



**EL OUTSOURCING Y LA REDUCCIÓN DE RIESGOS EN REVISORÍA FISCAL
PARA LAS MIPYMES DEL SIGLO XXI EN COLOMBIA**

MARIA ANGELICA ORJUELA BARON

DIRECTOR

ARMANDO MACHUCA PARDO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA

UNIVERSIDAD ANTONIO NARIÑO

Bogotá D.C

2021



Tabla de contenido

Resumen.....	5
Abstract.....	6
1. Fundamentos de investigación.....	7
1.1 Problema y pregunta de investigación	7
1.2 Objetivo general y específicos	10
1.2.1. Objetivo general.....	10
1.2.2. Objetivos específicos	10
2. Justificación	11
3. Estado del arte.....	14
3.1. Escuela Racional.....	15
3.2. Escuela organizativa.	16
4. Marco teórico.....	18
4.1. Tercerización de servicios o el <i>Outsourcing</i>	18
4.2. MIPYMES en Colombia.....	19
4.4. Modelo de direccionamiento estratégico Mintzberg.....	23
4.5. Modelo de dirección estratégica de Fred R. David.....	26
5. Marco Legal	29
6. Metodología	33
6.1. Diseño de la investigación	33
7. Resultados y análisis.....	36
7.1. El outsourcing contable en la micro, pequeña y mediana empresa colombiana.....	36
7.2. El Off-Site (contable-tributario) y sus contribuciones en el escenario de la tercerización fiscal	41
7.3. La contingencia en la Revisoría Fiscal y los criterios para ingresar en los procesos de tercerización empresarial	48
8. Conclusiones y logros.....	56
Bibliografía.....	60

Listado de figuras

	Pág.
Figura 1. La participación de las Mipymes por sectores	21
Figura 2. Crecimiento de las Mipymes (2010-2013).....	22
Figura 3. Esquema del Modelo Estratégico Mintzberg	25
Figura 4. Modelo integral de dirección estratégica de Fred David	27
Figura 5. Flujo-Grama: El Off-Site Contable	44
Figura 6. Flujo-Grama: El Off-Site Contable y tributario	45
Figura 7. Principales causas de corrupción mundial	50



Listado de tablas

Tabla 1. Clasificación de las Mipymes	19
---	----

Resumen

Hoy en día, las organizaciones tanto privadas como públicas están incursionando e innovando por la vía de la subcontratación. Especialmente en materia de revisoría fiscal desde el sector empresarial. Ya que en los mecanismos de control financiero se encuentran alternativas de tercerización de servicios contables y tributarios inéditas. Esta estrategia tiene como principal objetivo proporcionar un servicio de calidad, orientado al nivel de confianza de los estados financieros y bajo una cultura de transparencia tributaria. La tercerización en este caso permite a las micro, pequeñas y medianas empresas concentrarse, en el mejor de los casos, al quehacer de su objeto social y económico, mientras el proveedor de un servicio contable vigila el buen funcionamiento de su salud financiera.

Tras la coyuntura socioeconómica que atraviesa actualmente el país: la crisis sanitaria, los fenómenos de corrupción y los movimientos irregulares que orbitan la vida de las empresas, el outsourcing confiere un valor agregado, lo cual permite disminuir los diferentes costos de producción y minimizar los riesgos contenidos en los procesos de control. Pues solicita permanentemente procesos de recuperación tanto económica como de responsabilidad social. Se buscará comprender las relaciones y desafíos implícitos a partir de las estrategias de tercerización contable, con el fin de establecer metodologías adecuadas que permitan blindar los procesos de control y revisoría fiscal; permitiendo garantizar su permanencia, crecimiento en el mercado y la confianza de sus accionistas, proveedores, acreedores bancarios y, finalmente, de los clientes. El desarrollo de la investigación identifica las mejores estrategias de tercerización contable, con el apoyo de las políticas de gobierno corporativo y jurisprudencial.

PALABRAS CLAVES: Outsourcing, Direccionamiento Estratégico, Revisoría Fiscal, MiPymes

Abstract

Today, both private and public organizations are entering the innovation registry through outsourcing. Especially in matters of tax audit. Since in the financial control mechanisms there are unprecedented alternatives for outsourcing accounting and tax services. The main objective of this strategy is to provide a quality service, oriented to the level of trust in the financial statements and under a culture of tax transparency. Outsourcing in this case allows micro, small and medium-sized companies to concentrate, in the best of cases, on the task of their social and economic purpose, while the provider of an accounting service monitors the proper functioning of their financial health. After the socioeconomic situation that the country is currently going through: the health crisis, corruption phenomena and irregular movements that orbit the lives of companies, outsourcing confers added value, which allows reducing the different production costs and minimizing risks contents. Well, it permanently requests both economic and social responsibility recovery processes. It will seek to understand the relationships and implicit challenges from the accounting outsourcing strategies, in order to establish adequate methodologies that allow shielding the control and fiscal review processes; allowing to guarantee its permanence, growth in the market and the trust of its shareholders, suppliers, bank creditors and, finally, customers. The development of the research identifies the best accounting outsourcing strategies, with the support of corporate governance and jurisprudential policies.

KEY WORDS: Outsourcing, Strategic Management, Fiscal Auditing, Mipymes



1. Fundamentos de investigación

1.1 Problema y pregunta de investigación

El *outsourcing*¹ se define actualmente como un proceso en el cual intervienen servicios de asesoría respecto a una actividad determinada, donde las empresas efectúan subcontrataciones de manera externa con un tercero. De tal modo, cualquier organización se postula para realizar diferentes funciones administrativas o tareas técnicas que, por una u otra razón, no son posibles de ejecutar internamente, lo que puede significar al mismo tiempo una reducción importante de costos o la simplificación los procesos mismos (Werther Jr, y Davis, 2000). El propósito de la investigación es dilucidar los mecanismos sobre los cuales, es viable o no dicha disminución de los costos operativos en determinadas áreas de las microempresas, pequeñas y medianas (en adelante Mipymes) y cuáles los criterios con que se orienta la contratación de servicios contables externos enfocados al control interno.

La problemática para resolver por vías de la tercerización, en el caso de las Mipymes, gira en torno a la noción de ser consideradas como la columna vertebral de las economías modernas, toda vez que son reconocidas como cruciales para el sostenimiento y crecimiento económico de largo plazo para cualquier país (Ardic et al., 2011). Más aún, cuentan ya con el potencial para estimular la expansión comercial y actúan, en el mejor de los casos, como estabilizadores en las recesiones o crisis financieras (Varum y Rocha, 2013). Asimismo, buscan mejorar el desarrollo de las actividades que en las que forman parte de la función contable y, particularmente, en el campo de la revisoría fiscal de las empresas que se han situado como objeto de estudio.

Esta alternativa se propone hacer frente a las necesidades de mejorar la competitividad y mejorar el control contable de las corporaciones; todo lo anterior en el marco de las microempresas, pequeñas y medianas, quienes en algún momento de su trayectoria optan por tercerizar parte de los procesos según las necesidades internas y externas de las mismas. Con lo cual, se percibe una mejora en términos de eficiencia y eficacia, generalmente, con el siguiente valor agregado: disminuye la informalidad y la ausencia sistemática de informes históricos que les limitan el acceso a un desarrollo pleno.

Hoy en día, la organización que incursiona en el mundo de los negocios sigue encontrando muchas dificultades cuando procura incrementar su rentabilidad año tras año. Desde luego, al implementar varias estrategias disponibles tales como: reducir el tiempo de inactividad, buscar mejores ofertas de cooperación con proveedores, para luego obtener mayores beneficios, son algunas de ellas. Debido a esto, es fundamental que la alta gerencia o los socios directivos tengan el mayor número de herramientas coherentes de gestión, que contribuyan al desarrollo y logro en la fijación de dichos objetivos. En Colombia, las empresas aludidas carecen en general de sinergia o de planes estratégicos consistentes, lo cual es perjudicial para su perfeccionamiento porque, en muchos casos, los planes tienen la oportunidad de considerar varias políticas y / o pasos, orientados a mantener los recursos de la organización a partir de circunstancias adversas.

Entre otras, la implementación de la gestión de costos producirá un sistema en el que sea plausible identificar, cuantificar y priorizar los gastos en los que incurre la empresa bajo el mantenimiento de datos financieros fiables y transparentes. Al tercerizar un segmento de las actividades, se puede plantear que el proceso es otra forma de optimizar los recursos, esencialmente, en las áreas de gestión que no agregan valor a los servicios prestados, y en principio, a través de un miembro o departamento de la empresa. Permitiendo de esta manera, dejar

de invertir en activos necesarios para su rendimiento tales como: sistema de recursos, licencias, tecnología, infraestructura, personal, suministros o material de oficina.

El proceso de outsourcing significa, en resumidas cuentas, suministrar información del negocio a terceros (socios estratégicos) con unos mínimos de confidencialidad. Este punto no deja de ser clave en el sumario, ya que produce un nivel de dependencia de los entes externos; en consecuencia, una falla de control sobre el personal del contratista sería improcedente. Debido a que las empresas no son verdaderamente productivas en todas sus funciones, se considera entonces indagar por las oportunidades y necesidades que podrían resolverse mediante *outsourcing*. Así, pues, se plantea como objetivo analizar el *outsourcing* en tanto resulta ser una herramienta de apoyo empresarial en el presente y futuro de cualquier organización que quiera suplir sus necesidades de revisoría fiscal con rendimientos notables.

