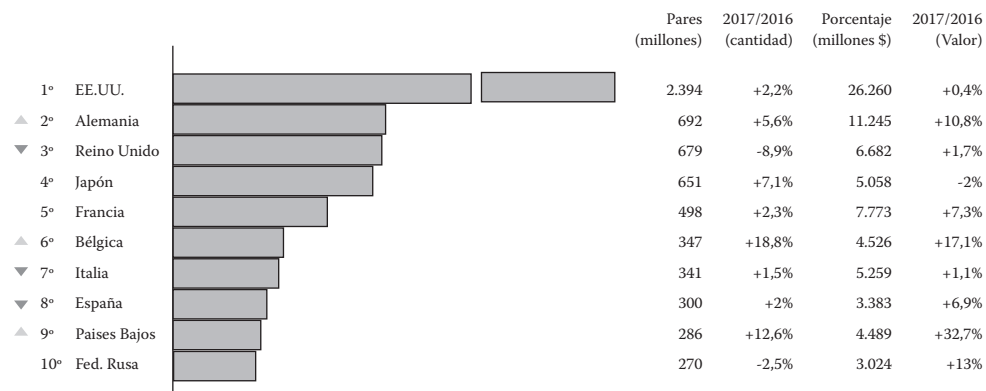
Fuente: Ranking de países exportadores de calzado en 2017. Datos World Footwear.

En lo que respecta a exportaciones de calzado (gráfico 4), con un mercado cercano al 83% de las realizadas en 2017 correspondió al continente asiático, un porcentaje algo inferior que el registrado el año anterior.

Las exportaciones del resto del mundo solo alcanzan un 3%. Notándose el resurgimiento de Italia logrando un 4.9 % que lo ubica en el séptimo lugar.

En importaciones de calzado (gráfico 5), Estados Unidos lidera las importaciones, 6 países europeos se encuentran entre que más importan calzado.

Gráfico 5. Principales importadores de calzado a nivel mundial.



Fuente: Datos World Footwear. Ranking de países importadores de calzado en 2017.

Manufactura del calzado en América Latina

Según Rebolledo (2013) el proceso de industrialización en América Latina está estrechamente vinculado a la incorporación del modelo de industrialización por sustitución de importaciones (ISI), propuesto por la “Comisión Económica para América Latina” (Cepal) para los países latinoamericanos en vías de desarrollo.

Como consecuencia, Latinoamérica ha perdido en los últimos quince años competitividad en el sector del calzado como resultado de las importaciones desde Asia, ante la elevada capacidad productiva de China en calzado de muy bajo costo que, dificulta la competencia a las industrias de la región. Después del 2005, Colombia, Perú, Ecuador y Bolivia fueron inundados con importaciones masivas de calzado provenientes de China.

Manufactura del calzado en Colombia

La industria manufacturera en Colombia comienza a gestarse a finales del siglo XIX e inicios del XX, con el desarrollo económico del país que siempre se caracterizó en esta época por la lentitud en la unificación política y en la incorporación al desarrollo capitalista de la producción. En este contexto, el calzado es un importante sector de la economía colombiana, que aportó desarrollo, empleo, crecimiento y bienestar social dando acceso a una demanda

de precios de acuerdo con el poder adquisitivo de los consumidores, a saber, entre calzado económico, medio y de alta gama (Serrada, 2013;).

Según Rebolledo (2013) un hecho crucial para el futuro de la industria fue la reforma financiera y monetaria de 1923, instituida en parte como consecuencia de las recomendaciones de la Misión Kemmerer. En 1925 se reorganizó y amplió el sistema bancario privado y en 1928 se fundó la Bolsa de Bogotá.

También el diario Económico Portafolio del 9 de febrero de 2017 señala que el gobierno y el sector privado buscan mejorar la productividad de más de 600 empresas del sector de cuero y calzado en el país. De acuerdo con el diario, para el año 2016 el sector del cuero, calzado y sus manufacturas registró exportaciones por más de 179,8 millones de dólares. Según un análisis del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, con base a cifras del DANE, los principales destinos de los zapatos colombianos y sus insumos fueron Ecuador, Panamá, Chile, Estados Unidos y Venezuela. En cuanto a la producción, el país también mostró una variación positiva del 3,6, una cifra no presentada desde el 2012.

La revista Dinero (16 de febrero de 2017) señala que la entrada en ejecución de las nuevas medidas adoptadas por el Gobierno a partir de los decretos 1744 y 1745 de noviembre de 2016, apuntan a neutralizar las importaciones a precios anormalmente bajos. De acuerdo con los especialistas, una correcta aplicación de esas medidas puede marcar una ruta de crecimiento, ya que los datos indican que 46% de las importaciones llega al país con precios por debajo de los de referencia, y de este porcentaje aproximadamente 32% entra a menos de US\$1 el par. El sector desde hace muchos años se ve afectado negativamente por fenómenos adversos como el contrabando y la subfacturación.

Caracterización de las empresas manufactureras de calzado en el Barrio Restrepo

El barrio Restrepo, está ubicado en la localidad Antonio Nariño al sur de Bogotá. De acuerdo con la monografía elaborada por la Secretaría Distrital de Planeación en el 2011, El Restrepo es un barrio comercial, el cual debe su nombre a Carlos E. Restrepo, presidente de Colombia en el periodo comprendido entre 1910 -1914. En 1930 comienza la urbanización del barrio planeado por la compañía Urbanizadora Comercial, la cual inicia obras de vivienda habitadas por campesinos. Posteriormente en el sector se fueron instalando

zapaterías lo que ha reconocido este barrio como la industria nacional e internacional más importante por el volumen de ventas.

Desde esta perspectiva, El Restrepo tuvo su auge en los años 80's e inicios de los 90', en lo que fue la fabricación y venta de textiles, fabricación y venta de calzado por parte de pequeños empresarios, y zonas de restaurantes, bares y moteles, dando cabida a todo el público por la variedad de servicios para suplir las necesidades de los habitantes. En el caso del sector calzado, la participación en la localidad Antonio Nariño representa el 6% de las actividades más relevantes del comercio y el 26% dentro de las actividades manufactureras, convirtiéndose de esta manera en la actividad productiva más relevante de la localidad (Otálora, 2010).

De acuerdo con Calderón (2015), el Restrepo es un barrio que se caracteriza por tener PYMES de fabricación y comercialización de calzado en todas sus cuadras de norte a sur, donde se pueden obtener diversos productos desde pieles de todo tipo de calidad y de exportación, hasta hilos, suelas y demás insumos del calzado y marroquinería. No obstante, las Pymes ubicadas en el barrio se han reducido significativamente desde el año 2007, con una estadística de reducción del 50% a 2012, pasando de 10.000 a 5000 empresas. Esta situación es una causa que ha llevado a muchos zapateros desempleados a establecer negocios informales tanto en la producción como en la venta ambulante. Según Calderón (2015) solamente unos promedios de 1,274 personas trabajaban en Pymes en el Restrepo de acuerdo cifras de la alcaldía de la localidad de Antonio Nariño de 2013.

Algunas de las agremiaciones en las que participa el sector calzado de El Restrepo son ACICAM (Asociación de industriales del calzado, el cuero y sus manufacturas) que tiene por objetivo asesorar y acompañar los procesos de productividad y competitividad del sector, procurando la capacitación, apalancamiento financiero, cooperación técnica y el estímulo para las exportaciones. Por otro lado, se encuentra Centro de Servicios Empresariales (ZASCA) que está conformada por microempresarios que forman parte de la cadena productiva del calzado y la marroquinería, del barrio Restrepo cuyo objetivo es diseñar y disponer de estrategias y servicios que contribuyan al incremento de la productividad de la economía popular aglomerada en el territorio distrital.

Los estudios a nivel internacional se han focalizado en los cambios comerciales del sector del calzado con los Tratados de Libre Comercio TLC, cuyas especificaciones se focalizan en la incidencia que tienen los costos dentro de los procesos de productividad. Según Hernández (2014), la industria mexicana del calzado muestra cambios drásticos desde los 80's hasta 2007, al dejar de ser uno de los sectores más fuertes en la industria del calzado para convertirse en un sector marginal. La disminución de su participación en Estado Unidos y su centralidad en las exportaciones a nivel nacional, convirtió este sector en un mercado interno débil con dificultades de competencia por parte de los pequeños empresarios debido a los bajos costos de las importaciones. Según el autor, la devaluación en los 90's, la falta de liquidez de microempresarios, la dificultad para diversificar los productos de exportación y la producción internacional de bajo costo fueron las principales causas por las que decayó el sector del calzado en México.

Por otro lado, la literatura sobre el sector calzado y costos referencia las oportunidades para repensar los sistemas de costos en relación con la planeación estratégica.

Portero (2014), considera que la competitividad en el sector el calzado ecuatoriano es uno de los principales aspectos para la gestión estratégica en la toma de decisiones, específicamente en lo referente a los costos y la cadena de valor. La oportunidad de optimizar la tecnificación de la manufactura, la reutilización de residuos, capacitación del recurso humano y el uso eficiente de recursos son primordiales para la reducción de costos y el mejoramiento en el plan estratégico de la empresa GAMO's. En este mismo sentido, (Pintado y Pérez 2013) analizaron el modelo de costos por órdenes de producción y su incidencia en el precio de venta de la empresa ecuatoriana de calzado Bettini. Los resultados obtenidos dan cuenta de la necesidad de implementar un sistema de costos que permita determinar el costo de producción real, pues sus prácticas empíricas de costeo impiden una correcta toma de decisiones.

Los estudios sobre sector del calzado en Colombia se han concentrado en problemáticas concretas de competitividad, productividad, tecnología, estrategia organizacional y sus impactos económicos en el mercado nacional e internacional. Desde esta perspectiva, (Rebolledo, Duque, López y Velasco, 2013), realizaron un diagnóstico general sobre el sector de la manufactura en el país, destacando sus potencialidades y desafíos con lo referente a los

bajos niveles de demanda local y la lenta rotación de cartera, los altos costos laborales, la disminución en los niveles de protección, la necesidad de una cultura corporativa y el incentivo de la inversión extranjera para potenciar la competencia.

En tal sentido Amado (2005), ya planteaba que los tratados de libre comercio TLC tenían una afectación en el sector de los cueros y sus manufacturas por las implicaciones que tenía la apertura económica. De ahí, que el autor consideró indispensable el establecimiento de una estructura industrial de acuerdo con los contextos para aprovechar las oportunidades de internacionalización desde el mercado nacional. En la misma línea, Villegas y Zapata (2007) en su estudio sobre “la competitividad internacional (C.I) del sector del cuero y del calzado colombiano”, concluyeron que el sector enfrenta cuatro problemas críticos: la alta informalidad, el contrabando, la competencia china, y la revaluación del dólar, lo que implica replantear las estrategias de sostenimiento en el mercado local con diseños, calidad y precios competitivos. No obstante, al tratar de competir con los precios de las materias primas a nivel internacional con sus competidores de los países asiáticos ante los altos volúmenes materias primas que estos demandan y la competitividad creciente de toda la cadena productiva de los países asiáticos frente a la productividad del sector del sector del calzado colombiano, son probablemente uno de los desafíos para competir en el mercado internacional según el autor.

De acuerdo con Acevedo y Rodríguez (2007) se realizó un análisis de los mercados potenciales de las PYMES productoras de calzado en la ciudad de Bogotá en el marco del comercio nacional e internacional, identificando una participación importante de ferias nacionales e internacionales, con la amenaza de las competencias del mercado chino en el sector del calzado.

Ahora bien, Velásquez y Castro (2014) realizaron un estudio mediante la metodología Delphi en el que analizó “los factores de éxito en la industria del cuero, calzado y marroquinería en Colombia” en un periodo de cinco años. En estas condiciones, consideran que el uso intensivo de tecnologías de información y comunicación, así como la implementación de verdaderas estructuras organizacionales en nuestro medio empresarial, son factores claves para que el sector industrial del calzado supere las dificultades por las que pasa en la actualidad para consolidarse en el futuro. Según los autores, el trabajo sobre los factores de mercado internacional, competitividad y acceso a materia

prima en condiciones de competencia son los que permitirán el incremento en las exportaciones consideradas dependientes en buena medida al acceso real que se logre de las materias primas en el mercado internacional.

Otro punto de vista de expertos del éxito en cuanto a competitividad en este sector de cuero, calzado y marroquinería es la calificación del personal (Villegas y Zapata, 2007).

Desde otro enfoque investigativo, Villamil (2003) realizó un análisis sobre las implicaciones de la tecnificación del sector industrial como uno de los temas de mayor trascendencia de acuerdo con los avances tecnológicos y las dinámicas económicas y de empleo. Su aporte se enmarca en el concepto de productividad factorial, como el método que le permite medir el comportamiento de la industria colombiana. Sus conclusiones consideran que las variables de política comercial y los efectos indirectos en los coeficientes de exportación en el periodo de apertura económica, son la clave para el incremento en la productividad en sectores con posibilidad de crecimiento como el calzado. De ahí, el estudio de caso analizado por Zambrano y Botello (2013) sobre la situación coyuntural del comercio exterior en la industria del calzado en Norte de Santander, en el que se destaca el papel exportador del departamento debido a los esfuerzos en materia de política comercial, competencia del mercado doméstico para potenciar la producción de esta industria y con ello incrementar los índices de empleabilidad y formalización laboral y empresarial.

En esta perspectiva, Martínez (2015) enfatiza los desafíos y las oportunidades de innovar en los diseños de estrategias orientadas al desarrollo de la flexibilidad operacional en los procesos de las empresas como alternativa para potenciar el poder de negociación y comercialización, especialmente de los pequeños productores. En su estudio pone en evidencia que los modelos de negocio más frecuentes en el sector son el de BRG: Productor-Comercializador (Distribuidor para Almacenes)- Almacenes (Venta Directa). Produce y vende a otros almacenes; otro que es MSS: Productor-Almacenes (Venta Directa). Produce y vende al cliente final; y el de CHS: Almacenes (Venta Directa). Compra a productores y vende a clientes finales. Su análisis establece que estos modelos en la pequeña fábrica, ante los bajos volúmenes de producción y baja estructura organizacional, dificulta la disminución de costos vía productividad, al menos en comparación con las fábricas de gran escala y resta poder de negociación con las comercializadoras.