Por lo anterior, se formula la siguiente pregunta de investigación:

¿Cómo distinguir las potencialidades y contingencias que se derivan del outsourcing bajo un proceso de control contable y fiscal a lo largo de las dos últimas décadas, tanto para la micro, pequeña y mediana empresa en Colombia?

1.2 Objetivo general y específicos

1.2.1. Objetivo general

- Analizar la viabilidad documental y normativa que comporta la subcontratación (modalidad outsourcing) de las Mipymes en las últimas dos décadas en materia de Revisoría Fiscal.

1.2.2. Objetivos específicos

- Explorar los fundamentos del modelo estratégico de outsourcing mediante una revisión documental y jurídica en el marco de la micro, pequeña y mediana empresa en Colombia.
- Describir las contribuciones del Off-Site (contable-tributario) en el escenario de la tercerización contable.
- Justificar la noción de contingencia en materia de Revisoría Fiscal y en perspectiva de los criterios para integrar procesos de tercerización.

2. Justificación

La línea de investigación dispuesta por la Universidad Antonio Nariño de Colombia y en la que se inscribe la presente monografía, recibe el nombre de: Innovación, Competitividad y Productividad de las Organizaciones. Allí se promueve, en relación con las transformaciones empresariales, un estudio riguroso sobre las nuevas complejidades de las organizaciones. En este ámbito se exploran nuevos conocimientos sobre la base de modelos innovadores para el país, siempre con el fin de optimizar al mismo tiempo la productividad y la competitividad en contextos locales como globales. Esto se da en el marco del Programa de Transformación Productiva (PTP) del gobierno nacional; busca contribuir significativamente con las empresas y entidades afines por medio de esquemas asociativos y de sostenibilidad responsable.

Perspectiva en la cual, la discusión sobre las Mipymes constituye un campo de actualidad, ya que los esfuerzos administrativos como contables que se reparan allí son primordiales para el sano funcionamiento del sistema económico del país. Por esta Razón, los responsables de las decisiones empresariales han dejado de operar de forma directa sobre diferentes actividades que se consideran ahora delimitadas o específicas (seguridad, aseo, revisoría, contratación...), para enfocarse en los movimientos principales (producción, ventas, prestación de servicios...). Otorgando así la oportunidad de prestar dichos servicios a otras compañías que los proveen finalmente de: personal, herramientas, infraestructura, técnicas y procesos especializados que confieren un valor agregado, lo cual permite disminuir los diferentes costos de producción y minimiza los riesgos que puede impactar la organización (Estay, 2008).

La tercerización o subcontratación sirve especialmente para que no se afecten de forma negativa otras áreas de la empresa, ya que incluso puede perturbar los ingresos y el patrimonio de esta; siempre que la gestión interna no confronte con prontitud las falencias financieras. Además,

una subcontratación coherente permite alcanzar las metas y objetivos previstos, con el propósito de lograr eficacia en la realización de las actividades contables por vías de revisoría de la empresa (Hernández, 2019). Sin llegar a reñir con la normatividad vigente ni contra su propia legitimidad social.

Por ende, y dada la sensibilidad de este aspecto en las relaciones compañía-terceros, es vital en este caso identificar y caracterizar los elementos más relevantes señalados por los autores en esta materia de investigación. Punto de vista que comparten autores como Arbeláez y Patiño (2010), que consideran en todo momento las complejidades a la hora de tomar la crucial decisión de entregar a un tercero especializado, actividades o procesos que tradicionalmente se llevaban a cabo con relativa desenvoltura o con ninguna. Por otro lado, teóricos como Porter y Kramer (2006), Russell y Tokatlian (2009) o Ackoff (1967), proponen modelos de direccionamiento estratégico que postulan distintas herramientas para dicho fin. Este enfoque en las organizaciones se manifiesta a partir de ciertas condiciones que logran darles más fuerza, complemento y estructura general.

Bajo este tipo de cuestionamientos, tanto la academia como los modelos organizativos, se permiten repensar el papel del contador público cuando su campo de acción es la Revisoría Fiscal. Dicha confluencia se da en el contexto de apoyar los ritmos competitivos de una organización para que ésta se pueda desplegar eficientemente en el mercado, permanecer en él de forma sostenida y legal. Porter y Kramer (2006) insisten puntualmente en la necesidad de proponer modelos de gestión apropiados para la empresa, de allí la importancia de especializar las áreas por departamentos o estrategias competitivas que deben estar bien diferenciadas. Además, los autores consultados entienden que las empresas en sí mismas poseen planes de contingencia, pero no se tratan de meras previsiones ante los riesgos externos, la deslealtad administrativa o los impulsos

más o menos bien intencionados. El fin es establecer una serie de políticas contables administrativas que loguen expresar máximos rendimientos y beneficios continuos en todos los niveles.

En síntesis, la relevancia de la presente indagación se expresa a partir de la coyuntura socioeconómica que atraviesa actualmente el país. La crisis sanitaria, los fenómenos de corrupción y los movimientos irregulares que orbitan la vida de las empresas, demandan permanentemente procesos de recuperación tanto económica como social. Para este caso, observar las relaciones y desafíos contenidos en el control interno, plantea una serie de estrategias de tercerización contable orientadas a la revisión fiscal de la micro, pequeña y mediana empresa en Colombia.

Como consecuencia, la calidad del manejo de la información de las organizaciones que subcontratan en esta modalidad ha de redundar en el crecimiento y consolidación empresarial en los diferentes sectores económicos en los que participa. Adaptándose gradualmente a los cambios estructurales y tecnológicos (innovación), asimismo apropiándose de criterios orgánicos y funcionales ante la globalización de los mercados locales; “De este modo, la competencia entre las empresas se torna cada vez más feroz” (Albanese, 2013, p.203). El modelo Outsourcing se mueve, entonces, entre interpretaciones favorables como no favorables, ya que con él se pueden ocasionar daños graves a los esquemas de contratación y a las oportunidades de trabajo.

Eventualmente, las potencialidades pueden extraerse de una lectura detenida y crítica, siempre sobre la base de las normas y las políticas contables que intervienen en la creación de un sistema robusto y eficiente de revisoría fiscal para las Mipymes del siglo XXI.

3. Estado del arte

Para los autores Archel y Gómez (2014) en su texto *Crisis de la valoración contable en el capitalismo cognitivo*, señala las nuevas formas de trabajo inmaterial y el fenómeno de la pérdida de influencia social sobre el trabajo en la era industrial. A grandes rasgos, esto se ha dado gracias a la evolución de una nueva forma de producción económica y expansiva como lo ha sido el capitalismo. Los episodios históricos dan cuenta de cambios sustanciales en las plantas industriales que se convirtieron, en su momento, en factorías sociales. El trabajo material se transformó en inmaterial e informal; en ocasiones, este último se volvía superfluo dada la sustitución de la fuerza de trabajo (puestos o cargos) por las máquinas².

Estos avances han permitido que el intelecto sea una variable indiscutible a tener en cuenta. Desde luego, la producción de conocimiento tiene a su vez una aplicación fáctica sobre los medios que se utilizan para la obtención de resultados y riqueza. Por tal motivo, para la disciplina contable, resulta complejo dar respuestas técnicas a los siguientes retos: El conocimiento global de sí mismo (dirección o razón de ser de la empresa) ostenta cierto valor de uso de cara a los mercados y, sin embargo, carece de valor *coste de referencia* cuando se trata de fijar el valor de cambio. Por tanto, el Outsourcing o la tercerización de servicios profesionales contables en Colombia, pasa necesariamente por un análisis global (implementación de la normatividad internacional) donde “lo inmaterial pone en tela de juicio al conjunto de las categorías para la compensación económica” (Archel y Gómez, 2014, p.9). Siempre y cuando lo inmaterial no se confunda con aquellas acciones que la empresa lleva a cabo en el mercado, y define más bien su aspecto político u organizacional.

El desarrollo histórico ha mostrado, desde entonces, los fundamentos de la planeación estratégica como un avance práctico-teórico de la ciencia contable. Según Goldstein (2011), es “el

² El episodio más representativo de esta postura fueron los Luditas (destruidores de máquinas) como un movimiento de furiosos artesanos a principios del siglo XIX en Inglaterra.

proceso por el cual los miembros líderes de una organización conciben el futuro y desarrollan los procedimientos y operaciones necesarias para alcanzar dicha meta” (p. 33). De tal modo, se propone ser un instrumento que facilita a la organización escenarios o situaciones potenciales, entreveradas por un tiempo-espacio único. Los diversos autores de la planeación estratégica irían más allá de un mero proceso de previsión, ya que se hace indispensable proyectar metas y objetivos de manera clara y asequible antes de tercerizar.

Las categorías que se derivan de analizar los procesos de direccionamiento estratégico, en el cual se inscriben los modos operativos (donde a su vez se ubican los modelos de control interno y revisión fiscal), llegan a ser esenciales para efectuar una trazabilidad objetiva en lo que respecta a las escuelas de planeación estratégica (García et al., 2017).

3.1. Escuela Racional.

En los comienzos de la Escuela Racional es posible hallar la base del pensamiento estratégico para cualquier estudio de esta categoría. Es considerada como una de las escuelas clásicas que surge entre 1900 y 1935. Entre sus principales representantes están: Taylor (1981), el cual asiste al nacimiento de la teoría clásica, formulando respuestas a la solución de dinámicas empresariales en los Estados Unidos a principios del Siglo XX, frente a la necesidad de aumentar la productividad (Tutunea y Rus, 2012).

Uno de los aspectos relevantes que surge de la propuesta Frederick Taylor versa sobre relaciones humanas en el desarrollo del potencial humano, que fue ampliado en los "Principios de la Dirección Científica" (1981) y es una obra que determina la validez de cualquier modelo propuesto, siempre que ello conduzca a un aumento sistemático de la productividad o la capacidad de los individuos que integran la fuerza laboral. La tendencia de la ciencia en este paradigma supone a un trabajador que está ansioso por obtener más y mejores beneficios, y además propone

nuevas ideas en la capacitación del personal. Estos métodos se basan en la tecnología de procesamiento de materiales y herramientas.

3.2. Escuela organizativa.

La Escuela organizativa se origina entre 1935 y 1950. Los principales teóricos fueron Elton Mayo (1880-1949) y Kurt Lewin (1890-1947), con teorías enfocadas en las personas. Esta teoría tiene como objetivo humanizar el todo el ámbito de las empresas. Se concibe al ser humano como una variable más dentro de la organización. Tal como lo afirma Chiavenato (2001) “el hombre es un instrumento al servicio de la organización” (p. 20). Orientado a trabajar psicológicamente a los individuos, con el fin de obtener una mejor eficiencia en las organizaciones por medio de la aceptación e influencia de los grupos de trabajo, las normas sociales y las expectativas que le rodean, estimulando la espontaneidad y la responsabilidad social.

No obstante, hoy en día existen modalidades como las Cooperativas de Trabajo Asociado donde el modelo procura abaratar los costos de producción. Para Cardozo (2011) la materialización de esta proceder supone un caudal de dinero que se asegura “por el desconocimiento de los derechos laborales mínimos de los trabajadores” (p.2-3). Con lo cual se desdibuja la humanización de esa gestión interna para la intermediación organizativa. Entre tanto, las Cooperativas de Trabajo Asociado también pueden desfigurar el objeto social y lesionar las garantías laborales de los trabajadores, ya que la categoría de “trabajador asociado” significa al mismo tiempo acogerse a los estatutos de una organización en la que no se tiene voz ni voto (Quintero, 1999, p.93).

En otros términos, la subcontratación que flexibiliza el esquema de las Cooperativas de Trabajo Asociadas y también de las Precooperativas de Trabajo Asociado³, pueden efectivamente evadir derechos mínimos laborales y, por esa vía, también las responsabilidades legales esperando no tener que responder jurídicamente ante dicho problema, pues incluso se evita cumplir con la jurisdicción ordinaria que las reglamenta.

Además, el artículo 17 del Decreto 4588 de 2006, profiere que las Cooperativas de Trabajo Asociado tienen vedado: a) proceder como corporaciones de intermediación laboral; b) disponer de las actividades que ejecutan los asociados para proveer mano de obra temporal a terceros o interesados; c) enviar trabajadores en misión con el fin de prestar servicios a un cliente y d) consentir relaciones de subordinación o dependencia de los empleados en relación con terceros contratantes (Decreto 4588, 2006). Desde este punto de vista, transgredir el reglamento deja a la organización expuesta a la jurisdicción ordinaria laboral, eventualmente deberá responder por indemnizaciones a que haya lugar y, solidariamente, por las acreencias laborales.

³ Las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado resultan ser entes sin ánimo de lucro sujetos al sector solidario de la economía. Reúnen personas naturales que son al mismo tiempo gestoras, aportan económicamente a la cooperativa y hacen contribución directa por su capacidad de trabajo en el área económica, profesional o intelectual, con el objetivo de producir bienes en común, ejecutar obras o prestar servicios para satisfacer las necesidades generales y de los asociados que varían entre 10 a 20 miembros.

4. Marco teórico

4.1. Tercerización de servicios o el *Outsourcing*

Antes de formular una conceptualización al respecto, es correcto hacer una lectura cuidadosa a los Indicadores de Desarrollo Mundial en el año 2001, cuando la participación por actividades terciarias en clave del valor agregado, fue aproximadamente “del 47% en países de ingresos bajos, 55% en el grupo de ingresos medios y 71% en aquellos de ingresos altos [Mientras que Colombia está por debajo del promedio percibido en Latinoamérica, pues] los servicios registran una participación del 56%” (Bonet, 2006, p. 5).

Es en este panorama cuando se vigila la expansión de la empresa y su respectiva estabilidad en el mercado, así como sus fuentes de financiación, mejoras en las prerrogativas de los negocios y siempre en relación con los clientes. Los comienzos del siglo XXI dan trámite a múltiples hitos donde se funda una perspectiva de “inversión, administración y control de activos tangibles e intangibles, pago de dividendos (Salazar, 2014, p.17). Entonces, se despliegan las oportunidades de implementar modelos mixtos de negocios donde una organización decide formalmente derivar o subcontratar procesos que, pueden ser efectivamente “desarrollados por terceros, puesto que su grado de complejidad lo permite” (Salazar, 2014, p.17). Florece así este nicho heterogéneo de negocios para agilizar y optimizar, en el mejor de los casos, la participación exitosa de la empresa en todos los mercados donde ya se asienta, incluso allí donde puede prosperar sin llegar a invertir (endeudarse) más allá de sus capacidades financieras.

El Estado Social de Derecho Colombiano reconoce, en su trayectoria jurisprudencial y bajo el espíritu de las garantías económicas señaladas, las distintas normas, códigos, convenios, etc., a cumplir con motivo de la Ley 43 de 1990; por otro lado, se debe observar lo proferido en el artículo 203 del Código de Comercio; más otros reglamentos como las Normas Internacionales

de Información Financiera (En adelante por sus siglas NIIF), las cuales son normas que se demandan a este tipo de empresas que incursionan, por ejemplo, en el modelo *Outsourcing*, para lo cual se hace muy importante contar con un dispositivo de revisoría fiscal robusto y eficaz a la hora de detectar irregularidades y potenciar los sistemas de gestión interna.

4.2. MIPYMES en Colombia

El Congreso de la República en Colombia dispuso en la Ley 590 del año 2000, estableciendo en el marco del derecho moderno, una serie de pautas para promover el desarrollo de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (en lo sucesivo Mipymes); reconociendo igualmente la necesidad de ampliar los estímulos a la formación de mercados. Así, pues, el desarrollo integral de las Mipymes ha buscado desde sus orígenes una mejor condición tanto para los entornos institucionales como para el impulso de “una favorable dotación de factores para el desarrollo empresarial y la generación de facilidades de asociatividad y competitividad” (Cruz, 2018, p.35). Para la época, su clasificación se organizó así:

Tabla 1. Clasificación de las Mipymes

CLASIFICACION DE MIPYMES		
Dimensión de Empresa	Monto de Activos	Nº de Empleados
Micro	Menos de 501 SMLV	Inferior a 10 Trabajadores
Pequeña	Entre 501 y 5000 SMLV	De 11 a 50 Trabajadores
Mediana	Entre 5001 y 15000 SMLV	De 51 a 200 Trabajadores
Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 590 de 2000 y Ley 905 de 2004 ⁴		

Del mismo modo, las Mipymes en el Distrito Capital ostentan obligaciones contables, tributarias y financieras en sus distintos niveles. Para el 2015, el conjunto de empresas

⁴ Cuando se expresa una suerte de mixtura o combinatoria de parámetros entre activos totales y planta de personal distintos a los especificados, el criterio definitivo será el de los activos totales.

constituidas en Bogotá llegaba a la cifra de 398.940 Mipymes. A saber, las microempresas participaron con un 92,1% de las unidades empresariales, mientras que las Pyme y grandes corporaciones aportaron el 7.5% y 0.5% respectivamente (Confecámaras, 2016). Las cifras son reveladoras en la medida en que, para Cruz (20108) el comercio al por menor y al por mayor “es el subsector más ineficaz, así como el subsector que genera menor valor agregado en términos absolutos. Teniendo en cuenta [...] los niveles de eficiencia, eficacia y productividad enfocados en la maximización de los resultados” (p.125). Premisa que se valida cuando se trata de una baja sistematicidad en inventarios, de capacidades profesionales, productividad en declive y, por cierto, un comportamiento disonante en cuanto a la capacidad instalada, especialmente cuando se trata de control interno.