Sin embargo, uno de los hallazgos del estudio adelantado por Martínez (2015), es cómo los pequeños productores están empezando a preferir trabajar con pequeños comerciantes, por sus prácticas de pago, trato más justo y evitar comprometer toda su producción y estabilidad con un solo cliente (almacenes de cadena) que puede aprovecharse de la informalidad del sector, incumpliendo el contrato o devolviendo mercancía sin justa causa, creando campañas publicitarias y promociones de sus productos más de lo que ellos pueden resistir. Por ello, el autor considera que la flexibilidad en los procesos de la administración y gerencia de la organización permite el cambio y la inclusión en un contexto de transformación de su entorno. El autor concluye que el esquema de producción y venta deben replantearse abogando por la formalización para evitar los abusos de empresarios más competentes y la generación de un plan estratégico que permita el crecimiento empresarial como nuevos almacenes, franquicias, expandirse al exterior, exportación del producto o marca, y diversificación de la producción.

En el marco de los trabajos realizados en torno al sector del calzado del barrio el Restrepo, Esteban (2010) buscó determinar los niveles de competitividad para entrar en el mercado globalizado en el contexto de los obstáculos e impedimentos en el ordenamiento de la economía nacional neoliberal. La autora sustenta que de acuerdo con los resultados de la encuesta, se pone en evidencia la situación actual de carencia en la consolidación de empresas competitivas por factores de carácter social como el desconocimiento de las condiciones de infraestructura para mejorar los productos por parte de los empresarios, la informalidad, el contrabando, los bajos niveles de participación en el mercado internacional, conformismo en la participación del mercado interno y la complejidad en el sistema tributario para los empresarios.

Por su parte Forero (2014) realizó un diagnóstico sobre la situación económica de la aglomeración productora y comercializadora del sector de calzado en el barrio El Restrepo. El autor considera que la dinámica asociativa e innovadora es un factor ausente en este sector, lo que no le permite la competitividad con el sector industrial que, de acuerdo con Calderón (2015), es el sector que se ve más enfrentado a competir con un sector empresarial de las PYMES al ser pequeños productores que no cuentan con la infraestructura, ni con el recurso humano que determina su aporte a la competitividad. En

este orden de ideas, el autor propone que a través de políticas públicas se mejorará la competitividad del sector calzado con prioridades como el capital humano con programas de educación formal, mejoramiento de las condiciones laborales e incentivos tributarios para el sector calzado.

En la actualidad, el estudio más reciente realizado en el sector del calzado del Restrepo fue el adelantado por Cabrera, Pulido & Rocha (2016) quienes investigaron el impacto económico y comercial de las importaciones de calzado desde China en los productores y comercializadores del barrio Restrepo de Bogotá en el periodo 2005- 2011. Para los autores, los bajos costos del calzado importado desde China y la dificultad para competir con estos precios, no permite el posicionamiento en el mercado nacional e internacional teniendo la calidad como el factor diferenciador. Los resultados del estudio consideran que la infraestructura tecnológica es el medio que posibilita incrementar los niveles de producción, implementando un sistema de gestión de calidad eficaz acorde con las características del sector del calzado, que permita garantizar la calidad y la competencia con precios favorables en los mercados mencionados.

También el estudio de caso adelantado por Alarcón, Caro y González (2016) permitió identificar los problemas que se presentan en la empresa de calzado “Yullyan” en referencia a la productividad, el comportamiento de las importaciones y las exportaciones, la cadena productiva, las fuerzas del mercado, entre otros. En su propuesta se destaca la importancia de tener en cuenta los diferentes actores y factores que influyen en la toma de decisiones, el bajo costo de la mano de obra y la falta de regulación ambiental en el proceso de curtido de los cueros y pieles.

En definitiva, los trabajos adelantados en el ámbito académico alrededor del sector de calzado en Colombia durante los últimos diez años han girado en torno a los impactos de los tratados de libre comercio TLC y sus implicaciones a nivel de competitividad respecto a las medianas y grandes empresas transnacionales. Por otro lado, ya en algunos trabajos se alcanza a dilucidar cómo los factores sociales tienen incidencia directa en este sector, debido a los niveles de desconocimiento, condiciones culturales, políticas públicas y esquemas organizacionales que se han establecido en el tiempo en el sector de El Restrepo. No obstante, si bien se pueden rastrear aportes sobre el estado del

arte en lo que se refiere a la gestión y productividad de las pequeñas empresas de calzado en el barrio El Restrepo, no existen investigaciones sobre experiencias inmersas en las prácticas contables y los sistemas de costeo en el sector del calzado de Bogotá. De ahí, que los sistemas de costeo como factores directamente asociados a la toma de decisiones para la adecuada gestión empresarial y la optimización de los recursos para el incremento de la rentabilidad son factores válidos dentro de una investigación en contabilidad, que abre nuevas luces para la investigación del sector del calzado y que puede contribuir en la comprensión de aquellos factores comportamentales en la práctica contable que incide en la gestión organizacional.

Marco metodológico de la investigación

Este estudio desarrolla una metodología cualitativa descriptiva que facilita la comprensión de realidades cuya naturaleza y estructura dependen de las personas que las viven y experimentan (Martínez, 2015), se realiza el análisis de diferentes narrativas de las industriales expresadas en las entrevistas a profundidad. La recogida de información y su tratamiento se realizó de acuerdo con los principios epistemológicos, se selecciona la muestra por conveniencia, en un escenario natural y se desarrolla un proceso acorde para la comprensión de significados (López, Feal y Losada, 2003).

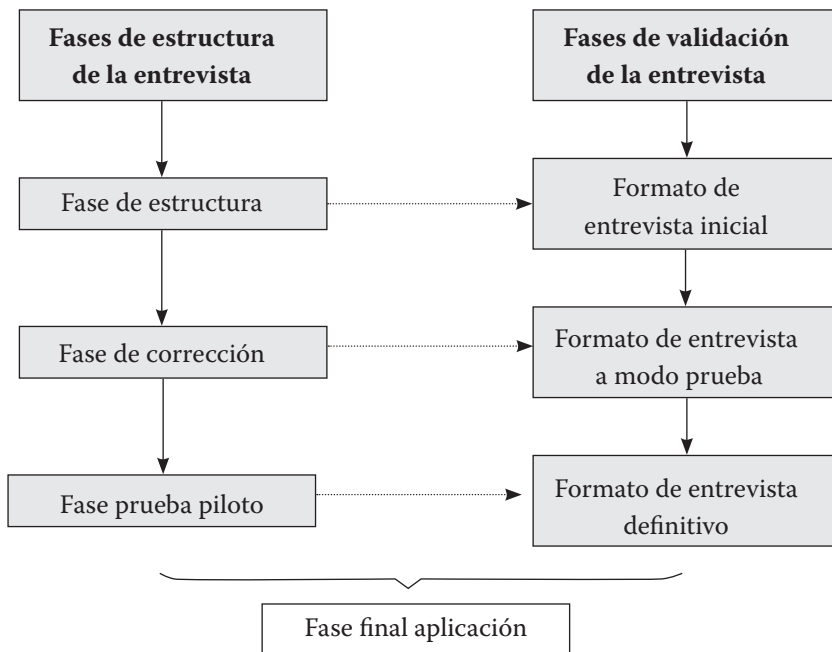
- Instrumento de recolección de información

La identificación y comprensión de las experiencias inmersas en las prácticas contables a través de las vivencias de los pequeños industriales del sector calzado en el barrio Restrepo de Bogotá, se realizó a partir de una entrevista a profundidad semiestructurada donde se siguen los criterios de Vallés (1997) quien sugiere que la entrevista se debe realizar de forma individual y programada consiguiendo la mayor exactitud en la información, siguiendo una guía de preguntas, donde el entrevistador tiene la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos y obtener mayor información (Vallés, 1997 y Hernández, 2014).

Las entrevistas se realizaron en el ambiente laboral de los industriales de forma individual y durante las jornadas laborales, con registro del audio.

Para el diseño del instrumento, se realizaron cuatro etapas: la fase inicial consistió en la estructura del formato de la entrevista, de acuerdo con el marco conceptual, la caracterización del proceso de producción de calzado y las preguntas de investigación. La fase de corrección que permitió validar el instrumento mediante la evaluación de un experto en metodología cualitativa, un experto en el campo de la contabilidad y un experto en la administración del sector del calzado. Finalmente, la fase de prueba consistió en realizar una entrevista en la que el entrevistado manifiesta claridad y pertinencia de las preguntas. Esta fase llevó a ajustar la formulación de preguntas y el ajuste final para la versión definitiva.

Gráfico 6. Fases de estructura y validación del formato de entrevista.



Fuente: Elaboración propia.

Las preguntas se dividieron en variables sociodemográficas, de administración y gestión empresarial, así como sistemas de costos y elementos del costo de producción. Los aspectos indagados se enmarcaron en las preguntas de investigación por las características de las prácticas en el uso de sistemas de

costeo y su incidencia en los procesos contables desde su registro y cumplimiento normativo, hasta las posibilidades para recibir apoyo del sector financiero, además de la participación de los industriales en los proyectos gubernamentales de apoyo al sector industrial y finalmente las expectativas de los industriales frente al sector del calzado.

- Descripción demográfica de la muestra

Los participantes de esta investigación son 20 microempresarios del sector productivo del calzado que decidieron colaborar voluntariamente, por referidos y de acuerdo con la exploración realizada durante 4 meses en un proceso de trabajo de campo.

Los industriales para el caso son microempresarios. El microempresario es definido como una persona propietaria de una pequeña industria que se dedica a la actividad industrial o comercial.

Los microempresarios están ubicados en el barrio del Restrepo de la ciudad de Bogotá, zona que se ha caracterizado por ser un lugar con una trayectoria importante en la industria del calzado y en donde gran parte de su población asumió este oficio como un arte tradicional de pequeñas familias que se fueron asentando progresivamente en esta zona de la ciudad desde los años 50 y 60.

La mayoría de los industriales entrevistados se encuentran en el rango de edad entre los 50 y 65 años, con características similares a nivel familiar y sociocultural.

A nivel familiar, se destaca que los hijos se han profesionalizado en áreas distintas a la industria del calzado (medicina, abogacía, psicología, ingeniería de sistemas, contaduría, etc). Si bien se puede observar que otros miembros de la familia están vinculados al oficio del calzado, las nuevas generaciones no están vinculadas a este oficio. El apoyo de los hijos en el trabajo del calzado es marginal, y se da en tiempos libres o vacaciones.

Por otro lado, la vinculación familiar en la industria del calzado se puede igualmente determinar en el vínculo directo de familiares como abuelos, padres, hermanos, tíos, primos y sobrinos, cuñados, quienes apoyan el negocio en funciones como administración, ventas, contabilidad y oficios varios. Se destaca la participación de sus esposas en el oficio de manera directa.

Cinco industriales de los 20, realizaron estudios en el SENA como guarnición, profundizaron en procesos de fabricación del calzado y se especializaron en alguno de los procesos. Un Industrial realizó cursos en cálculo de costos y dos son profesionales en ingeniería civil e industrial.

Respecto a la formación académica en el área contable, 10 industriales del calzado han adelantado cursos en este tema, contabilidad básica en el colegio durante su bachillerato, en la Cámara de Comercio, en la secretaria de desarrollo económico del Distrito, en el SENA y en la universidad donde 3 de los participantes adelantaron alguna formación financiera. En el tema específico de costos 3 industriales realizaron estudios en el SENA o algunos semestres en universidades.

- Procedimiento de recolección de información

La realización de las entrevistas se llevó a cabo con consentimiento informado de forma personalizada, con grabación de audio.

El análisis de las narrativas de los participantes se realiza a partir de las categorías, con sus respectivas propiedades en referencia a las prácticas contables. Los análisis posteriormente se triangularon a través de los aportes de varios investigadores, especialistas y pares evaluadores resaltando las relaciones directas e indirectas de las categorías con evidencias empíricas y teóricas, enfatizando en la incidencia directa de la administración y gestión de los sistemas y elementos de costo identificando así experiencias claves inmersas en la práctica contable de los industriales.

Se destacan fragmentos textuales de las narrativas de los entrevistados, el ejercicio analítico se focalizó en el discurso, la identificación de recurrencias y relaciones en las narrativas, para alcanzar los objetivos de la investigación.

Resultados y análisis de las categorías emergente

A continuación, se presentan las categorías emergentes sustentadas en diversas narrativas de los pequeños industriales del calzado del Barrio Restrepo para comprender sus vivencias inmersas en sus prácticas contables.

Organización administrativa

Registros y procesos administrativos informales

Ante los procesos de formalización de las industrias en la cámara de comercio, los industriales del calzado manifiestan en su mayoría tienen registradas sus empresas; dos no están registradas y una está en proceso de registro de la marca. Por otro lado, dos industriales no han renovado dichos registros después de 12 y 20 años de estar inscritos, argumentando la difícil situación económica del sector. Solamente un industrial canceló el registro por las mismas razones.

Los procesos comunes a estas industrias son las secciones de corte (o troquelado), guarnición, soladura (o armado) y terminada (o finizaje). Cuatro industrias de las 20 tienen sección de diseño; las otras sustituyen este proceso acudiendo a figurines, consultando internet o visitando almacenes donde toman modelos de lo que está de moda en el mercado para realizar su producción. Se destaca que en algunas industrias no tienen todas las secciones porque hacen los procesos por fuera de la empresa por la modalidad de satélite o maquila. La carencia de la maquinaria requerida o la conveniencia de no generar vínculo laboral en la modalidad de contratación de los trabajadores que realizan dichos procesos son algunos de los motivos por los que no tienen los procesos dentro de sus industrias.

“Esta es la parte contable (señalando el lugar el industrial). Manejo la sala de ventas, tengo un depósito de materiales y la contabilidad en esta parte; y ahí para allá empieza lo que es la producción: se inicia con el corte, se pasa a la desbastada, guarnición, el corte; ya guarnecidos se baja, se pone en la banda y en la banda se empieza el montaje hasta que llega a ensuelada; se pegan suelas y se pasa a emplantillar, que es el paso final, el de limpiarlo o arreglarlo, detallarlo, ponerlo en caja para entregarlo”.