Las Pymes como las microempresas son ya reconocidas como entidades económicas de carácter privado, que tienden naturalmente a buscar soluciones de desarrollo interno (Tutunea y Rus, 2012), por lo cual es viable hallar procedimientos de apoyo a las decisiones como en las hojas de cálculo sistematizadas, siendo éstas soluciones que hacen parte del marco tecnológico del SaaS (*Software as service* por sus siglas en inglés) Programa digital que se caracteriza por ser un servicio que provee de sistemas a las compañías cliente, y donde es posible acceder a la información desde cualquier lugar gracias a las aplicaciones basadas en la nube a través de internet (Microsoft Azure, 2017). Este tipo de innovaciones se perfila como óptima e idónea cuando de prestación o venta de los productos/servicios y reducción de costos se trata. Por consiguiente, toda estrategia de direccionamiento procura suplir omisiones o problemas contables y administrativos.

En resumen, al adquirir un nicho autónomo de inteligencia, en materia de negocios, resulta básico para cualquier organización mantener ventajas competitivas (Cheng, Lu, & Sheu, 2009).

Esta panorámica se refleja en las cifras del Ministerio de Comercio Industria y Turismo (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2007), donde las Mipymes que representan más del 95% de las empresas del país, proporcionan cerca del 65% del empleo y generan más del 35% de la producción nacional, según se describe en la siguiente figura:

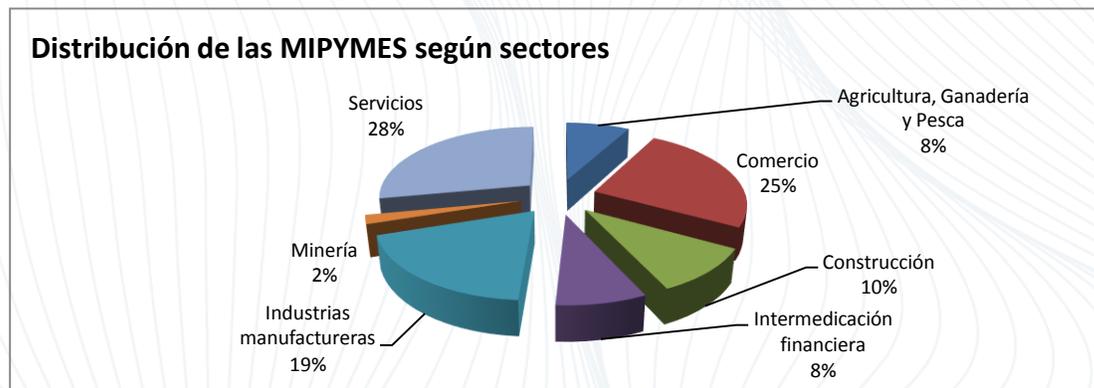


Figura 1. La participación de las Mipymes por sectores

Fuente: (FUNDES Latinoamérica, 2005)

Las características que definen el entorno normativo y legal de todas las empresas descritas convierten este rubro en la piedra angular para el desarrollo nacional y, simultáneamente, en sujeto indiscutible de atención en vías de formular políticas encauzadas al crecimiento (Guerra y Salazar, 2007), tal y como se referencia a continuación en el periodo muestral 2010-2013:

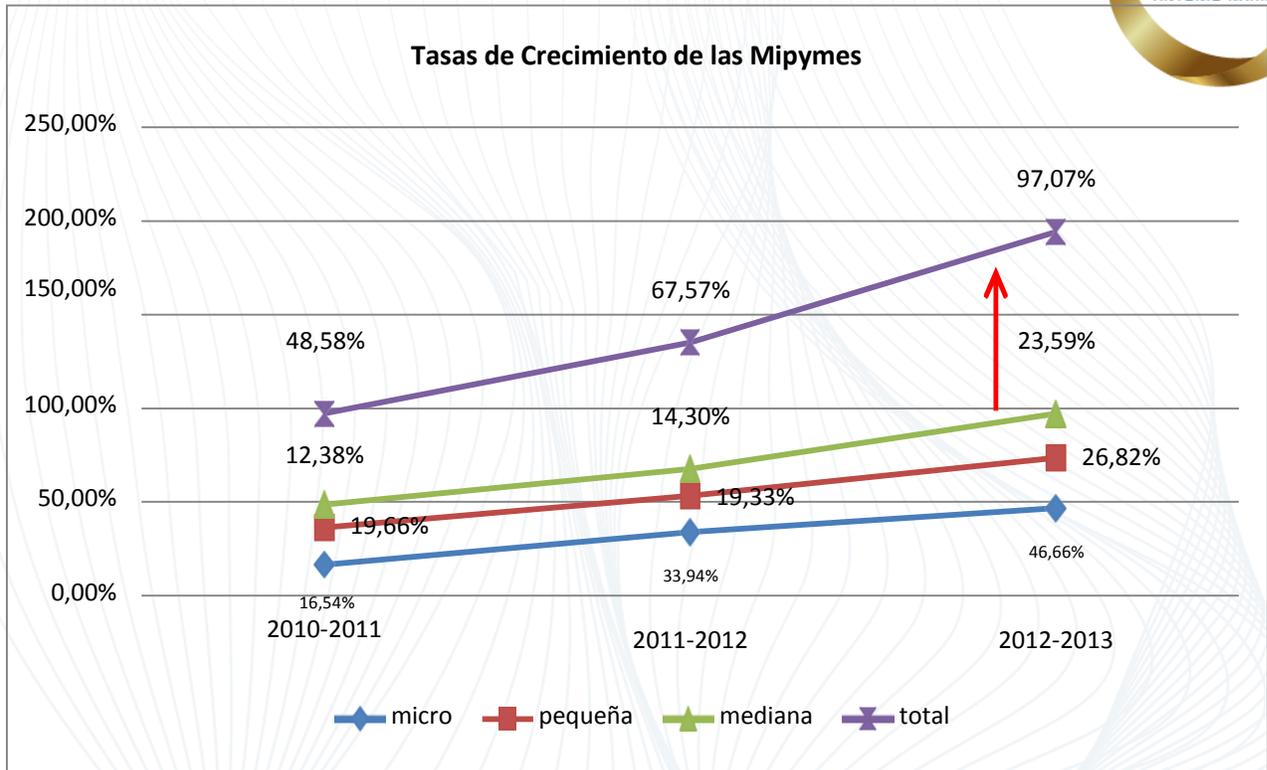


Figura 2. Crecimiento de las Mipymes (2010-2013)

Fuente: Superintendencia de Sociedades (2003)

En esa misma dirección, Browne (2018) analiza el lugar de los profesionales independientes o de aquellas compañías que prestan puntualmente la consultoría contable y financiera en medio de un escenario altamente competitivo, pues día a día este se vuelve más complejo en términos de oportunidades que ofrece el mercado. Entre las oportunidades que emergieron en el 2014, se da esta vez desde el punto de vista legislativo, ya que la normatividad colombiana exhortó a todas las empresas a llevar su contabilidad bajo los estándares internacionales, con lo cual obligó a las empresas a realizar un proceso de implementación y adopción de estos esquemas reglamentarios y, para ello, los contadores públicos debieron prepararse académicamente (Marmolejo, 2019, p.15).

4.4. Modelo de direccionamiento estratégico Mintzberg.

Los profesores Mintzberg y Lampel (1999)⁵ construyeron una estrategia corporativa basada en un modelo de decisiones. Esta sigue posicionando de antemano la formulación de los objetivos o metas hacia las cuales la organización se dirige. Esencialmente, consiste en orientar al detalle las principales políticas y planes, con el fin de ser implementadas bajo seriedad y rigor. Por otro lado, el modelo define el entorno de negocios que la compañía busca registrar, además del tipo de organización económica y humana en la que ha de convertirse en el futuro previamente programado.

De igual modo, este modelo contiene formas de comprender las diversas decisiones estratégicas que son efectivas, en función de un periodo de largo aliento. Lo dicho comprometerá y concentrará una parte sustancial de recursos que son parte de los activos de la organización; no obstante, siempre alrededor de los objetivos propuestos. Es fundamental enunciar en este punto que las organizaciones deben realizar un estudio sobre el alcance de su estrategia, partiendo de aquellos fines y bajo un concepto preciso, desde el cual se plasmarán las diversas categorías de decisión. Se hace énfasis en indicar qué se quiere ser o hacer en términos de gestión interna. Lo dicho es cierto cuando la estrategia llega a ser un proceso organizacional, acto seguido, se pueden sustraer dos elementos cruciales que, hallándose interrelacionados, son el núcleo donde se irradia la formulación e implantación de la estrategia seleccionada (Mintzberg y Quinn, 1993).

El concepto de estrategia es ahora, más que en la época industrial, un reto constante para la empresa contemporánea. Para Pineda (2009), es clave resaltar que los aspectos constitutivos de la estrategia incluyen actividades que deben desdoblarse de manera continua y conviene incorporarse

⁵ Henry Mintzberg ha dictado clases en la Universidad de McGill y Joseph Lampel en la Universidad de Saint Andrews en Escocia. Sobresale también la figura de Bruce Ahlstrand (profesor de la Universidad de Trent, Canadá) y son conocidos por un libro que es la adaptación de un relato hindú que se llama “Strategy Safari”.

a los tres niveles jerárquicos que distingue una empresa, a saber, los directivos, las unidades de negocio estratégicas o de división y, por último, las funcionales. Donde la gestión va construyendo este concepto a través de “varios instrumentos para llevar a cabo los análisis de contexto, para diferenciar entre segmentos del mercado y para formular una jerarquía de estrategias de implementación funcional de la empresa” (Pineda, 2009, p.38).