En lo que se refiere a los procesos contables, las industrias no tienen establecido un área específica, los registros se realizan de forma informal y con apoyo de contadores que son requeridos para la preparación, presentación estados financieros y de los impuestos requeridos por los industriales. Solamente una industria tiene sección de contabilidad. Los procesos de ventas y distribución están asociados a los pedidos de sus clientes, acción que es adelantada por los vendedores.

Experiencias de los industriales del calzado en cuanto a los sistemas de costos

Costo predeterminado a partir de una muestra

Los industriales optan por establecer los costos de sus productos antes de fabricar el producto (costo predeterminado) o después de fabricar el producto (costo real). Los industriales manifestaron que la predeterminación del costo del calzado se realiza en el momento de elaborar las muestras, siendo un costo predeterminado, para llegar a sus clientes con un precio de venta *“yo predetermino cuando hago la muestra: le empiezo a sacar el costo... cuánto en cuero, forros, plantillas, suelas... cuánto en mano de obra”*. Otro industrial afirma *“Se predetermina por medio de la muestra, pero también según el tipo de calzado se puede establecer un costo estándar, y una vez se tiene el costo, se establecen en cuánto se puede vender”*.

Orden de producción por pedidos

A nivel de sistemas de costos, los industriales pueden acumular el costo de producción por el sistema de órdenes de trabajo, o por procesos de producción (producción en línea). Dadas las características del calzado, en cuanto a sus múltiples diseños, la amplia gama de materiales y colores, que se pueden utilizar para un mismo diseño y sector poblacional (hombre, mujer), edad (niño, joven, adulto), gama (deportiva en todas las disciplinas, formal, informal, colegial, industrial) y dado que los volúmenes de producción no son tan altos, porque esta se realiza en función de la preventa, se concluye que los industriales manejan el sistema de costos por órdenes de producción para la acumulación de los costos:

“Se hace por pedidos, uno tiene un vendedor, es el que primero hace los contactos de la fabricación, dependiendo de los estilos, lo que se venda, es lo que se debe fabricar.” “No fabricó un par sin que esté pedido. Lo hago por órdenes de pedido. Pero también lo hago por iniciativa propia con un valor agregado. Si a mí me dicen necesito 150 pares de cada estilo, entonces yo genero una orden a través de lo que me dicen que necesitan y esa orden va pasando de mano en mano por los diferentes procesos, hasta llegar donde se termina el calzado.”

Sobre estas prácticas de órdenes de producción se puede destacar que, algunos manejan formatos de órdenes de producción específicas *“A través del pedido,*

uno elabora la orden para que lo hagan". Otros lo hacen a través de la ficha técnica, otros utilizan vales, cuadernos, sobre todo para el control y pago de la mano de obra, de los diferentes procesos requeridos en la fabricación del calzado, dado que la costumbre es pagar al destajo, por lo tanto, la informalidad se hace presente "No tiene que ser sobre pedido únicamente. Es tanta la experiencia que uno ya sabe cómo manejarlo sin tanta cosa". "Yo mantengo es un cuaderno con los pedidos que llegan, no tengo papelería para la parte de control de la producción."

El calzado es un producto de moda y dadas las circunstancias de competencia de producción nacional y de producto importado, para solventar su capital de trabajo optan por ajustar su producción a las preventas u órdenes de producción de sus clientes.

Algunos industriales en temporadas de ventas bajas y cuando cuentan con capital de trabajo, para no dejar de producir, se arriesgan a fabricar por iniciativa propia:

"La producción se hace por pedidos, pero como las ventas son por temporadas, uno tiene que pensar que cuando no haya ventas entre julio y agosto es muy difícil, entonces que hago; yo cojo mis clientes durante el año, describe la referencia a X, cuántos pares de cada una hago, un cronograma de lo que más me ha pedido y pide constantemente; y eso mando a hacer sin pedido. Es un riesgo, pero a mí me ha funcionado... porque usted tampoco puede parar la fábrica".

Ante las condiciones económicas y comerciales actuales, la práctica predominante de producción es por pedidos *"hace unos años se hacían zapatos para tener en stock, pero ya no, porque la situación no da margen para tener zapatos guardados. Ahora sólo se hace sobre pedidos"*.

En general, de las diversas narrativas se comprende que los industriales predefinen el costo en el momento en que elaboran las muestras para llegar al cliente con un precio de venta. Cuando se tiene una línea de producción posicionada en el mercado se puede establecer un costo estándar para el mismo.

Respecto al sistema de producción los industriales del calzado manifestaron que lo hacen por el sistema de órdenes de producción, dadas las características de sus productos en cuanto a los múltiples diseños, amplia gama de materiales, estilos, sector poblacional y el sistema de producción en función de la preventa.

Los industriales informaron que, para el control de la producción, manejan diversos mecanismos como formatos de órdenes de producción específicas, fichas técnicas, vales, cuadernos, sobre todo para el control y pago de la mano de obra de los diferentes procesos requeridos en la fabricación del calzado, dado que la costumbre es pagar al destajo. Sin embargo, evidencia informalidad en los instrumentos de control.

En general, las condiciones económicas de los productores de calzado en la actualidad si bien no son precarias, si son de estrechez económica y limitan a los industriales para mantener la estabilidad de los trabajadores, invertir en capacitación y producir mayor cantidad de producto ya que trabajan sobre pedidos. Sus prácticas de mercadeo se circunscriben a lo tradicional: venta directa al dueño de un almacén o distribuidor mayorista. En ninguna de las narrativas se menciona la venta por internet o la introducción de prácticas de marketing digital.

Experiencias de los industriales del calzado en cuanto a los elementos del costo

Costo de fabricación influenciado por la experiencia del industrial y el sector

Los elementos del costo de producción son los materiales, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. Estos son los componentes que suministran la información necesaria para establecer el costo total de fabricación del producto o medición de la inversión requerida, para la fijación del precio de venta del producto.

En general, el costo de fabricación del calzado se establece de la acumulación de los costos de: diseño, materiales, mano de obra directa, otros costos de materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros costos indirectos. Para este proceso los industriales del sector del calzado tienen en cuenta la información recogida de su experiencia en la fabricación del calzado que se refleja en estimaciones de medidas, cantidades y precios de los elementos del costo. Estos elementos son la cantidad de materiales, el promedio de costo de mano de obra que se esté pagando en el sector por cada proceso, y para la parte de los costos indirectos asignan unos costos promedios por

par. Para ilustrar la práctica de la mayoría en el proceso de determinación del costo, teniendo en cuenta los tres elementos del costo, se destaca lo que manifiestan los industriales al respecto:

“Por ejemplo, empieza por los costos de los insumos, luego en los gastos de los servicios, por ejemplo, agua luz teléfono, etcétera, luego la mano de obra, pues también va a corte, guarnición, soladura, finalizaje, pero también en otro espacio va lo que es la liquidación que se gana cada trabajador. Por el cortado este se gana \$800 a \$1.200, \$1.500 o \$2.000 más liquidación, o sea que es el 21.5% que se le paga de liquidación en general. Todas las condiciones se le dan a un trabajador con la salud y la pensión que se ganan, según eso todo lo que se hace de una forma directa; después de que se suman todos esos gastos ya se determina que un zapato vale por los menos \$45.000 por decir, pero uno le pone el 30 % de utilidad para el fabricante, y algunos colegas determinan el 40% o 50%”.

Manejo y costo determinado por el estilo y calidad del calzado

Los industriales del calzado cuentan con una amplia gama de materiales para la fabricación del calzado como cuero, sintético (P.V.C.), mixtos de materiales sintéticos y naturales, tela, lona, yute, y otras. De acuerdo con las narrativas, para establecer el costo de los materiales, los industriales establecen la cantidad de materia prima según el tipo de material empleado para la fabricación. Según los datos recogidos, la materia prima y los insumos requeridos se determinan según el estilo de zapato a fabricar, lo que implica que el costo está sujeto a la calidad del producto ya sea nacional o importado, volúmenes de compra, condiciones de pago entre otros.

Los industriales manifiestan que existe variedad en la materia prima e insumos. Los más destacados son forros, badana, suelas (Cuero, TR, TPR, vulcanizada, PU1, P.V.C), plantillas, herrajes según estilo, pegantes, activadores, tachuelas, puntillas, carnaza, cajas de cartón, hormas, endurecedor líquido, lacas, hilo (de algodón o nylon), tinta, elásticos, etiquetas, marcadores, cartón, cuchillas, lijas, agujetas, papel para troquelar, pinturas y barnices y demás. A nivel de mediciones de los materiales también hay varianza. Si es cuero se mide en decímetro o si es sintético se mide en centímetros. Todo ello influye en la determinación del costo

Cálculos por promedio en inventario y compra de materia prima

El aseguramiento de tener el inventario o la compra de todas las materias primas e insumos requeridos garantiza que el proceso de producción no se va a detener, evitando incurrir en costos adicionales. Una práctica frecuente de estos industriales es el cálculo de los materiales a través de un promedio al momento de elaborar la muestra, proyectando la producción requerida. Para ilustrar la práctica en el proceso de determinación del costo teniendo en cuenta la materia prima e insumos, se destaca:

“Ya uno tiene un promedio. Por ejemplo, una bota se lleva entre 21 y 23 decímetros. Un zapato entre 19 y 21 decímetros según el estilo. Entonces, sobre esa base uno saca un costo, mientras usted el costo real, lo saca cuando ya empieza en serio. Me explico; usted saca una muestra y usted sabe cuánto gasta de material. Para el costo real uno coge una pieza de piel y de esa pieza saco los pares.

Los industriales del calzado del barrio Restrepo, cuentan con una ventaja de poder comprar en el sector todos los materiales requeridos para la producción del calzado, evitando desplazamientos y economizando costos de transporte de las materias primas. Los entrevistados afirman que para la obtención de materias primas e insumos tienen dos formas de hacerlo: una es llamar al proveedor quien se los lleva a domicilio sin costo adicional y la otra es visitar directamente a los diferentes proveedores, donde puede observar los materiales novedosos y, de considerarlos apropiados, los adquiere para ofrecer a sus clientes un calzado acorde a la moda en materiales, colores y texturas.

Compra de los materiales requeridos determinados por órdenes de producción

Una práctica que se evidencia en los industriales es la compra de los materiales requeridos según las ordenes de producción. Algunos realizan la compra diariamente argumentando que las circunstancias económicas actuales no les permiten adquirir todos los materiales en una sola compra. Esta forma se caracteriza porque la adquisición está sujeta al flujo de caja. Para otros industriales, al tener un flujo de caja suficiente les permite realizar la compra en la totalidad de los materiales en una sola transacción. Evitan comprar mayor cantidad de la requerida para las órdenes de producción, debido a que el almacenamiento de inventarios implica un mayor flujo de caja, lo que signi-

fica mayores costos en el manejo de inventarios, sustracción de las materias primas o un riesgo de quedarse con materiales que han pasado de moda. Para ilustrar esta práctica en el proceso de determinación del costo teniendo en cuenta la materia prima, se resalta:

“Yo le saco los costos, un zapato de hombre se come en cuero de 23 a 25 decímetros el par de zapatos, hay unos estilos que comen más que otros, por ejemplo, yo sacando un balance que se coma 25 dm cada par, entonces lo multiplico 25×500 que vale el decímetro porque tiene 12.500 ya sale el presupuesto del cuero. Entonces, por ejemplo, un par de zapatos se come 25 dm por \$550 \$ 13.700 en cuero y le sumo la badana a \$2.000, un par de zapatos se comen tres pies con la plantilla, le sumó \$6.000 más, ahí no más en cuero y forro son \$19.000; la suela tiene, porque también hay de diferentes precios en la suela, pero las que más trabajo son de \$7.500. Entonces le sumamos los \$7.500, la plantilla, el par de plantillas vale \$2.000 que viene con un cambrión para que el zapato quede recto así y no se levante la parte de atrás, mas \$2.000, hay van \$29.000 en costo de lo que son: cuero, forro, suela, badana y plantilla hasta ahí va era material básico”.

Dado que los materiales varían de acuerdo con el estilo, al elaborar un producto diferencial los materiales requeridos son diferentes lo que aumenta el costo: *“Este proceso viene de las personas que elaboran la mola en el Darién chocono, límites con Panamá, y lo comercializan otras personas, yo lo compro a ellos, a los que ya lo comercializan es un producto netamente elaborados por las indígenas cuna. En cuanto a los cueros utilizo los mejores cueros de las curtiembres como como Villa María, Cartago. Itagiú, se compran los cueros en las peleterías del Restrepo. Compro medido lo que pidan. Va uno a la peletería uno sabe lo que necesita qué cantidades y se compran en el sitio donde expenden ese producto. Para elaborar un zapato se puede requerir hasta de 15 productos”.*

Compras de contado sujetas a disponibilidad de caja

Los industriales manifiestan que uno de los cambios que se ha dado, es la necesidad de comprar de contado, porque los proveedores no dan crédito debido a la situación económica actual del sector. Esto conlleva a que la compra de la materia prima e insumos esté sujeta al flujo de caja disponible que tenga cada industrial: *“A veces se compra a diario. Actualmente ya nadie está fiando,*

primero nos fiaban y ahora no se está fiando, toca uno conseguir la plata y buscar precios, hay almacenes que le dan a uno un producto en \$500 o \$300 menos, entonces uno rebusca, porque ya no hay créditos”. “Según, hay veces depende del montón de plata que uno tenga, a veces es fijo o uno va comprando a medida que le van abonando, va comprando lo que necesita, pero normalmente lo que quiero decir, es que se compra exactamente en lo que se va a producir y no más, así uno no se puede exceder tampoco”.

Comprar solo lo requerido para cada orden de producción

Respecto del control del consumo de la materia prima, los industriales informan que debido a que el sistema de comprar se reduce exclusivamente a lo requerido para cada orden de producción, este viene a ser su principal práctica de control; se apoyan en la orden de producción. Sin embargo, algunos industriales utilizan vales, llevan planillas por cada trabajador, registro en cuadernos o entregan los materiales para una cantidad específica de producción (entregan todos los materiales para elaborar una docena) lo que les permite un control sobre el consumo de la materia prima. Una de las técnicas para el control de los inventarios en el sector industrial y comercial es el Kardex, pero requiere de personal dedicado para su manejo, lo cual implica un mayor costo. Este proceso de control no es posible ya que manifiestan no tener las condiciones para asumirlo, lo que los hace menos competitivos en el mercado: *“Yo manejo órdenes de producción, el cortador retira su vale. Pero si hablamos dentro de una empresa, usted tiene que tener la persona que se encarga solamente controlar los inventarios. Lo que pasa es que, a mí, no me da para mantener los costos, no me da para meter una persona con un sueldo, como le he mencionado, aumenta el costo del zapato y me van a sacar del mercado por ese costo, entonces yo trato de manejarlos rudimentariamente, pero yo manejo el sistema, tengo costos, yo manejo costos, vamos a hablar de desperdicios, robo continuo, que si usted no controla es un problema”.*

“Uno economiza lo que más puede, para los demás materiales como se compran lo que se necesita para la producción entonces las variaciones no son muchas”.

Falencias en los inventarios

El control de inventario se realiza con la finalidad de proyectar el presupuesto de producción o de ventas, para así determinar los costos de inventarios,

compras u obtención, recepción, almacenaje, producción y contabilidad. Es importante para el desarrollo, tanto en grandes empresas, medianas y pequeñas, permitiéndoles a las empresas cumplir con la producción y competir dentro del mercado.

Otra de las prácticas industriales del calzado, es no tener stock de inventarios, reduciendo todos los costos asociados con el manejo de inventarios, como lo manifiestan los:

“Acá ya no se puede pensar en hacer un depósito de materias primas, como se acostumbraba en tiempos anteriores, debido a la situación económica no se puede tener un stock de material, simplemente se trabaja sobre las ventas y dependiendo de los pedidos así mismo se calcula la cantidad de materiales”.

“En inventario lo único que se puede tener, es por decir algo los pegantes que en un taller pequeño como este es lo que uno más tiene a la vista, pero no en grandes cantidades, lo compramos a nivel de galones. Ya una cuestión de que hay que llevar un inventario bien amplio eso sería una fábrica donde hay bodega, aquí no”.

“El material se compra lo estricto, entonces casi nunca hay inventario de materia prima”.

En cuanto a la práctica de inventarios de materias primas e insumos en la industria del calzado, ocho de los industriales no lo hacen por cuanto compran únicamente lo requerido para cada orden. El inventario es mínimo, casi cero. Dos industriales lo hacen a diario, para saber qué hace falta para comprar. Tres lo hacen mensualmente, uno bimestral, uno lo hace semestral, pero con precariedades en el proceso.

Es de resaltar que en la industria del calzado hay algunos estilos que son de moda, tanto en diseño, como en materiales y colores entre otros, en la práctica, pocos industriales del calzado como este, encuentran la utilidad del control de los inventarios: *“Claro importantísimo porque uno necesita saber cómo va el negocio, eso es un balance que se hace y yo siempre trato de hacerlo cada dos meses, miro que tenemos de materia prima, porque la materia prima que se nos queda o pasa de moda... aquí las modas pasan muy rápido. Entonces aquí lo que se hace, es tratar de comprar lo necesario y aun así hay mucho sobrante, pero ese sobrante ya está costado entre el producto, pero ya le tenemos el tiro para procurar que no haya tanto desperdicio de materia prima”.*

Como resultado de las narrativas de los industriales se desataca la importancia que tiene el control de los inventarios en la industria para poder ser competitivos. Cada industrial ejerce su control de acuerdo con su capacidad económica, manejo y necesidades. Actualmente por las circunstancias tanto económicas como de mercado, los industriales han minimizado sus existencias de inventarios.

Respecto de la práctica en la compra de los materiales, únicamente para las órdenes de producción, algunos con bajo flujo de caja compran a diario, y quienes tienen flujo de caja suficiente compran la totalidad de los materiales en una sola transacción, pero comprando solo lo requerido para la producción, evitando con esta práctica incurrir en el costo que implica el manejo de inventarios y evitando pérdidas financieras por acumulación de materiales que pasen de moda, y facilitando el control y manejo de inventarios.

Dentro de la práctica de control de inventarios, el Kardex es un instrumento que podrían utilizar estos industriales, pero que, al requerir de personal para su manejo, implica un mayor costo. Varios industriales entrevistados manifestaron no estar en condiciones de asumir este sistema de control ya que genera mayor costo y los hace menos competitivos. También manifestaron que debido a que sus existencias de inventarios de materia prima, productos en proceso y producto terminado son bajos, no hay una regularidad en la toma física y valoración de inventarios.

Prácticas en el manejo de la mano de obra para la fabricación del calzado

Contratación por prestación de servicio - destajo

La mano de obra es un elemento fundamental del costo de producción y factor diferencial en el momento de la ejecución de cada proceso entre las diferentes empresas del sector manufacturero del calzado, generando un impacto en el costo final del producto. Las industrias requieren del análisis de sus procesos para efectuar las acciones de rediseño necesarias, para incrementar la eficiencia, mejorar la calidad, reducir los tiempos de producción y entrega del producto o servicio y lograr unos costos razonables. Mediante la estandarización del tiempo requerido para que un operario, plenamente calificado y trabajando a ritmo normal, lleve a cabo una operación, se lleva

una base para la programación del trabajo y determina los costos estándar de mano de obra.

Hacer más eficientes los procesos de transformación de la materia prima y los demás relacionados con la fabricación del producto final, permite que se aproveche mejor la materia prima, que haya menos desperdicio, que se requiera de menor tiempo de transformación, menor consumo de mano de obra, energía, etc.

Respecto a estos procesos básicos en la fabricación del calzado la mayoría de los industriales manifiestan que se realizan: el diseño, la elaboración de moldes y escalada según numeraciones requeridas, corte o troquelada, guarnición o tejida, solada o montaje incluido pegue de suela y finizaje o terminado. Resaltan que cuando se trabaja en cuero requiere un proceso adicional de desbastada que consiste en adelgazar el cuero para poder coser las piezas del zapato después del corte: *“Primero ponemos la materia prima, sacamos moldes y empezamos el corte de piel o sintético, después de cortada la piel o el sintético, se corta el forro el que va por dentro el zapato, después de tener todo el corte se pasa a guarnición o sea a costura, se entregan las plantillas, las suelas, esa parte la maneja el solador, el que viene a montar el zapato, terminada la guarnición pasa la soladura, de la soladura pasa la terminación, en la cual se revisa el calzado, para ver las anomalías, como salió la parte de la guarnición, si quedo bien montado porque siempre no dejan de haber imperfectos en el proceso, puede salir algún imperfecto entonces se corrige a tiempo”*.

Para adelantar los procesos básicos de la fabricación del calzado se requiere contratar mano de obra. Estos industriales del calzado en su mayoría tienen como práctica, contratar por prestación de servicios, maquila (satélite) y su remuneración por la modalidad de pago al destajo (pago por unidades producidas); solo un industrial realiza contrato laboral fijo a un año, pero remunerando por la modalidad de destajo. Cada proceso tiene un costo diferente y dentro del mismo proceso puede tener diferentes remuneraciones según la complejidad del diseño. Se destaca que un solo industrial hace contrato laboral a término fijo y es quien a la vez resalta que es difícil encontrar empleados que acepten contrato a término indefinido en este sector industrial, ya que no aceptan que sus cesantías sean consignadas en un fondo de cesantías. Manifestaron que en la contratación por prestación de servicios le permite al trabajador irse cuando quiera y al industrial contratarlo cuando tenga producción, observán-

dose una inestabilidad laboral dada la difícil situación económica por la que atraviesan los industriales del calzado como consecuencia de los tratados de libre comercio, la apertura económica y el contrabando, que han generado un alto impacto al sector, que a la fecha no han logrado superar.

Otra práctica del sector es que la mayoría realizan el pago semanal. También se observa que muchos de los procesos se realizan por fuera de la empresa, en la modalidad de maquila o satélite, e incluso dentro de la empresa, se hace por la modalidad de contratación de servicios a destajo.

Entre todas las narrativas, se resalta esta que alude a un contrato de trabajo formal a diferencia de la mayoría de lo expresado por los industriales: *“Contrato inferior a un año. Aquí el obrero es muy difícil conseguirlo para que usted le consigne la plata en un fondo de pensiones y usted los liquida todos los años, el que trabaja todo un año se le liquida, usted viene me pide trabajo en guarnición, yo pago a 3500 par de zapatos más prestaciones de ley 22% y vacaciones, yo pago 75 días que son los 30 de cesantías, 30 de prima y 15 de vacaciones. Entonces yo pago 3500 por el 22% \$4270 se hace un promedio del año. Si el obrero es organizado, al final no va a tener problemas, pero en el gremio de nosotros esa es la idiosincrasia, ellos están acostumbrados a que usted los liquida antes del 23 de diciembre y siguen trabajando, pero yo tengo que pagar lo de ley”.*

Otra de las modalidades es la contratación por servicios, con remuneración a destajo de cada uno de los procesos requeridos en la fabricación del calzado *“Se paga al destajo al cortador por número de pares, verificando que no tenga mucho desperdicio, que le corte bien la capellada, ese tiene su costo, el desbaste tiene sus costos, la guarnecida tiene otro costo, la montada tiene otro costo y la terminada tiene otro costo”.*

Respecto a los procesos básicos en la fabricación del calzado los entrevistados coinciden que son: diseño, elaboración de moldes y escalada, corte de piezas o troquelada, guarnición o tejida, soladura o montaje, incluido pegue de suela y finizaje o terminado. Resaltan que cuando trabajan cuero requieren un proceso adicional de desbastada. Si bien coinciden en cuanto a los procesos básicos, no todos los industriales los realizan en sus industrias, bien sea por falta infraestructura de la planta física, falta de la tecnología requerida o por conveniencia financiera, contratan bajo la modalidad de maquila o satélite los procesos que no tienen en su industria.

Formación empírica en el oficio del calzado

Los industriales informan que su formación en la fabricación del calzado es empírica, ya que muchos de ellos empezaron desde niños llegando a ser verdaderos maestros, formados en esta industria por sus abuelos, padres, otros familiares, amigos o compañeros de trabajo: *“Prácticamente todos los que vienen aquí les ha sucedido lo que me sucedió a mí, el bisabuelo, el abuelo fueron zapateros y le enseñaron al hijo al nieto casi todos vienen empíricamente les ha enseñado algún amigo, un primo, se ha venido formando esa cadena así a nivel familiar, pocos con capacitación en el SENA, todos somos empíricos”*.

Muchos de ellos se especializan en alguno o algunos de los procesos para generar una habilidad y rapidez que les garantice un buen ingreso por su trabajo a destajo: *“No hay títulos de ninguna clase, así como hay profesionales que trabajan el calzado, hay algunos que no tiene ni el estudio de la primaria”*. Son muy pocos los que se han capacitado en el SENA en los procesos de la industria del calzado. Por lo tanto, al industrial del calzado le interesa el trabajador conozca su oficio y lo desarrolle con habilidad, rapidez y calidad, por encima de si tiene formación académica o empírica. Para vincularlo le hacen una prueba en el proceso que se va a desempeñar y según como lo haga lo contrata.

Igualmente, hay industrias que forman empíricamente a sus propios trabajadores:

“Se han formado acá, ellos se forman enseñándole el uno al otro, pero son empíricos, aprenden es de otra persona, usted entra a aprender a cortar y puede ir aprendiendo a guarnecer, pero debe elegir una sola para especializarse. Pero hay obreros que hacen varias labores ejemplo el guarnecedor es cortador, hay unos que son guarnecedores y modelistas, pero normalmente el guarnecedor solamente guarnece”.

Se evidencia que, entre los industriales algunos no culminaron la primaria, otros solo tienen bachillerato, algunos adelantaron semestres en la universidad y solo 2 terminaron estudios universitarios en ingeniería industrial y civil. No obstante, la mayoría reconocen que la principal formación ha sido la empírica en la industria del calzado, desde sus hogares, con familiares, amigos y muy pocos gracias a cursos del SENA u otra institución educativa.

Más que el nivel de formación, al industrial le interesa es la habilidad, rapidez, calidad y honestidad del trabajador por encima de los títulos, su condición de hombre o mujer, joven o de edad, religión o filiación política. De ahí que particularmente sea un oficio que tiene inclusión, resaltándose que brindan oportunidad laboral a madres cabeza de hogar y personas de la tercera edad.

Prima la experiencia en la selección de trabajadores

Al indagar si en los criterios de selección de los trabajadores de la industria del calzado, se tenía en cuenta la edad y la preferencia por hombres o por mujeres, los entrevistados informan que lo más importante para ellos es que conozcan su oficio y lo hagan con rapidez, calidad y sean honrados, independiente de la edad (empiezan a los 17 otras tienen 60 o 65 si están trabajando, en el medio se les emplea).

“Con respecto a eso, no hay ninguna restricción, no se menosprecia la persona que tenga muchos años, por que sea joven, simplemente, lo que nos interesa es que la persona sea idónea, para la fabricación de zapato. En este gremio se les da trabajo a las mujeres cabeza de familia, como todas las que tengo en mi fábrica son mujeres, madres que tienen sus hijos, que pueden trabajar, llevar a sus hijos al colegio y estar pendiente de ellos. Hay muchas empresas que le huyen a eso ya que no encuentran la persona adecuada. De pronto si se les huye un poco a las personas mayores, no tanto por la edad, ya que llevan demasiado tiempo en esto y son mañosos y tienen una cantidad de fallas, ya que quieren que el patrón se acomode a ellos y no ellos al patrón. Empleamos muchos jóvenes, y me gusta trabajar más con mujeres que con los hombres. Porque ellos tienen una cantidad de mañas que las mujeres no las tienen”.

Expresan que hay personas jóvenes que hacen bien su trabajo y hay personas de mucha edad que tienen el conocimiento y aportan mucho a la empresa. También advierten que se reservan un poco de contratar a las personas mayores, no tanto por la edad pues su experticia es importante, sino porque al llevar demasiado tiempo en el oficio, en ocasiones son “mañosos” o voluntariosos. Igualmente indican que determinadas funciones las hace una mujer, como normalmente guarnición y la terminación, y los hombres guarnición y la soladura. Solo un industrial afirmó que se contrataban significativamente hombres, porque es un trabajo muy rústico.