En ese orden de ideas, la formulación de la estrategia se encamina por las principales actividades que van, desde lo financiero, hasta lo operativo. Allí se discuten, en primer lugar, la identificación de oportunidades y amenazas que son contingentes al entorno. En segundo lugar, se trata de establecer una estimación (diagnostico) del riesgo para cada una de las opciones que concursan. De tal manera, la opción estratégica idónea surge luego de asociar la oportunidad y la capacidad corporativa con un nivel manejable del riesgo, en tanto resulta ser también una medida acertadamente económica (Cardoso et al., 2010).

Por último, y no menos importante, el papel del contador público en la trama de la gestión interna de cualquier organización, siempre que sus conocimientos han venido consolidándose tras décadas de profundas transformaciones estructurales. Pues antes de entrar el siglo XXI, no se concebían planes de contingencia como se hace ahora. Sin embargo, las TIC's o la revolución informática que hoy asistimos, aunada a la globalización de los servicios y del consumo, han otorgado un lugar preponderante a los saberes técnicos y a la disposición ética de los contadores públicos en el contexto de cualquier modelo.

Lo es particularmente para el caso colombiano, donde los climas o culturas organizacionales son tan diversas como las regiones que componen su territorio. Esto es, en el agresivo mundo revolucionario de los negocios globalizados, Colombia ha incursionado tímidamente y de forma gradual desde los años 90's. Además, las contribuciones al campo de la contaduría han considerado

la inaplazable importancia de salvaguardar, gestionar la información y de contar con planes para ello, especialmente en escenarios de tercerización donde los compromisos adquiridos se complejizan por tratarse de varias organizaciones en interacción. El Contador, como usuario habilitado para el manejo de la información, conoce la importancia que la misma reviste. Ya que puede valorar el costo asociado a la pérdida, e incluso, es consciente de las responsabilidades penales a las que se está sujeto cuando desafortunadamente los fines justifican los medios; momento en el cual un modelo de direccionamiento estratégico como el Mintzberg puede perder vigencia.

Como resultado del análisis, el modelo de direccionamiento estratégico propuesto en libro de Mintzberg se visualiza así:

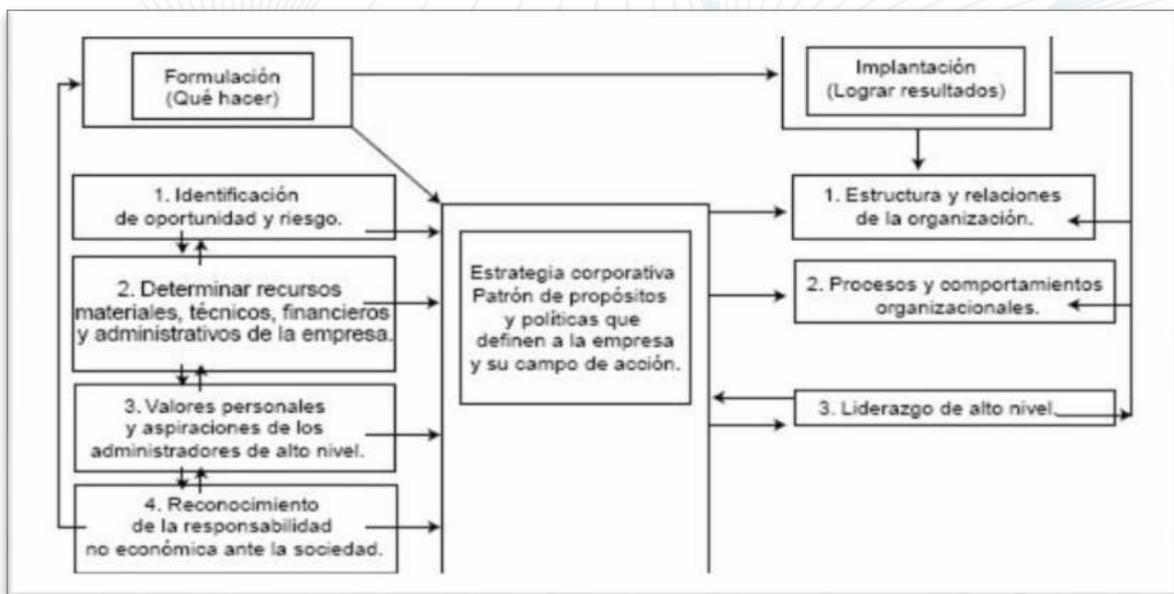


Figura 3. Esquema del Modelo Estratégico Mintzberg

Fuente: Tomado de Mintzberg y Quinn, J. (1993).

En conclusión, los diferentes Modelos de Direccionamiento Estratégico poseen enfoques que se ajustan o se gradúan según el tipo de empresa, por ello, para efectos de los modelos estratégicos

ideales en torno al objeto de estudio, se evalúa a continuación el Modelo de gestión estratégica según Fred David.

4.5. Modelo de dirección estratégica de Fred R. David

La gestión estratégica para David (2003) es el arte y la ciencia de formular, implantar y evaluar las decisiones a través de las diferentes funciones que permite a la empresa alcanzar sus objetivos. Con base en esta definición, la dirección estratégica se concentra en “la integración de la gerencia, la mercadotecnia, las finanzas, la contabilidad, la producción, las operaciones, la investigación y desarrollo, y los sistemas de información de cara a lograr el éxito de la empresa” (David, 2003, p.5).

Sin lugar a duda, la planeación estratégica fue considerada en diferentes épocas como una respuesta formal para casi todos los problemas. Una gran cantidad de empresas estadounidenses se encontraban obsesionadas con la ella, pero al entrar en el contexto de los años ochenta, el auge de la planeación estratégica muta en varios modelos con el fin de obtener exclusivamente los resultados esperados y generalmente en función solo de las ganancias. A pesar del dicho, los años noventa traen consigo un espíritu de unificación o del “restablecimiento de la planeación estratégica y de allí su actual vigencia en el mundo de los negocios” (David, 2003, p.5).

El modelo de David propone una metodología clara y sencilla. Consiste más que nada en facilitar la formulación, implementación y evaluación de la dirección estratégica de forma coherente y compacta. Aquí es de gran importancia la transparencia en el seguimiento del modelo, bajo el propósito de garantizarlo exitosamente gracias a su diseño. Para los autores que desarrollan teoría empresarial a partir de este modelo, se concibe como dinámico y continuo, donde un cambio en cualquier componente del modelo puede requerir un cambio en los demás componentes. El caso puntual del *outsourcing*, plausible de utilizar como base de un cambio en la estrategia de un

competidor. Esto renueva eventualmente las bases de la economía de un país y puede llevar a un cambio perentorio en la misión de la empresa. Es por ello que David (2003) hace hincapié en las reuniones periódicas en las cuales se evalúan nuevamente la misión, la visión, las oportunidades, las amenazas, las fortalezas, las debilidades, las estrategias, los objetivos, las políticas y el desempeño de la empresa; verbigracia, cuando el contador público asume la responsabilidad de asumir la auditoría interna y externa en un dispositivo de control tercerizado, tal como lo ubica la siguiente figura:

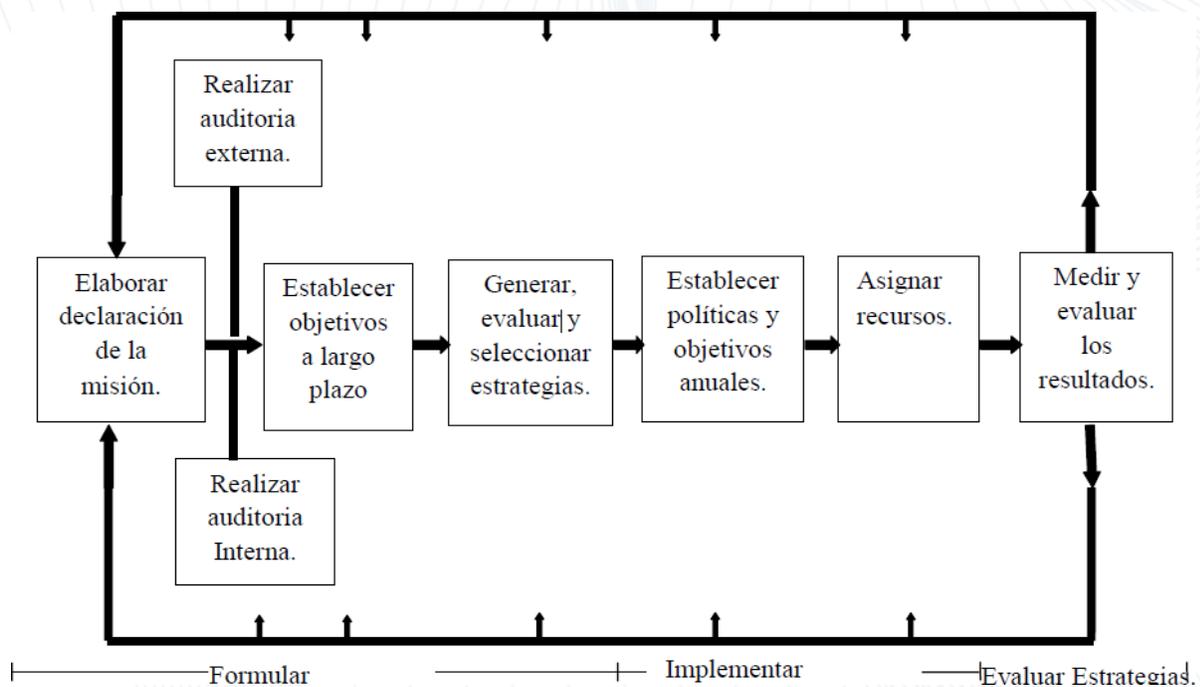


Figura 4. Modelo integral de dirección estratégica de Fred David

Fuente: David (2003)