“Determinadas funciones las hace una mujer, normalmente la terminación, el hombre por ser tan impaciente o tan acelerado no es conveniente que lo haga, las mujeres detallan más las cosas las hacen con mejor calidad. La soladura la manejan los hombres, no conozco la primera mujer soladora, la guarnición si la hacen hombres y mujeres.”

Pago al destajo

Los industriales, indican que se paga al destajo por par de calzado procesado, según el proceso y lo complejo del diseño. Esto indica que un mismo proceso puede tener diferente precio dependiendo la complejidad del diseño; también en ocasiones incide la temporada, si la producción es alta o baja. Los pagos por par procesado dependen del promedio que el sector industrial esté pagando para cada proceso. Destacan que no siempre trabajan toda la semana y en oportunidades no trabajan el día completo.

La mayoría de los industriales pagan semanalmente el sábado. Destacan que hay trabajadores que pueden ganar de 1 a 4 salarios mínimos mensuales, según los pares de zapatos procesados. Solamente un industrial los contrata a término fijo.

“Ellos trabajan a destajo por par, hay obreros que son lentos, hay obreros que les rinde. Es según el estilo. Hay estilos que tienen 10 piezas hay estilos que tienen 12. Se paga semanal. Es muy variado, se sacan 200 pares a la semana; hay gente que gana plata. El destajo quiere decir a lo que la persona haga, pago por par, si hace 50 pares diarios le pagó 50 pares sobre el valor acordado cuando empezó a trabajar, pero no tengo por qué llegar al tope del mínimo si usted quiere un peso de pago, un peso pago, si se gana 1 millón, le pagó 1 millón”.

“Se contratan para un proceso específico, cada persona es profesional en lo que sabe hacer, el cortador a veces no sabe solar, el solador a veces no sabe cortar. Cada uno es profesional en su oficio. Según la clase de zapato se les paga, si es un zapato de hombre yo le estoy pagando el corte a \$1.500, la bota de dama se paga, \$2.000. Es \$1.500 lo que yo más o menos estoy trabajando. El desbaste lo pagó a \$500 cuando es en cuero hay veces que son muchas piezas también me lo cobran más caro póngale a \$800 la desbastada. Lo que es la guarnición la pago según el estilo, los estilos que son más fáciles se pagan a \$4.500,

hay otros que son más difíciles entonces yo los pago hasta \$6.000. El siguiente proceso es la soladura, también se paga a diferentes precios por ejemplo por un zapato es por par, yo lo pago a \$4.500, los zapatos terminados en grupo son más complicados, se paga más, por ejemplo, las zapatillas que toca arreglar suela se pagan a \$7.000. El finalizaje lo pago a \$800, sea el que sea. En el caso mío, pago semanal”.

Los industriales en su mayoría tienen como práctica, contratar por prestación de servicios, maquila (satélite) y su remuneración por la modalidad de pago al destajo (pago por unidades producidas); solo un industrial realiza contrato laboral fijo a un año, pero remunerando por la modalidad de destajo. Otro de los aspectos para resaltar es que cada empleado se especializa en una parte específica del proceso y de su rapidez o habilidad para producir más cantidad de zapatos depende su ingreso y que no sea desvinculado por bajo rendimiento.

Los industriales del calzado pagan cada uno de los procesos según los promedios del mercado, según lo complejo del estilo y según la temporada de producción, pero con remuneración al destajo liquidada semanalmente.

Cumplimiento de la normatividad laboral mediada por acuerdos y situación económica

Con respecto al cumplimiento de la normatividad laboral colombiana del pago de las prestaciones sociales a que tiene derecho todo empleado, los industriales del calzado tienen diferentes prácticas, legitimadas en el sector y convalidadas por los empleados que ofrecen su fuerza laboral, los cuales se ven obligados a aceptar estas condiciones de remuneración que ofrecen, resultante de las circunstancias económicas de la industria manufacturera del calzado. Trece de los industriales manifiestan que no pagan prestaciones sociales y de ello destacamos respuestas como: *“Anteriormente si teníamos todo lo de ley; nos tocó bajar y recurrimos a la prestación de servicios, no sé si es legal o no realmente, pero estamos trabajando así”.* *“Los zapateros están optando por tener paquetes completos; porque pagarles liquidación, se convirtió en una carga laboral muy grande y el mercado no da para eso”.* *“Por ejemplo si uno paga \$3.000, para que no le peguen el brinco por prestaciones se les paga \$3.500 por par, para que ahí vayan las prestaciones”.* *“Por lo regular hoy en día se paga derecho; se le van descontando una parte, para que ellos tengan en diciembre”.*

Aunque directamente se infiera un incumplimiento de las obligaciones laborales, en el momento en que se acuerda la remuneración se contemplan el componente prestacional, así no sea el valor real que contempla la ley.

Siete industriales respondieron que sí pagan prestaciones sociales, pero es importante resaltar las siguientes narrativas: *“Pago prestaciones de ley, el 22%, yo pago 75 días; usted los liquida antes del 23 de diciembre y siguen trabajando”*. Por otro lado, *“Anteriormente se llamaba la sexta; ahora la parte cancelada se le saca el 20%, y esa parte se les guarda y se paga con mutuo acuerdo”*. *“A ellos se les guarda una liquidación de cada par; para entregársela en diciembre; la empresa pequeña siempre liquida al terminar el año”*.

De los siete entrevistados que informaron que pagan las prestaciones sociales respectivas, solo un industrial cumple con el pago de las prestaciones de ley, los otros tienen otras prácticas para el reconocimiento de las prestaciones sociales, como son la sexta, el retener el 20% del pago acordado y a la terminación se le paga como prestación, y otros pagan el 20% del total del pago anual.

Se percibe la informalidad que tienen los industriales del calzado frente a la prestaciones laborales pues, aunque existe una legislación laboral reguladora que especifica el derecho que todo trabajador colombiano tiene a sus prestaciones, los industriales hablan de pagar la sexta, el 20%, acordar un valor por unidad, descontarle una parte, o pagar completo (todo incluido) y con la aceptación de los trabajadores, generando prácticas legitimadas en el sector, que en la realidad prevalecen sobre la ley.

Modalidad de contrato por prestación de servicios

Por las características de contratación de las industrias del calzado, respecto a la modalidad de contrato por prestación de servicios, incluyendo los servicios de maquila contratados, existe la obligación legal de exigir la afiliación y pago de la seguridad social según el artículo 27 de la ley 1393 de 2010, que condicionó la deducción de los pagos a los trabajadores independientes a la verificación de sus aportes según el reglamento que expidiera el gobierno nacional, ratificado en el decreto 1070 de 2013 que señaló la obligación de verificar aportes en su artículo 3; este último fue modificado por el artículo 9 del decreto 3032 de 2013, hoy artículo 1.2.4.1.7 del Decreto Único Tributario 1625 de 2016.

En este marco legal, al analizar la respuesta de los industriales del calzado respecto de la exigencia del pago de la seguridad social cuando trabajan por su cuenta, la respuesta de diecinueve industriales corresponde a que no lo exigen. De estos, nueve justifican que los trabajadores tienen Sisbén por lo tanto existe una resistencia de trabajadores y empleadores a ser vinculados a la seguridad social. Este aspecto está sustentado en las siguientes respuestas:

“Esta tan fregada la situación, entonces ellos no le ponen problema” o “no, porque estoy solo y no tengo recursos”. Igualmente, “Ellos se encargan de pagar lo de la EPS; yo trabajo satélites; porque la empresa no da para pagar tantos impuestos y no da margen”. “Si es una empresa grande, ellos le pagan la seguridad social; cuando es pequeño o el taller o la fábrica se le averigua el empleado si tiene Sisbén o tiene alguna EPS”.

Un industrial cumple con la norma laboral y adicionalmente afilia a los satélites *“Yo lo aseguro, el que trabaja conmigo así sea en la calle (satélite) tiene todo, prestaciones y todo como si estuviera acá”.*

Por la irregularidad laboral del empleado en el sector, estos no permiten que el empresario los afilie a la seguridad social como indica la ley. Algunos industriales afirman que es la idiosincrasia de los trabajadores del sector acudir al Sisbén, y los demás prefieren el “salario completo” y no piensan en el riesgo que se tiene al no tener afiliación al sistema de seguridad social. En este caso, un empresario manifiesta no tener ninguna injerencia sobre el control del cumplimiento de la ley, respecto de la seguridad social.

En este sentido se resalta que el incumplimiento de la norma laboral en cuanto a los aportes a la seguridad social fue el comienzo de la crisis financiera de un industrial que llegó a tener 50 trabajadores, pero debido a un proceso fraudulento al adulterar unas tarjetas del seguro social con todas las implicaciones económicas y jurídicas que conllevó dicha situación, al punto de perder casi la totalidad del patrimonio conseguido. El empresario narra: *“pero en ese tiempo era un éxito mis zapatos en san Victorino porque sacaba buenos diseños y eche para arriba y empecé a meter personal, llegue a tener hasta 50 empleados, compre maquinaria”.* Y luego en su crisis financiera *“Empecé a tener problemas laborales, más que todo con cuestión de seguro social, me llegaron malos elementos (trabajadores), entonces por esos incon-*

venientes laborales destruí la empresa”. Y finalmente “Hoy en día tengo es un tallercito donde tengo 3 o 4 empleados no más”.

En este apartado, el análisis desde la normatividad conduce a evidenciar incumplimientos donde dicha normatividad consagra la exigencia de afiliación al Sistema de Seguridad Social que se encuentra estipulada en la ley: Para los trabajadores independientes el ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado y también al incumplimiento de los requerimientos del decreto 1070 de 2013 y sus complementarios.

Un aspecto trascendental por el impacto que genera en el costo de venta es el uso de mano de obra del grupo familiar en el proceso de fabricación, a quienes no siempre se les remunera, generando un costo bajo (falso) o costo oculto, que a su vez es utilizado para generar una guerra de precios desleal, entre los mismos industriales del calzado.

En general, se puede decir que estas prácticas de informalidad de manejo de la mano de obra directa tienen que ver con el incumplimiento del aporte al sistema de seguridad social como riesgos laborales (ARL), Salud (EPS), fondo de pensiones y parafiscales, argumentando que el personal es difícil de encontrar por su la inestabilidad, por cuanto si ve una mejor oportunidad económica, cambia de empleador, y de parte del patrono porque no siempre tiene producción para garantizar el trabajo, los beneficios del Sisbén, la no aceptación de ningún descuento del pago acordado, aunque en oportunidades ganen mensualmente hasta 4 salarios mínimos legales.

La productividad depende de pedidos y pago

En cualquier proceso industrial, conocer los tiempos promedios de cada proceso de producción, permite medir la productividad tanto a nivel local, nacional e internacional, pues dado que la mano de obra tiene alta incidencia en el costo de producción, a mayor tiempo, mayor costo directo e indirecto y a menor tiempo, menor costo directo e indirecto.

Al analizar la información narrada sobre el control de la producción promedio por operación en la producción del calzado, se indica que depende del estilo y algunos industriales establecen controles semanales registrándolos en cuadernos, vales, Kardex y en Excel. Destacan que, con el pago a destajo, el

operario es quien pone el empeño ya que su pago depende de las unidades producidas. Se destacan las siguientes narrativas: *“Un cortador puede cortar 200 a 300 a la semana, según la clase de zapato; el guarnecedor porque le rinda son 100 pares y cuando se complica unos 80 a 70 pares a la semana”*. *“El control depende de los pedidos que haya; si hay harto pedido se les exige, cuando no hay muchos pedidos, trabajan suave”*.

El tiempo promedio por operación no tiene un alto impacto en los costos directos e indirectos, por cuanto se acuerda un costo fijo por par y trabaja fuera de la empresa por satélite. Al respecto afirma *“Yo trabajo es por fuera, porque la empresa no da para pagar tantos impuestos y no da margen.”*

Dada la práctica de pago al destajo de cada uno de los procesos en la fabricación del calzado, no se hace necesario un control de la producción porque los ingresos de cada empleado están sujetos a las unidades procesadas según el costo acordado. Adicional algunos industriales efectúan registros para futuros análisis estadísticos y toma de decisiones de prescindir de los servicios de aquel trabajador que no cumpla los promedios estadísticos de producción.

Se puede decir que muchas de las normas laborales son “pactadas” y las concretan con los empleados, con el fin de que los dos salgan beneficiados. Por una parte, garantizarle trabajo al empleado y por el otro, que haya producción para el empleador. Gran parte de esta población prefiere mantenerse en el régimen subsidiado y no entrar al régimen contributivo debido a la inestabilidad laboral o porque el trabajar a destajo, les permite tener un poco más de ingreso en efectivo.

En las prácticas no hay distinción entre costos indirectos, fijos y variables

Al preguntar a los industriales del calzado sobre cuál es la práctica empleada para incluir los costos indirectos dentro del costo del producto, se encontró que algunos se apoyan en la contabilidad, otros suman los costos indirectos incurridos en el mes y los dividen entre las unidades producidas (pares) en mes, para establecer el Costo Indirecto de Fabricación (CIF) unitario por par. Otros cargan un valor fijo por concepto de CIF y otros le cargan un porcentaje por cada par.

Seis de los industriales informan que no tienen en cuenta la depreciación, argumentando respuestas como *“En la depreciación, en ese sentido somos como desordenados, no le ponemos cuidado a eso”*, *“la depreciación no porque el deterioro es muy mínimo; es muy engorroso sacarla semanal o mensual”*, *“la depreciación no se tiene en cuenta, porque se perdería, no se puede vender el calzado a ese precio, con todos los costos que son.”* No obstante, se reconoce el límite de desconocimiento para determinar la depreciación como se afirma: *“En la depreciación, ahí es donde uno falla, porque como hablábamos anteriormente, mi estudio es empíricamente”*.

En suma, los industriales del calzado no hacen distinción entre costos indirectos fijos y variables. Igualmente, muchos no incluyen la depreciación argumentando lo dispendioso del cálculo, indicando que no es un costo representativo e incluso argumentando que si incluyen todos los costos pierden mercado por el alto costo del producto.