Recapitulando, los autores que amplían este modelo identifican al menos tres etapas inescindibles: Formulación, implementación y evaluación de la estrategia; teniendo en cuenta que cada una de ellas maneja unos procesos internos bien diferenciados que, en realidad, no son independientes. Se hace necesario, entonces, que cada uno de los elementos acompañe o interactúe

entre los diferentes niveles jerárquicos de la organización, para que se pueda efectuar un direccionamiento coherente, inclusive participativo, desde la base teórica.

5. Marco Legal

En Colombia, el ejercicio de la revisoría fiscal se da principalmente entre profesionales de contaduría pública y exhibe una amplia trayectoria. Se origina en el marco de la segunda mitad del siglo XX y en lo más alto del progreso tanto financiero como comercial en el planeta. Pero en Colombia se reglamenta formalmente por medio de la Ley 73 de 1935 para las sociedades anónimas, y en la cual se revisa el Código de Comercio de la época; posteriormente se reglamentaría bajo Decreto 2521 (1950), donde en su artículo 121 confiere particularmente a los administradores o a los revisores fiscales (que no deben ser accionistas en la corporación donde están empleados) la responsabilidad solidaria y social por un eventual detrimento contable por negligencia u omisión en el cumplimiento de sus deberes; luego aparece, en lo concerniente al revisor fiscal, el Decreto 2373 para el año de 1956: el artículo 47 le confiere un lugar exclusivo como departamento, sección (técnica, contable, legal, etc.) a la revisoría fiscal, una vez es asumida por un profesional juramentado en contaduría que pueda avalar los balances y documentos de cuño contable.

Ahora bien, en cuanto a la reglamentación general de comerciantes y asuntos mercantiles⁶, cabe destacar el Artículo 19 de la precitada Ley. Allí se exige llevar contabilidad regular a través de actos, libros y documentos, con el fin de hacer efectivo control de sus operaciones fiscales, en consonancia a las disposiciones legales derivadas del Decreto 410 de 1971. Reforzando, de esta manera, el entramado del Código de Comercio (entre los artículos 203-217) en esta materia. La

⁶ Se emplea como norma general para empresas de transporte (personas, cosas), fábricas de transformación, manufactura y circulación de bienes, depósitos de mercaderías, provisiones o suministros, así como espectáculos públicos y cualquier expendio de bienes; igualmente las organizaciones editoriales, litográficas, fotográficas, informativas, propagandísticas, prestación de servicios; el decreto también contempla aquellas compañías destinadas a explotación mercantil de recursos del medio natural, empresas para obras o construcciones, reparaciones, montajes, instalaciones u ornamentaciones, así como aquellas promotoras de negocios, compra-ventas (incluso de vehículos de transporte: tierra, agua y aire, y accesorios), administración, custodia o circulación de toda clase de bienes entre otros contratos regulados por la ley mercantil.

cual va ligada indiscutiblemente al campo de la revisoría fiscal, siempre que sea obligatorio acogerla según el monto de los activos o de los ingresos que efectúa la empresa. La Ley 43 de 1990 lo sancionó en su momento:

Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos (Decreto 410, 1971).

Asimismo, la Revisoría Fiscal como función distintiva de los contadores públicos, recae sobre una persona natural o jurídica – o sociedad de contadores públicos- según lo manifestado por la Ley 43 de 1990 en sus artículos 2 y 13. Más aún, contempla su desempeño formal dado que puede ocupar el cargo de jefe de contabilidad o de auditor interno en empresas privadas; por otro lado, también se ampara el rol de “visitadores en asuntos técnico contables de la Superintendencia Bancaria, de Sociedades, subsidio familiar, lo mismo que la Comisión Nacional de Valores y de la Dirección General de Impuestos Nacionales o de las entidades que la sustituyan” (Ley 43, 1990). Finalmente, para esta Ley, el contador debe rechazar contratos de una organización en la que haya trabajado al menos (6) meses antes, bien sea como auditor externo o Revisor Fiscal de la misma filial o subsidiaria en la que laboró.

Pues bien, la trayectoria legislativa que da ocasión a la figura de Revisoría Fiscal en el ordenamiento jurídico, proviene de distintas normas Internacionales declaradas puntualmente en los Artículos 1.2.1.4 y 1.2.1.7 del Decreto 2420 de 2015; donde el contador público, ejerciendo o prestando servicios de revisoría fiscal, de aseguramiento⁷, de auditoría de información financiera

⁷ Que regula el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).

o revisión de información financiera histórica, debe observar sus actuaciones profesionales en conformidad con las NICC (Normas Internacionales de Control de Calidad) y las ISAE (Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar⁸), comprendidas en el Anexo 4 del aludido Decreto y en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el Artículo 209 del Código de Comercio, respectivamente (Decreto 2420, 2015). Esta disposición se denomina indistintamente como Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información que, en el transcurso de su articulado, diseña el acopio y la racionalización de toda norma emitida en plena vigencia de la Ley 1314 de 2009.

Por lo tanto, la ya mencionada Ley 1314 del 2009 ha configurado, bajo un sistema único y homogéneo para las diversas organizaciones económicas, los principios y las normas en lo relacionado a la contabilidad y la información financiera en Colombia. Circunscribiendo el rango de acción por parte de las autoridades responsables, en lo que respecta a su vigilancia y facilitando, igualmente, la obtención oportuna de información respecto a los estados financieros de todo tipo de empresas en virtud de las decisiones gerenciales (Ley 1314, 2009).

Justamente, el ordenamiento jurídico ha consolidado, en las últimas tres décadas, los pilares ontológicos que sostienen la revisoría fiscal en el país, de cara a un proceso autónomo e independiente, ya que continúa siendo hoy un baluarte metodológico para el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en la medida en que funge como:

un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente sus componentes y elementos que integran el control interno, en forma

⁸ Se remiten a la evaluación del control interno y al cumplimiento de las disposiciones estatutarias por parte de la junta o asamblea de socios.

oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales (CTCP, s.f.).

6. Metodología

6.1. Diseño de la investigación

El presente proyecto de investigación se orientó por un enfoque de carácter cualitativo en el campo de la contabilidad de gestión. Centrándose en las especificidades teóricas que condicionan la praxis del contador público en plataformas modernas de tercerización (Outsourcing), pues la contabilidad de gestión confiere la función de “satisfacer las necesidades de información de los gestores, entendidos como los directivos y demás administradores y usuarios encargados de conducir y vigilar la organización hacia el logro de sus objetivos” (Ospina, 2010, p.165).

Lo dicho, en conformidad con una intensión interdisciplinaria, ya que no es posible comprender todos los elementos constitutivos del objeto de estudio, en el cual confluyen otros métodos, ideas, usos operativos, concepciones, rutas legales, etc., para poder describir fielmente un segmento de la realidad, teniendo en cuenta a la par una discusión ética, así como distintas visiones del mundo empresarial (direccionamiento estratégico, paradigmas, escuelas), en clave del papel del contador público y del desempeño profesional que puede esperarse en los entornos de tercerización empresarial.

Se trata básicamente de una revisión documental e interpretativa que hace reconocimientos a la innovación en los formatos de negocio empresarial. Por supuesto, ha de entenderse esta intensión “como limitante y facilitadora de la capacidad de adaptarse a la Sociedad de la Información y el Conocimiento” (Finkelievich y Prince 2005). Porque de una u otra manera, la aplicación de las nuevas tecnologías y la incursión global en los mercados locales así lo demandan, aunque sea de forma tácita.

En este sentido, la gerencia del conocimiento que se tramita desde una perspectiva cualitativa se provee de diversas metodologías para la recolección, reproducción y la respectiva acumulación

de los saberes organizacionales a profundidad, toda vez que se “identifique y contraste empíricamente una serie de hipótesis sobre el comportamiento de la empresa ante la elección contable” (Gallén, 1996, p. 48). Bajo dicho encuadre, las teorías normativas no son completamente científicas; más aún, pueden ser sustituidas por teorías positivas que logren dar cuenta de las prácticas contables contemporáneas (praxis), y también impulsar el diálogo continuo con los formatos que se provee la alta gerencia en términos de los procedimientos contables, sus técnicas y regulaciones legales.

Según lo planteado, la herramienta empleada en este caso es la revisión bibliográfica, desde un diseño no experimental de corte cualitativo y descriptivo. Se referirá al modelo de contabilidad de gestión por subcontratación (Outsourcing) para después exponer “cómo la contabilidad de gestión facilitará la efectividad en las áreas funcionales de la organización” (Barrantes, 2018, p.98). Por tanto, se realizó una búsqueda estratégica de fuentes documentales como libros, ensayos, tesis de pregrado y posgrado, jurisprudencia, artículos académicos y prensa, para entender el papel de las teorías clásicas de gestión estratégica en el campo de la subcontratación fiscal.

Del mismo modo, la interpretación y la descripción hacen parte de toda metodología encaminada a la comprensión de su objeto de estudio. Naturalmente, las realidades abordadas son múltiples y dinámicas. Para Mardones (1991) “La concepción de ciencia se flexibiliza, la explicación científica no es sólo causalística ni teleológica o hermenéutica. El postulado de la complementariedad se va abriendo paso y transitando de un mero deseo a concreciones metodológicas justificadas” (p. 57).

Esta indagación se propone, pues, reunir información documental y jurídica, con el fin de identificar los datos relevantes e información académica sobre la cobertura de los servicios fiscales en el contexto de las micro, pequeñas y medianas empresas. Además, se busca entender la

necesidad existente de los mecanismos formales que frecuentan distintos clientes en el sector de servicios contables tercerizados, bajo un análisis de investigaciones previas, con lo cual se pretenden esgrimir recomendaciones para estudios futuros en el plano de esta investigación en los últimos veinte años en Colombia.

7. Resultados y análisis

7.1. El outsourcing contable en la micro, pequeña y mediana empresa colombiana

Dentro del mundo de las Estrategias de Outsourcing contable, el denominado BPO (*Business Process Outsourcing*) hace gala de su prestigio debido a sus contribuciones. Dada esta premisa, el BPO se divide en dos partes: *back office outsourcing* y *front office outsourcing*. En primera instancia, el *back office outsourcing* se encarga de la ejecución de actividades de negocio interno contable como: la facturación, las compras, los recursos humanos, las finanzas y la contabilidad; por otro lado, el *front office outsourcing* incluye servicios relacionados con los usuarios o *contact center*, paralelo al mercadeo y al soporte tecnológico. Cuando ITO (*Information Technology Outsourcing*) es más bien un subconjunto del BPO (Gil y Osorio, 2020).

Los servicios ofrecidos por el BPO permiten a las organizaciones obtener mayor flexibilidad. Dicha flexibilidad se refleja en la modificación de la estructura de costos del cliente, debido a que algunos de sus costos fijos se transforman en variables; permitiéndole ajustar su capacidad a los requerimientos presentes del entorno, sin incurrir en la compra de activos (Gilley & Rasheed, 2000). Sin embargo, resultan ser activos que posteriormente se depreciarán, caerán en obsolescencia e implicarán costos de mantenimiento y almacenamiento. Todo lo cual genera, no sólo beneficios productivos y económicos, sino también una mejor distribución de las ganancias entre aquellos que asisten a la creación de valor.

Las organizaciones que emplean un Plan estratégico de negocios y ofrecen servicios de “outsourcing” en el área administrativa y financiera, tanto para la micro, pequeña y mediana empresa, exploran todas ellas los balances o los costos inmersos; en virtud siempre de una reducción entendida, no como el resultado del despido o recorte, sino del aumento de la eficiencia que permite el crecimiento y expansión de la misma; como se ha documentado, su lógica difiere

grandemente de las Cooperativas de Trabajo Asociadas y también de las Precooperativas de Trabajo Asociado.

Esta concepción en el control organizativo puede dar rendimientos triplicados si son manejados profesionalmente, bien sea por parte del sector privado o público (Jones et al., 1990). En el segundo caso, “no es fácil separar las actividades operativas de aquellas que se consideran principales en desarrollo de la función pública” (Garcés, 2014). Pues bien, se requiere que el servicio de outsourcing sea realizado por profesionales calificados y entrenados; evitando la pérdida de confianza en el proveedor de servicios y, por oposición, se pueda predecir una separación entre proveedores de servicios gerenciales (servicios de tercerización contable) que reporten mejores utilidades en el incremento del uso de estos.

En el caso de KPO (*Knowledge Process Outsourcing*) que es otra clase de tercerización, incluye procesos que demandan investigación avanzada y análisis, además de habilidades técnicas y de toma de decisiones, entre otras no menos importantes. Usualmente, el KPO es requerido para la investigación y el desarrollo farmacéutico, minería de datos e investigación de patentes (Gil y Osorio, 2020).

Si bien el outsourcing se denomina así cuando el proveedor del servicio se localiza en el exterior, mientras que, si tanto el proveedor como el cliente se localizan en el mismo país, el outsourcing es llamado *onshoring outsourcing* o *nearshoring outsourcing*, según la orientación del servicio que preste.

Por consiguiente, el outsourcing de procesos contables es identificado como una poderosa herramienta para mejorar la eficiencia en la operación de las Mipymes. Este servicio provee la captación, procesamiento y exposición de datos relevantes para cada una de las operaciones del negocio con respecto a procesos contables. En analogía, este tipo de outsourcing se visibiliza como

un proceso de soporte gerencial, toda vez que permite ciertos tiempos reglamentados dedicados a ejecutar tales procesos, sean disminuidos y se traslade a actividades de análisis de los datos presentados. Esto deriva en información pertinente y sistematizado para el manejo del negocio.

Los beneficios que se documentan son, en principio, la carga contable que es aliviada. Las organizaciones pueden dedicar más tiempo a actividades propias del objeto del negocio, de las cuales poseen mayores conocimientos y ventajas. Se pretende así, que las Mipymes dediquen la mayor cantidad de tiempo y conocimientos a las actividades o procesos núcleo (*core processes*) de sus propuestas comerciales, pues estas actividades generan formalmente valor agregado.

En otras palabras, las etapas más significativas para que un proyecto de outsourcing tenga éxito son: (a) Definir claramente el o los objetivos, (b) escoger cuáles procesos se van a tercerizar, (c) encontrar un proveedor de servicio confiable que maneje el riesgo propiamente, (d) definir y reforzar la comunicación con el proveedor, manejar el cambio cultural con su propio staff y medir el éxito (Blyth, 2006).

Inicialmente, Outsourcing es un anglicismo⁹ propio del mundo empresarial. Se especializa en organizar procesos de contratación con empresas externas. Estas últimas, asumen parte de sus actividades o producción, y en este sentido, la subcontratación está estrechamente relacionada con la delegación de servicios porque implica buscar los recursos externos para la empresa.

En palabras de Calixto et al., (2013), la subcontratación para las organizaciones deriva en múltiples beneficios; por ejemplo, posibilidad de reducir gastos, tener un servicio de información rápido, control fiscal periódico e ininterrumpido, dejar de invertir en infraestructura, etc. Pero una de las razones más sustanciales de los gastos operativos es tener empleados con alta especialización, y por lo tanto tienen habilidades específicas. El proceso de subcontratación es ya

⁹ Anglicismo o palabra tomada del inglés para el español y remite a un modelo de negocio empresarial de corte moderno.

una actividad consolidada que se viene consolidando desde hace algún tiempo. Puesto que, bajo la iniciativa de los emprendedores, era necesario delegar determinados procedimientos de gestión a entidades técnicas, con el fin de evitar dedicar demasiado tiempo a estos rubros y así ejercer “otras funciones relevantes para la empresa, como la toma de decisiones a favor del posicionamiento empresarial” (Kotler, 2000, p.337).

De esta forma, en la gestión contable, la prestación de servicios es diversa; el incremento de subcontratos es cada vez más generalizado, involucrando elementos técnicos relacionados con la gestión de recursos tangibles, tales como fondos, apoyo empresarial, clientes, proveedores, empleados, fiscalidad e información financiera. Todo un análisis en conexión al cierre del caso para brindar información puntual o información organizacional (Hamzah et al., 2010).

A partir de lo anterior, ha de estudiarse la relación entre el costo-beneficio obtenidos históricamente. Pues bien, cuando las empresas en Colombia subcontratan sus actividades y procesos internos, el contribuyente busca entonces la reducción de costos y el crecimiento – exponencial en el mejor de los casos- de la empresa. Aprovechando así sus recursos a cabalidad y fomentando nuevas inversiones, que es la principal función de la organización; tal como lo explica Ganga y Toro (2008) cuando se trata de disminuir costos, este no se configura como el único objetivo que se persigue en las actividades comerciales claves, pues la subcontratación de determinados procesos en las empresas debe ser más flexibles a la hora de responder a los cambios de los mercados, y así poder reaccionar y obtener una ventaja competitiva en contextos adversos.

Según el artículo de Rojas (2004), las empresas suelen presentar errores o defectos en el ámbito contable al realizar este proceso de forma interna. En este caso, debido a que la subcontratación contable puede centrarse en actividades exclusivas, puede utilizarse como una opción alterna y estratégica para mejorar el desempeño de las compañías. Además, con la contratación de servicios

de outsourcing contable, se mejora el control interno de cualquier tipo de empresa. También se propende por una gestión cuyos atributos sean la transparencia y la rendición de cuentas efectiva para cada negocio financiero.