Procesos contables desestructurados y realizados de manera improvisada

Al indagar a los industriales del calzado sobre el manejo contable en sus industrias, se analiza que los responsables de llevar la contabilidad son: contadores, hijos, sobrinos y ellos mismos. Un hallazgo significativo en este campo es que trece empresarios indiquen que no llevan contabilidad, argumentando respuestas como: *“Sí, uno tiene que llegar allá, mi peor fracaso, fue haber tenido un problema con mi mujer, era la que me llevaba la contabilidad”* ; *“nosotros no llevamos contabilidad, lo hacemos todo de manera empírica, calculando los stock que manejamos, pero una contabilidad real a ciencia cierta no se lleva”*, *“No me preocupo para nada de eso de la contabilidad”*; *“En el momento no utilizamos eso, porque no hay ningún tipo de contabilidad”*; *“Nunca he llevado nada”*. Solo cuatro industriales de los 20 informan tener contador.

Tres industriales indican que ellos mismos llevan la contabilidad. Destacando las siguientes respuestas *“Yo mismo la llevo como contabilidad de puntilla”*, *“Yo la llevo, pero a mi manera”*.

Desde la ética, algunos contadores no dejan un concepto favorable de su desempeño profesional, según lo relata un empresario: *“Tuve contador, pero todos los cantadores que tuve me robaron, son más ladrones que los otros”*.

ladrones, y para eso se necesita organización, yo nunca la tuve, llegaban a organizar, lo medio organizaban, y le cobraban a uno desde que entraban, entonces dije eso no sirve aquí, ...”

Aún con las malas experiencias, se evidencia la necesidad de la contabilidad: *“Me hubiese gustado tener una asesoría, pero honesta, que no vengan a robarlo a uno, es que la mayoría vienen a eso y bueno como uno no es capacitado entonces ahí se aprovecha de la gente”*.

Se concluye que el proceso contable, es visto por los empresarios del calzado como un gasto y no como una inversión que les permita identificar errores y sobrecostos en los procesos y compra de insumos. Generalmente lo realizan ellos mismos de forma empírica o algún familiar, pero no cuentan con un experto en el tema, que los asesore y les señale medidas correctivas.

La comparación entre el costo real y el costo predeterminado se realiza de manera deficiente

Al entrevistar a los industriales del calzado sobre algún reporte donde se compare el costo real incurrido con el costo proyectado, se analiza que muy pocos industriales elaboran dicha comparación y quienes lo hacen atribuyen las variaciones a factores de alza de precios, o que el cliente pide cambio por materiales más costosos, pero sin modificar el precio de venta. Y en concordancia con la práctica anterior, nueve industriales aseguran no generar ningún reporte, argumentando respuestas como *“la parte contable no se lleva ahora”*, *“No, ya tenemos los cálculos bien planteados”*. Incluso se afirma que *“Siempre sale lo que uno presupuestó”*.

De los industriales que realizan la práctica de comparación entre los costos proyectados y los costos reales destacamos las siguientes respuestas: *“Los números no mienten, el mentiroso es uno muchas veces. Entonces eso me da una base para saber cómo me está yendo en el negocio”*. *“Miro si alcanzó el material o tocó comprar más...se da uno cuenta si están desperdiciando mucho, si el personal no sirve, porque están elevando los costos ya que el personal es que muchas veces hace que no sirvan las cosas”*.

Se puede concluir de este aspecto en el cálculo de los costos que, al no tener un sistema contable regular, no logran tener el informe que permita la comparación entre el costo predeterminado y el costo real al culminar la

producción, para establecer en cuál de los elementos del costo se presentan variaciones significativas susceptibles de analizar y tomar los correctivos necesarios.

Participación en apoyos gubernamentales y desarrollo tecnológico de la industria del calzado

El sector industrial del calzado es percibido con alto riesgo para el sector financiero

Es importante que cualquier comerciante o industrial cuente con el respaldo de las entidades financieras, para suplir necesidades de capital de trabajo, para financiar infraestructura y/o tecnología. Al entrevistar a los industriales del calzado sobre la obtención de créditos del sector financiero, once industriales responden que han obtenido prestamos del sector financiero, pero cuatro de ellos reconocen que han incumplido con los pagos argumentando que *“lo que pasa es que en nuestro gremio manejamos una o dos tarjetas de crédito desgraciadamente por x o por y motivo no cumplimos, estamos reportados y hasta ahí llegó la aspiración al crédito”*.

Nueve industriales informan que no han obtenido créditos del sector financiero afirmando *“No porque esto esta tan delicado’, que el sector del calzado en el sector financiero es considerado de alto riesgo. Cuando yo comencé me prestaban plata. Pero como han quebrado un 60 -70% de los fabricantes”*. *“Los bancos no nos prestan. Mucha desconfianza, al gremio de nosotros hay una desconfianza tenaz, por el mismo problema que con los textiles.”*

Ante las circunstancias comerciales afectadas por los tratados de libre comercio TLC, el contrabando, guerra de precios entre los industriales del calzado, se puede inferir que la desconfianza es generada por las condiciones de riesgo crediticio como: Riesgo de crédito, el cual implica incumplimiento en el pago oportuno de las cuotas y la posibilidad de pérdida del dinero prestado; riesgo de liquidez, el cual implica posibilidad de no poder cumplir con sus obligaciones a corto plazo; riesgo de mercado, generado por la guerra de precios entre industriales, contrabando y tratados de libre comercio; riesgo operacional, generado por las condiciones económicas actuales del sector industrial del calzado. Todos ellos son evidentes a partir del análisis realizado a las narrativas.

Bajo nivel tecnológico de los industriales del calzado en el Restrepo

Un factor primordial en el sector industrial es el nivel tecnológico que se tiene. Al preguntar a los industriales del Restrepo, sobre la maquinaria que poseen para el desarrollo de sus procesos industriales del calzado, se analiza que poseen una maquinaria básica conformada por:

Tabla 1. Maquinaria de las industrias del calzado del Barrio Restrepo

Máquina	Tienen	No tienen
Troqueladora	3	17
Desbastadora	5	15
Guarnecedora	18	2
Preformadora	3	17
Horno	16	4
Pulidora	15	5
Pegadora	5	5
Makey	3	17

Fuente: Elaboración propia a partir de las entrevistas.

Al analizar la tabla de datos sobre maquinaria se observa que los empresarios presentan carencias frente a la tecnología que requieren para la industria del calzado. Los que no tienen la tecnología respectiva, deben que contratar sus servicios de forma externa. Los empresarios que no tienen troqueladora señalan que realizan dicho proceso de forma manual y que, en el caso de la Makey, con la cual se adelanta el proceso de cosido, este proceso lo cambiaron por un proceso de pegado especial.

Se evidencia que el sector industrial del calzado del Restrepo no cuenta con maquinaria de alta tecnología que tiene que ver con las innovaciones tecnológicas como las dos tipologías productivas: una para productos de alta calidad y pequeñas producciones, y otra para fabricaciones de grandes cantidades; automatización y robótica, red de servidores remotos y “cloud computing”

(almacenamiento de datos en la nube). Esta tecnología es de difícil alcance para la mayoría de estos industriales del calzado del Restrepo por los altos costos, las difíciles condiciones económicas actuales del sector, la falta de financiamiento entre otros. Esto permite comprender la brecha entre los grandes y pequeños industriales de calzado tanto a nivel local, nacional e internacional, lo que incide en la competitividad y en las oportunidades para participar activamente en el mercado.

Apatía y poca participación en apoyos del gobierno Nacional

La incidencia que puede tener el apoyo gubernamental en la inversión al sector industrial del calzado es fundamental, en programas de capacitación en los procesos industriales, en la parte administrativa y financiera, líneas de crédito de fomento para capital de trabajo e innovación tecnológica, proyecto de reducción arancelaria tanto de materia prima, como de tecnología.

Al preguntar a los industriales del calzado, si han participado en algún proyecto del gobierno que apoye la industria del calzado, diez manifiestan que sí han participado, por ejemplo: *“Programas que el SENA ha dado, de todos los cursos que he hecho únicamente en una sola ocasión nos dieron la suficiente información y nos apoyaron para sacar una cuenta en Coopdesarrollo”. “Sí, el gobierno apoya, pero a los que tienen dinero; lograron crecer, y les ayudaron para exportar a Chile y Argentina”. “Sí, a través de la Secretaría de Desarrollo Económico. El gobierno ayuda mucho, pero pocos lo aprovechan, algunos no aprovechan porque como tienen que recibir alguna capacitación, no pueden dejar solos sus negocios, para ir a prepararse, sería lo ideal, porque si no produce como se sostiene. Eso es lo que pasa”.*

Los otros diez industriales informaron no haber participado, argumentando respuestas como: *“Si el gobierno nacional se fijara más en el sector y les fijará línea de crédito, en la parte de tecnología y capacitación. El gobierno no mira esa parte, por ejemplo, Brasil tiene universidad de calzado yo he estado en ferias, en fábrica de calzado con tres bandas”. En esa misma línea otro industrial afirma “son los poderosos y van [...] y les prestan, los ayudan. Pero al pequeño fabricante es muy difícil”. Sobre este asunto otro sostiene “Por ahí me he dado cuenta de que se forman grupos precisamente con esos objetivos de ir a hablar con el alcalde, hacen reuniones, los participantes en este tipo de reuniones son personas que manejan industrias mucho más grandes.”*

Se evidencia en los argumentos de las narrativas la apatía de los industriales del calzado a participar en programas de apoyo gubernamental al sector calzado, porque en dichos programas inducen a la formalización de sus industrias y la mayoría prefiere la informalidad. También argumentan que los programas siempre han favorecido financieramente a los grandes industriales, además normalmente requieren tiempo de capacitación, a la cual no pueden asistir para no detener la fabricación que les garantiza el sustento diario.

Pocas expectativas de los industriales frente al sector

Los industriales en sus relatos consideran que se pueden identificar cambios importantes en la industria del calzado. Entre 2017 y 2018 se han clausurado muchas industrias del calzado. La implementación tecnológica en las grandes empresas es una causa, mientras los microempresarios no logran tecnificar sus procesos por los altos costos de la maquinaria. Se presentan cambios en las ventas, guerra de precios, por la competencia del mercado chino, el contrabando tanto de calzado como de materiales y los tratados de libre comercio.

Los cambios presentados en la tecnología no han beneficiado al sector en general por cuanto se requiere tener capital de inversión por los altos costos requeridos. Como lo expresa este industrial: *“Los cambios han sido muy grandes de la forma como yo empecé, porque empecé desde niño, han ido cambiando los materiales, los pegante, en lo único que no hemos avanzado demasiado los industriales pequeños, es en mecanizarnos en una forma que la tecnología llegó a nosotros y poner a funcionar esto. Pero hay que tener mucho dinero porque la maquinaria es supremamente cara y nosotros no estamos capacitados y no hemos pensado en una industrialización grande, porque no tenemos cómo llenar la cantidad de vacíos para poder exportar los zapatos estamos totalmente en pañales respecto de la verdadera fabricación de calzado aquí con en Colombia.*

Por otro lado, el cambio en los materiales (materiales sintéticos, pegantes, activadores), afectó igualmente el mercado. A esto se le suma la pérdida de confianza del productor al cliente y del proveedor al industrial afecto el otorgamiento de créditos a las partes. Esto también tiene efectos en la vinculación laboral ya que se vieron obligados a cambiar la forma de remuneración de los trabajadores que realizan los diferentes procesos de fabricación, de un pago

fijo a una remuneración a destajo (pago por unidades producidas). De ahí, la dificultad que tiene el sector para proyectarse con un producto con calidad de exportación lo que afectó directamente la sostenibilidad de la empresa.

En general, los industriales del calzado manifiestan que los cambios trascendentales en la industria del calzado se pueden reflejar en la crisis que está viviendo el sector y en las pocas expectativas que se tienen por la dificultad en lo tecnológico, el apalancamiento financiero y en la posibilidad de competencias en un mercado que ha sido monopolizado por la importación de los zapatos chinos y cuyo costo es imposible de competirle.

Aunque pocos, hay industriales, optimistas, que son conscientes de los difíciles momentos que atraviesa el sector por los cambios económicos, dados por los TLC, la apertura económica, el contrabando y la falta de capacidad competitiva tanto a nivel tecnológico; pero consideran que la industria del calzado es un gran negocio, pero con capital de trabajo y organización administrativa. Ellos afirman que el calzado, es un producto que se vende, y tiene una gran aceptación en el mercado.

Estos empresarios consideran que se debe fabricar buenos productos, con seguridad y transparencia, apostándole a un mercado nacional, pues en Colombia se necesita un promedio de 240 millones de zapatos al año y la industria nacional escasamente produce 60 millones, el resto de mercado lo cubren los extranjeros. En este sentido, consideran que si se agremiaran y les prestaran servicios a nivel industrial de maquinaria, donde se pueda producir con calidad y cantidades para cubrir la demanda del mercado, podrían entrar a competir. Al respecto los industriales manifiestan: *“Si el gobierno verdaderamente tuviese políticas reales de crédito y que el dinero llegara a la gente que realmente lo necesite, que nos entreguen materiales y cuando se termine la producción nos den el remanente para nosotros seguir trabajando; de esta forma el negocio del calzado funcionaría”*. Otro industrial que se encuentra en una realidad financiera adversa comenta: *“La zapatería es un gran negocio, pero con plata y organización. Si yo consiguiera plata, volvía y le metía a la zapatería, porque me encanta ser zapatero, es mi hobby, me gusta. Pero si yo necesito 10 millones y usted me presta 5 millones me perjudica, porque eso no es plata para arrancar. Un capital para arrancar es de 20 millones, teniendo ya uno algunas cosas, maquinaria, hormas, para eso no se necesita mucha maquinaria sofisticada para hacer un zapato más o menos, porque para*

hacer un zapato súper sofisticado, hablemos de tener \$500 millones de pesos en adelante, pero se recuperan pronto, la zapatería es un gran negocio, pero organizado con todos los fierros como se dice”.

Por otro lado, los industriales consideran, que el individualismo, la carga tributaria, la falta de capacitación, el calzado chino que llega desde hace 15 años son causas que están incidiendo desde hace varios años en la caída del mercado del calzado nacional. En este momento, la fabricación de zapatos en serie, cuya participación es significativamente china, coloca zapatos atractivos a la vista. Además, los industriales reportan que la gente hoy se enfoca en lo visual, la calidad poco les interesa.

Por otro lado, se afirma que el contrabando viene de las grandes esferas del gobierno, lo que lleva a que no les interese ponerle fin, sobre todo al que viene por Panamá y Buenaventura porque son los negociantes de este mercado ilegal. Esta posición pesimista la manifiesta uno de los empresarios: *“Lo veo muy crítico, porque es que el Estado en si no apoya, se nos está cayendo el arte, se nos acabaron los obreros antiguos que eran los que sabían el arte, unos se han retirado, otros han fallecido y queremos es que el Estado en sí, nos ayude. Realizamos una marcha exitosa para nosotros porque nunca nos habíamos reunido 30.000 personas del gremio del calzado en la plaza de Bolívar, pero eso no sirvió de nada, han venido varios políticos, pero sólo mientras haya elecciones, pero no ha habido ayuda alguna en lo más mínimo. Sabemos que el contrabando viene de las grandes esferas del gobierno a ellos no les interesa ponerle coto a ese contrabando que viene por Panamá Buenaventura porque ellos mismos son los negociantes de todo eso; estamos en una pelea desigual”.*

Nosotros le hemos pedido al gobierno que en lugar de bajar los aranceles al calzado que entra, no suba y que al almacén que vende un zapato extranjero le cobren un impuesto mayor para que ese calzado el que lo compre porque verdaderamente tiene un poder adquisitivo grande y la industria la podamos nosotros suplir. Nosotros aquí en Colombia necesitamos un promedio de 240 millones de zapatos al año y nosotros escasamente producimos 60 millones, el resto de mercado lo cubren los extranjeros entonces el gobierno porque no aprieta ese impuesto, para que la industria renazca, y a través de eso, que nos dé la facilidad de créditos que nosotros necesitamos, no es que nos regalen la plata...”

En suma, dadas las condiciones económicas actuales del sector industrial del calzado, se observan dos percepciones antagónicas entre los industriales: Una de optimismo de los que siguen viendo la industria del calzado como un gran negocio, superando las dificultades económicas, con buen capital de trabajo, innovación tecnológica, buena organización administrativa y con el apoyo del gobierno nacional con programas de fomento al sector industrial del calzado. Y otra de los pesimistas que consideran la competencia desleal y la falta de recursos para invertir al negocio como desfavorables y va a acabar el sector de esta zona de Bogotá por la insostenibilidad del negocio.

Conclusiones y recomendaciones del estudio

De acuerdo con los resultados se puede evidenciar que la participación de los contadores es marginal ya que prima la toma de decisiones de los industriales, con el trabajo de campo en pequeñas industrias del calzado en Bogotá, se logró el objetivo principal del estudio en los que se refiere a la descripción y comprensión de las experiencias inmersas en las prácticas contables.

Un logro de este trabajo de investigación es la evidencia del grado de precariedad e informalidad en el desarrollo de las prácticas contables del sector del calzado; en este aspecto los empresarios asumen estas prácticas como un remanente de la exigencia fiscal a la que se ven sometidos.

Se destaca que el oficio de la zapatería en el Restrepo ha sido un arte familiar heredado de una generación a otra, en donde grandes familias se articulan alrededor de este oficio. Sin embargo, llama la atención que la transmisión del oficio ya no se da en las últimas generaciones, ya que los primeros escépticos frente al futuro de la industria del calzado son los industriales, quienes directa o indirectamente desvincularon a sus hijos de los procesos y buscaron conducirlos a otras profesiones.

Igualmente, se puede evidenciar que el oficio de la zapatería fue aprendido en su mayoría de forma empírica, capacitándose en técnicas propias de la producción del calzado, pero sin interés por formarse en aspectos de administración y contabilidad. De ahí, que estos procesos se adelanten igualmente de manera empírica con el único apoyo de la contratación esporádica de terceros en el caso de la contabilidad para prestarles los servicios de firmas o registros

según sea el requerimiento. Diez de los industriales entrevistados manifiestan no tener estudios en contabilidad, ni le dan importancia para el desarrollo de la empresa, por lo tanto, esta es una causa de dificultad para el registro de la información financiera de sus industrias, que sustentan los resultados económicos actuales del sector.

El abordaje académico en estudios de casos particulares que investiguen sobre las prácticas contables cobra relevancia en la actualidad por su contribución desde estudios empíricos, ya que ponen en evidencia las particularidades de dichas prácticas en pequeñas industrias cuya correspondencia no se asocia necesariamente al conocimiento contable. Estos hallazgos de investigación muestran las dificultades y el estado de los sectores industriales donde las condiciones socioeconómicas adversas a nivel de mercado y las prácticas contables poco favorables de la empresa son determinantes para entender las problemáticas de sostenibilidad y competitividad propias del ámbito de los costos.

También se pone en evidencia que el sector del calzado, a diferencia de otras décadas, no presenta un cambio generacional o de transmisión del oficio, pues los hijos de los industriales se han profesionalizado en áreas distintas a la de la industria del calzado, (medicina, abogacía, ingeniería de sistemas, contaduría etc.), producto de la iniciativa propia o por influencia de sus padres ante las dificultades económicas del sector. Además, la poca formación de estos industriales en el área financiera y administrativa, aunado a los problemas del sector del calzado debido al crecimiento progresivo del sector empresarial y, especialmente la apertura económica del país los llevó a desestabilizarse, lo que redundó en una desmotivación para continuar potenciando el sector.

Esta situación macroeconómica asociada a las prácticas poco favorables ha conducido a este sector a “sobrevivir” dentro de un mercado trasnacional (en este caso chino) al que no le pueden competir, lo que convierte a estos empresarios en un sector donde predomina la informalidad y la ilegalidad. En este punto, las condiciones deficientes para la competitividad y las carencias en términos de apalancamiento financiero, política pública, y organización interna del sector, son los factores destacados de la crisis económica que afrontan actualmente.

Cabe anotar que frente a la informalidad hay propuestas que la pueden como las alternativas de innovación para la competitividad que mejoren la imagen

organizacional e invertir con capacitación que cualifique el recurso humano (Salcedo, 2011). También se considera la necesidad de establecer nuevos modelos de negocio dentro de estas industrias de calzado en Colombia como el fundamento para responder a las nuevas posibilidades de estructuras organizacionales de gestión y dirección, así como en los ámbitos de producción, logística y la estrategia comercial (Serrada y Ferro, 2013).

Con respecto a la cualificación del recurso humano, en este sector del calzado del barrio Restrepo no se puede omitir la responsabilidad de los microempresarios como agentes fundamentales en la dinámica de la competitividad, pues se identifican necesidades de cualificar el capital humano con capacitación, transformar las prácticas culturales como llevar la contabilidad, incentivar la vinculación a una seguridad social y evitar condiciones laborales poco favorables para garantizar la efectividad en los procesos de producción.

Por otro lado, se puede afirmar que estos industriales al tener como práctica el limitar la producción a la preventa por cliente y dadas las características del calzado en cuanto a la amplia gama de estilos, tallaje, sector poblacional, materiales, situación que no les permite manejar un inventario de producto terminado, genera un bajo volumen de producción que afecta las características propias del sistema de costos por órdenes de producción.

Por otra parte, los industriales tienen claro cuál es la materia requerida para la fabricación del calzado según el estilo y diseño, la forma de determinar las cantidades, la forma de negociarla con sus proveedores y la racionalización del consumo para la optimización del costo. Una práctica que se evidencia en los industriales para el control de inventarios es comprar únicamente la materia prima e insumos requeridos para la orden de producción sujetándola al flujo de caja, lo que argumenta que el almacenamiento de los inventarios implica un mayor costo como bodegajes, seguros, costos de manipulación, sustracción de las materias primas que están dispuestos al riesgo de quedarse con materiales que han pasado de moda y minimiza las tomas físicas de los inventarios. Esta práctica informal y legítima del manejo de inventarios alejada de la serie de soportes de control y registros contables que se exigen desde la norma contable se fundamenta en la posibilidad de reducción de los costos para poder subsistir en el sector productivo.

En cuanto al elemento mano de obra, se evidencia que en el sector industrial del calzado hay oportunidad laboral para el joven y el adulto independiente,

sea hombre o mujer, aunque indican que determinadas funciones las hace una mujer, de esta manera este sector industrial ha contribuido con la función social de generación de empleo.

La mayoría de los industriales del calzado tienen como práctica contratar la mano de obra por prestación de servicios, el trabajador puede irse cuando desee y al industrial contratarlo cuando tenga producción, lo que genera una inestabilidad laboral dada la difícil situación económica generada por los tratados de libre comercio, apertura económica y el contrabando. La contratación de trabajadores por contrato de trabajo es mínima y quienes lo hacen, tienen como mecanismo de remuneración a destajo, para generar una mayor productividad del trabajador y evitar el sobre costo por el pago de horas extras.

Existe un incumplimiento de la obligación legal de no exigir la afiliación y pago de la seguridad social según el artículo 27 de la ley 1393 de 2010, para los trabajadores independientes, con las consecuencias fiscales del desconocimiento del costo ante el incumplimiento de esta norma.

Una práctica negativa es generar costos ocultos, cuando involucran en el proceso de fabricación a varios de los miembros de la familia, pero no le reconocen el pago real de esa mano de obra, generando un costo bajo en el producto y por tanto comercializando el producto a menor precio frente a quienes reconocen el pago real de toda su mano de obra.

Respecto del elemento mano de obra concluimos que, en el sector industrial de calzado del Restrepo en particular, se configuró una adecuación de las normas laborales, las cuales han sido concertadas y adaptadas en un contexto de informalidad entre los empleados y los empleadores con el fin de que los dos salgan beneficiados a nivel monetario pero excluidos de los beneficios del sistema de seguridad social. En este marco, se puede sostener que estas prácticas confluyeron en la generación de un sistema laboral legítimo, donde culturalmente prima la ilegalidad e informalidad, generada como práctica laboral, concluyendo que la realidad no se explica sólo desde su marco normativo, sino que también se basa en la acción social, que la transforma y la reproduce.

La práctica contable no cobra importancia, ni relevancia para la mayoría de estos pequeños industriales, dada la informalidad y la poca eficiencia que se le puede encontrar a este tema. La gran mayoría no llevan contabilidad y los que acuden a un contador es más para la elaboración de las declaraciones

tributarias y elaboración de estados financieros que les exige alguna entidad, situación que en ocasiones es objeto de ajustes también según el interés del industrial. En este ámbito, un tema que emergió fue la ética profesional de los contadores, quienes en ocasiones más que favorecer la tarea contable para los usuarios, se convierten en cómplices de prácticas negativas como falsificación o robo, lo que lleva a deslegitimar la función del contador en las empresas y mayor reticencia a los procesos contables.

En este sentido las prácticas contables que se realizan dentro de la industria del calzado del barrio Restrepo no son solamente empíricas, sino algunas erróneas e intuitivas en muchas ocasiones. Igualmente, la informalidad del sector lleva a que no vean la contabilidad como una inversión, que les permita identificar errores y sobrecostos en los procesos y compra de insumos, o seguridad social para los trabajadores, incluso, la contabilidad misma; al contrario, esto es visto como gastos y obligaciones

De ahí, que gran parte de los elementos más generalizados al respecto, definidos por la normatividad, principios contables, registro de la información, estados financieros, no sean objeto de uso dentro de los procesos administrativos e industriales de la mayoría de estas pequeñas empresas.

En cuanto al aspecto tecnológico en la industria del calzado, y a pesar del desarrollo de maquinaria de alta tecnología, algunas asociadas con robótica y otros con software que apoya los procesos de la industria del calzado; estas pequeñas industrias ante los altos costos de la tecnología y frente a las condiciones económicas adversas se mantienen al margen de dichas tecnologías, trabajando con maquinaria de segunda, generando una brecha entre los grandes y pequeños industriales de calzado tanto a nivel local, nacional e internacional, lo que incide en la competitividad y en las oportunidades para participar activamente en el mercado.

Para finalizar, una de las limitaciones de este estudio fue el acceso para consulta de la información de las entidades gremiales del sector, sistematizada por las asociaciones de los industriales y entidades gubernamentales. La prevención de algunos industriales para colaborar con la investigación, soportados en malas experiencias con investigaciones anteriores, y el momento crítico del sector del calzado y la recomendación de reservar información por parte del área financiera, limitó acceder a otra información de tipo financiero.

En esta investigación se incluían entrevistas a los contadores públicos, sin embargo, no fue posible obtener la entrevista con ninguno de ellos. Inclusive, uno de los industriales que iba a colaborar con la entrevista, se retractó por recomendación de su contador. Estas actitudes dificultan la investigación sobre los temas contables e incrementan el sesgo sobre los resultados que se puedan obtener en este tipo de investigaciones.

En definitiva, los resultados permiten comprender la importancia de la investigación empírica en la contabilidad de las MiPymes, como una alternativa que posibilite no sólo caracterizar los sectores a nivel de producción, sostenibilidad y competitividad, sino aportar herramientas eficaces a estos industriales, que les permita identificar las problemáticas que subyacen en sus organizaciones, para que puedan formalizar y optimizar sus procesos, en función de su efectividad como empresa.

En este sentido, la investigación demanda un abordaje, no sólo desde las ciencias contables, sino miradas interdisciplinarias que permitan hacer lecturas de la complejidad de las experiencias inmersas en las practica contables, cuyo impacto social y económico, se puede evidenciar en los resultados de este estudio. Igualmente se hace necesario movilizar el conocimiento para que los resultados obtenidos sean objeto de profundización y análisis, en función de aspectos asociados a la práctica contable, las posibilidades de agremiación y apalancamiento del sector para la competitividad.

La investigación puede tener diversas y posibles líneas de continuidad como el sector, el tipo de trabajo metodológico, etc., y permite servir de estudio piloto para otros sectores de la economía, así mismo es camino para ampliar la investigación en el tema en pequeñas industrias. Se sugiere seguir con el estudio para proponer una alternativa en los sistemas y los elementos de costo para pequeñas industrias.

Referencias Bibliográficas

Acevedo, E. R. Rodríguez, A. (2007), *Estudio de los mercados potenciales en las cuales pueden incurrir PYMES productoras del Sector de Calzado*. (Tesis de pregrado). Universidad de la Salle, Bogotá, Colombia

- ACICAM. (2005). *Avance tecnológico (a través del tiempo) en el lugar de origen. Análisis Comparativo de Microempresas del Calzado vs. Los Subsectores del mismo*, CEINNOVA.
- Alarcón, L., Caro Sánchez, J. y González, L. (2016) *Prospectiva del sector de calzado de cuero en Colombia, caso Calzado Yullyan*. (Tesis de pregrado). Universidad del Rosario, Bogotá, Colombia.
- Avellaneda, A. y Borda, M. (2018). Propuesta de un modelo determinístico para la estimación de la fidelidad de la información contable. *Criterio Libre*. 16, (28), 177–193. DOI: 10.18041/1900-0642/criteriolibre.2018v16n28.2122
- Amado, J. (2005). *El calzado, perdedor con la apertura: desaparece con el TLC*. Comité de Empresarios de Recalca. Recuperado de: <https://cedetrabajo.org/wp-content/uploads/2012/08/38-12.pdf>.
- Ávila, D. (2012). *Estudio y realización de procesos en la fabricación de calzado en la empresa calzado Toravi* (Tesis de pregrado). Universidad Católica de Pereira, Pereira, Colombia.
- Blanco, F. (2003): *Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las Decisiones Estratégicas*, Novena Edición, Ediciones Deusto, España.
- Cabrera, M. Pulido, A. Rocha, A. (2016). *Dinámica del comercio bilateral china-Colombia sector calzado. Un análisis desde el mercado local, en el contexto del libre comercio global*. *Revista Teckne*, 13(2).
- Calderón, M. (2015). *Análisis de la competitividad empresarial en las pymes del sector del calzado del barrio el Restrepo de la ciudad de Bogotá, a partir del factor humano*. Tesis maestría administración, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia.
- Caliza, J. P. Miranda, D.S (2011) *Análisis situacional del comportamiento del sector del Calzado colombiano en los últimos diez años (2001-2010)*. (Tesis pregrado). Universidad Tecnológica de Bolívar. Cartagena, Colombia.
- Cano, A. (2017). *Contabilidad Gerencial y presupuestaria. Bajo Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera*. 2ª Edición Ediciones de la U.
- Esteban, S. (2010). *Caracterización de los factores de competitividad de las empresas productoras de calzado de cuero del barrio Restrepo con el fin*

- de determinar su competitividad* (Tesis pregrado). Universidad de la Salle, Bogotá, Colombia.
- Cañibano, L. (1979). *Teoría actual de la contabilidad*, Madrid: ICE.
- Cuervo, T. Osorio, J. (2007). *Costeo basado en Actividades ABC*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Codera, J. (1992). *Diccionario de Contabilidad*.
- Kohler, E. (1974). *Diccionario para Contadores*.
- Duque, M. Osorio, J. Agudelo, D. (2010). *Los inventarios en las empresas manufactureras, su tratamiento y valoración: una mirada desde la contabilidad de costos*. Contaduría Universidad de Antioquia (No. 56.) 61-79.
- Figueira, M. (2003) *Estudio del Fenómeno Económico “Costo”*.
- Forero, J. D. (2014) *El sector del calzado en el barrio El Restrepo, Bogotá. Un análisis de caso a la luz de los sistemas productivos locales. Equidad y Desarrollo*. No. 21, 97-123.
- García, J. Vásquez, A. Zapata, E. (2011). *La práctica contable del siglo XX en el Ferrocarril de Antioquia y la Gobernación de Antioquia*. Adversia. No. 9.
- Gómez, G. (2001). Gestipolis. Obtenido de Disponible en: <http://www.gestipolis.com/contabilidad-proceso-teórico-práctico/>
- Gómez, O. (2005). *Contabilidad de Costos*. Ed. (5a). Mc Graw Hill, Bogotá, Colombia.
- Hernández, R. (2014). *Metodología de la investigación*. Ed. (6a). Mc Graw Hill, Bogotá, Colombia.
- Hidalgo, M., Rodrigo, N., Hidalgo, F., Vizúete, M. (2018). Ensayo: Las Prácticas Contables en las Empresas. UTC prospectiva. Revista de ciencias económicas y administrativas. 1(1): 109- 21. 2018
- Lavolpe, A. (2005.). *Los sistemas de costos y la contabilidad de gestión: Pasado, presente y futuro*. Buenos Aires, Argentina: Consejo profesional de ciencias económicas de la C.A.
- López, R. Feal, R. y Losada, J. (2003). *Métodos de investigación en ciencias humanas y sociales*. Editorial Paraninfo.

- Martínez, L. (2015). *Planteamiento de una metodología para el diseño de estrategias de flexibilidad operacional: el caso de pymes del sector calzado en Bogotá* (Tesis doctoral), Universidad Nacional de Colombia. Bogotá, Colombia.
- Neuner, (2000). *Contabilidad de costos*. Editorial Limusa.
- Meger, C. (1997). *Principios de la Economía*. Madrid, Unión Editorial.
- Ortega, A. (1996). *Contabilidad de Costos*. Sexta Edición, Editorial Limusa, México.
- Otálora, Y. (2010). *Herramienta metodológica y análisis de la gestión del conocimiento en las familias y microempresas del subsector del calzado en la localidad de Antonio Nariño de Bogotá D.C.* Trabajo de grado maestría. Universidad Nacional de Colombia.
- Pintado, M. Pérez Gordon, D. P. (2013). *Sistema de costos y su influencia en el precio de venta de los productos de la empresa calzado Bettini de la ciudad de Ambato, provincia de Tungurahua, durante el periodo 2012–2013* (Tesis pregrado) Universidad Estatal de Bolívar. Ambato, Ecuador.
- Portero P. (2014). *La gerencia estratégica de costos en la toma de decisiones de la empresa Calzado Gamó's* (Tesis maestría). Universidad Técnica de Ambato. Ambato, Ecuador.
- Rebolledo, J. Duque, C. López, L. Velasco, A. (2013). *Perfil del sector manufacturero colombiano*. *Magazín Empresarial*, 9 (19), 49-61.
- Rodríguez, F. (2017). *La mala hora de los zapateros de El Restrepo*. *Revista Plaza Capital* Edición 32, 16-23.
- Salcedo, C. (2011). *Propuesta de formalización del sector calzado en Bogotá: análisis y prospectiva*. (Tesis doctoral), Universidad EAN. Bogotá, Colombia.
- Serrada, A. Ferro, H. (2013). *Sector calzado en Colombia, caso de estudio y consideración de modelos de negocio en las empresas de calzado: MSS, BRG Y CHS*. (Tesis pregrado). Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Bogotá, Colombia.
- Sinisterra, G. (2006). *Contabilidad de costos*, Bogotá, Colombia. Ecoe, Ediciones.

- Vallés, M. S. (1999), *Técnicas cualitativas de investigación social*. Madrid, Síntesis.
- Van Manen, M. (2003). *Investigación educativa y experiencia vivida. Ciencia humana para una pedagogía de la acción y de la sensibilidad*. Barcelona: Idea Books.
- Velásquez, S. y Castro, J. (2014). *Identificación de factores de éxito para el sector cuero, calzado y marroquinería en Colombia, usando metodología delphi: análisis estructural y juego de actores*. *Informador Técnico*, 77 (2), 136-146.
- Villegas, D. Zapata, H (2007). *Competitividad sectorial internacional. Caso: sector del cuero y del calzado Entramado*, 3 (1), 24-49.
- Villamil, J. A. (2003). *Productividad y cambio tecnológico en la industria colombiana*. *Economía y desarrollo*, 2 (1), 151-167.
- Zambrano y Botello (2013). *Análisis coyuntural del comercio internacional de la industria del calzado y sus partes de Norte de Santander 2007-2012*. Serie de Documentos de Trabajo de Economía Regional y de Frontera-OSREF-, volumen 1 (2013-2014). Observatorio Socioeconómico Regional de la Frontera OSREF, 1.

Colofón

Por la búsqueda de miradas comprensivas de las prácticas contables

En las últimas dos décadas las transformaciones regulativas han recordado a los diferentes del campo contable en Colombia que su práctica es objeto de luchas y tensiones. La existencia de actores que imponen lógicas globales de información contable sigue la lógica de la apropiación del capital y la circulación del ingreso.

La forma como diversos actores se posicionan (profesionales, estudiantes, aspirantes, docentes, expertos, etc.) frente a agentes institucionales (gremialismo internacional, grandes empresas de auditoría, organismos multilaterales, banca de inversión internacional, etc.) nos recuerda que la práctica contable no es algo neutro, predefinido, ni faltamente expandido. Por el contrario, la forma como los agentes se apropian de los sentidos impuestos, y reconfiguran diferentes sentidos hacen generar luchas por la legitimidad del quehacer cotidiano.

La manera como tradicionalmente abordamos las situaciones contables cae generalmente en dos falacias, por un lado, el economicismo, y por el otro, el academicismo.

El economicismo como la postura que reduce a la prácticas y transformación de la práctica contable como una mera innovación organizacional que debe ser evaluada en función de la eficiencia de esta para generar ingresos o posiciones competitivas de la empresa. Consideramos que un análisis sobre la productividad de las prácticas, no se puede reducir a un conjunto de proposiciones instrumentales, sino que se requiere de miradas comprensivas, donde la

mismas recuperen la sensibilidad de los actores y agentes que están inmersos en la tensión de la implementación, desarrollo, sostenimiento y defensa de ciertas prácticas.

Al mismo tiempo el academicismo de los investigadores es enemigo de la comprensión profunda de los fenómenos contables en contextos organizacionales. Cuando se privilegia la generación de productos estandarizados para alinearse a la productividad académica internacional se corre el riesgo de perder la mirada cruda sobre la realidad inmediata, es allí donde habita el profesional y el pequeño empresario. La comprensión de las prácticas contables en sentido de lo organizacional requiere el reconocimiento de unas prácticas de gestión del pequeño empresariado que están en función y respuesta, tanto del gran empresariado, el Estado y el sistema financiero internacional. La ausencia de especialidad de las prácticas contables no son el resultado de un capricho, sino del sentido de precariedad en la que pequeños empresarios y contables enfrentan la competencia. La ilegalidad no siempre es el reflejo de acciones mal intencionadas, por el contrario, como se evidencia en este texto, son el resultado de estrategias de sobrevivencia en la que se defienden pequeños capitales y tradiciones de producción, aun bajo riesgo de atentar contra la regulación fiscal, contable y laboral. La productividad académica internacional con su métrica de exposición se olvida de lo local, y de sus variopintas circunstancias.

Es en el contexto de la organización donde el contador ejerce la práctica, una organización con una estructura jerárquica y juegos de poder por las decisiones y manejo de los recursos, donde se generan tensiones y coaliciones entre agentes internos y externos, y entre los mismos agentes internos, es en ese entramado de interés donde el contador ejecuta su práctica. Práctica que se puede verse amenazada y presionada por estas fuerzas y relaciones de poder que circunda en la organización.

Comprender la práctica contable desde el mismo sujeto contador público en ejercicio en su espacio natural donde se desempeña (empresa), fue la tarea que mediante el proceso de investigación de enfoque cualitativo y haciendo uso de la metodología teoría fundamentada, se construyen unos principios para la práctica social contable en el contexto del poder organizacional, parte de esa investigación se encuentra en el primer capítulo de este texto.

La otra lectura de la práctica contable, es la realidad de este ejercicio desde la manera cómo la vive el empresario, que sin ser contador y sin tener los conocimientos y las técnicas contables expedido por una normas lleva su contabilidad, y su sistemas de costos, el caso específico de los empresarios de calzado de barrio Restrepo en Bogotá, se logra demostrar a través de la investigación cualitativa que busca comprender las prácticas contables en el caso ya mencionado, que existe una contabilidad desregulada que no cumple con principios y normas pero que como instrumento de control de mantiene y existe lo que permite que estos pequeños empresarios no desaparezcan de mercado.

Para la Maestría en Contabilidad de la Universidad Libre este texto representa un desafío y una puerta de trabajo futuro. Por un lado, se constituye en un lugar de encuentro de un conjunto de actores (profesores y estudiantes) que plantean preguntas sobre la complejidad del quehacer contable. Por otro, se quiere plantar puentes donde unos y otros encuentren espacios para el análisis y comprensión de las realidades organizacionales cercanas, donde se cuestiona el papel que los contables y sus prácticas tienen, y otorguen horizonte de sentido a las salidas y respuestas de las presiones institucionales. Se trata de un aprendizaje metodológico que inicia en este texto, y que supone agendas de compromisos para el fortalecimiento investigativos de unos y otros.

La práctica contable desde el poder, la organización y el hacer.
Una experiencia desde los Contadores Públicos y microempresarios
se terminó de imprimir en los talleres gráficos de Panamericana Formas e
Impresos, S. A., en mayo de 2020. Para su elaboración se utilizó papel bond
de 70 gramos en páginas interiores y la portada en tapa dura.
Las fuentes tipográficas empleadas son Warnock Pro 11 puntos
en texto recorrido y 16 puntos en títulos.

El libro es resultado del interés por hacer una aproximación a la verdad de las prácticas contables o ejercicio profesional del Contador Público, resume algunas investigaciones que se vienen adelantando sobre este tema. El objeto es que se comprenda el sentido que se le da a las practica contables por diversos actores y agentes, vistos desde un contexto global del sistema económico capitalista, seguido de algunas deliberaciones sobre la práctica contable en el contexto del poder organizacional, para llegar a comprender la manera cómo algunos empresarios desarrollan ciertas prácticas contables. Se trata de tender puentes entre lo conceptual y la experiencia vivida por profesionales contables y microempresarios de la ciudad de Bogotá D.C.

El texto es una contribución de estudiantes y profesores de la Maestría en Contabilidad de la Universidad Libre. En él se mezclan los aprendizajes generados en trayectorias personales que enriquecen a acervos conceptuales y empíricos, los cuales pueden ser apropiados para leer la realidad contable.

ISBN 978-958-5578-34-0



9 789585 578340