Hasta cierto punto, una de las mayores ventajas de la subcontratación contable en el caso de la revisoría fiscal, permite mantener la transparencia dentro de las empresas, evitando que los informes sean acomodados de acuerdo con las necesidades (intereses marginales y subjetivos) de quien lo emite, la función central de la revisoría fiscal es, finalmente, el control integral de todos los resultados contables y financieros de las organizaciones.

En los últimos años, la demanda de servicios de subcontratación contable se ha incrementado en más de un 50%. Aunque el departamento de contabilidad únicamente representa el 10% de la mayoría de los servicios de tercerización del país, las estadísticas muestran que la demanda de subcontratación de servicios de contabilidad corporativa seguirá aumentando en los próximos años (Cano, 2010). De hecho, en cuanto a los tipos de empresas que solicitan servicios, no hay mucha diferencia entre las pequeñas y las grandes empresas en cuanto a cantidad; lo cierto es que los beneficios (como la rentabilidad y menor margen de error) hacen que la subcontratación contable sea mucho más atractiva.

7.2. El Off-Site (contable-tributario) y sus contribuciones en el escenario de la tercerización fiscal

El *Off-Site* es otro anglicismo que remite inmediatamente al servicio externo contable, siempre que éste se preste dentro de las instalaciones de la propia empresa que lo oferta. Permite almacenar con alta eficiencia los diferentes procesos e información contable de carácter privado de las organizaciones y es el servicio de tercerización más utilizado en Colombia, debido a la sistematización del proceso y la confidencialidad de este. Es un dispositivo que incluye los registros contables de cambios e inversiones financieras del tejido empresarial, además de elaborar los estados financieros intermedios y finales requeridos por la organización (Conde, 2015).

En términos generales, en el 2006 se avanzó bajo enfoques determinantemente tecnológicos en los modelos industriales y comerciales de grandes escalas. Crece el diseño de software, la fabricación asistida, su respectiva reglamentación, etc. evidenciando una gran necesidad por profundizar el campo de la tercerización empresarial. El desarrollo de capital tecnológico continuó en el año 2007 con el único fin de mejorar aspectos de calidad, la cadena de suministros y adquisición de capacidades, lo que fue conveniente a partir de los enfoques tradicionales que estaban aún en circulación.

Para el 2008, los nuevos esquemas de subcontratación se hacen imprescindibles dada la crisis financiera planetaria, ya que para Luque et al., (2015), el enfoque de las producciones hace un viraje radical hacia la gestión del riesgo, el *off-shoring*, *off-site*, y estrategias contable-administrativas con diversos tipos de contratos y servicios compartidos “entendiendo este enfoque como resultado de la importancia de responder a un ambiente de mercado hostil por parte de las empresas que necesitaban buscar alternativas de permanencia en el mercado” (p103).

El lapso comprendido entre 2008 y 2010 hubo una mayor producción documental acerca de la tercerización afines al *Business Management and Accounting*¹⁰. Desde luego, esta sería la puerta de entrada a un nuevo periodo (de 2009 a 2012), donde se prolongaron las exploraciones acerca de las diferentes estrategias de reducción de costos. Por lo tanto, la discusión se centró fundamentalmente en las distintas liquidaciones, asociaciones, adquisiciones, deslocalización, rendimientos y externalización de los negocios produjeron soluciones concretas en un entorno dinámico (Luque et al., 2015).

En ese sentido, los principales contenidos que provee el servicio Off-Site en un departamento contable a partir de los años reseñados son:

- Permite generar sistematicidad en los registros del programa contable y, además, de las facturas de compra y venta.
- Estado integral de Resultados mensuales.
- Estado de Situación Financiera o balance general.
- Anexos de cambios en la Situación del flujo de efectivo directo o indirecto y el de revelaciones
- Informe sobre deficiencias de Control Interno.

De otro lado, cuando el Off-Site incluye una revisión integral del componente contable y tributario, circunscribe al mismo tiempo los paquetes tecnológicos de subcontratación. En cuanto al proceso fiscal de la empresa, según plantea Arriero (2017), el outsourcing implicado en el proceso reforzará finalmente:

- La acusación en programa contable SIIGO¹¹ de todos los registros, facturas de venta y compra, servicios, etc.

¹⁰ Gestión Comercial y Contable.

¹¹ Software Contable y Administrativo para micro, pequeñas y medianas empresas. Cotiza, Factura y Recauda de forma eficiente y rápida.

- Estado de resultados periódico y analítico.
- Balance general.
- Anexos de cada una de las cuentas.
- Elaboración o revisión de Declaración de Renta.
- Elaboración o revisión de declaraciones de Industria y Comercio de cualquier municipio.
- Revisión Medios Magnéticos Nacionales.
- Acompañamiento en las visitas de la Administración de Impuestos.
- Procedimientos de actualización o registro de RUT y RIT.
- Atención a Requerimientos Ordinarios de Información.
- Conciliación de Cuentas contables en función de las declaraciones de impuestos presentadas.
- Informes tributarios a su casa matriz.

Además, el apoyo del Outsourcing, mediante el Off-Site contable y tributario, admite conocer en qué estado se encuentra la empresa. De este modo, se hace imprescindible diagnosticar el flujo generado por ganancias o pérdidas, así como cuáles son los verdaderos costos y gastos más relevantes; de otro lado, cómo obtener financiamiento y cómo generar más beneficios y utilidades, para lo cual, se entiende cómo invertir este dinero correctamente en virtud de cada servicio que solicita la estabilización de la cartera de la empresa. A continuación, se describe brevemente el esquema por medio del cual se gestiona el departamento contable desde el enfoque off-site:

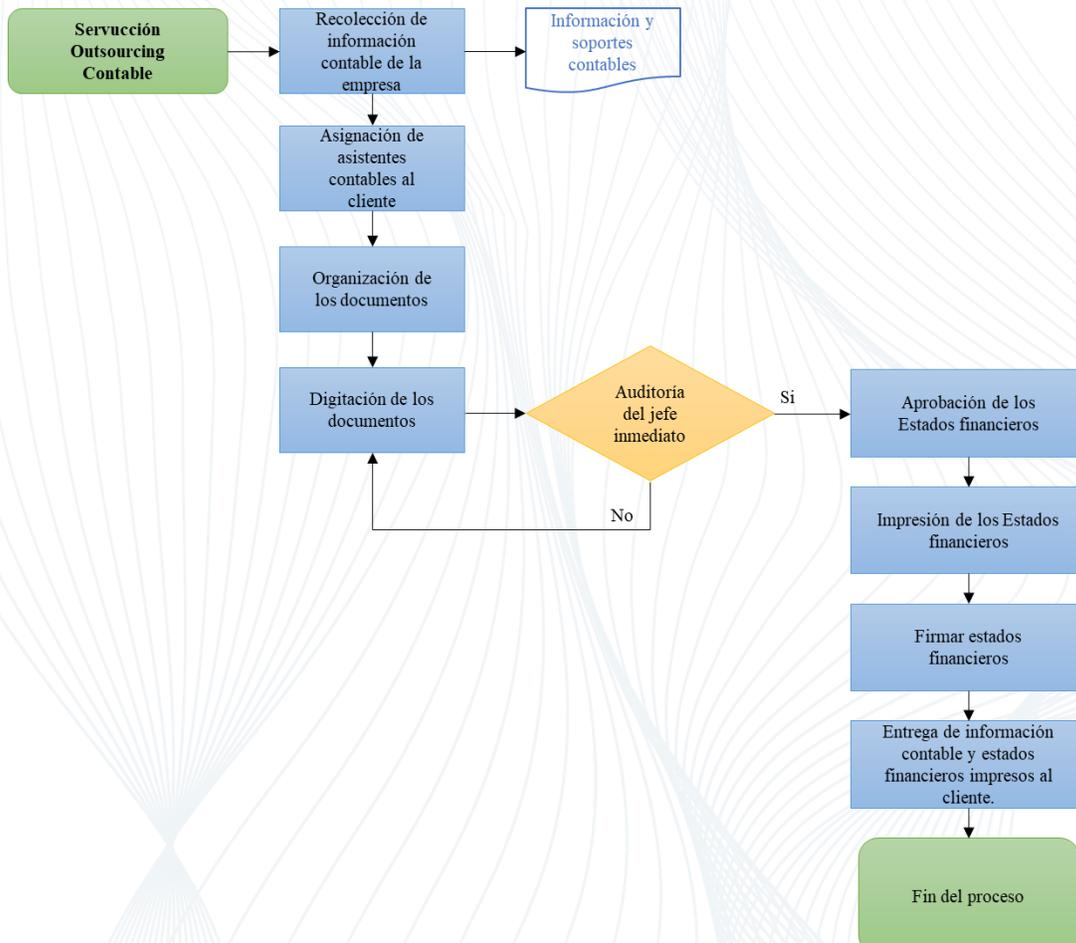


Figura 5. Flujograma: El Off-Site Contable

Fuente: Arriero (2017, p.54).

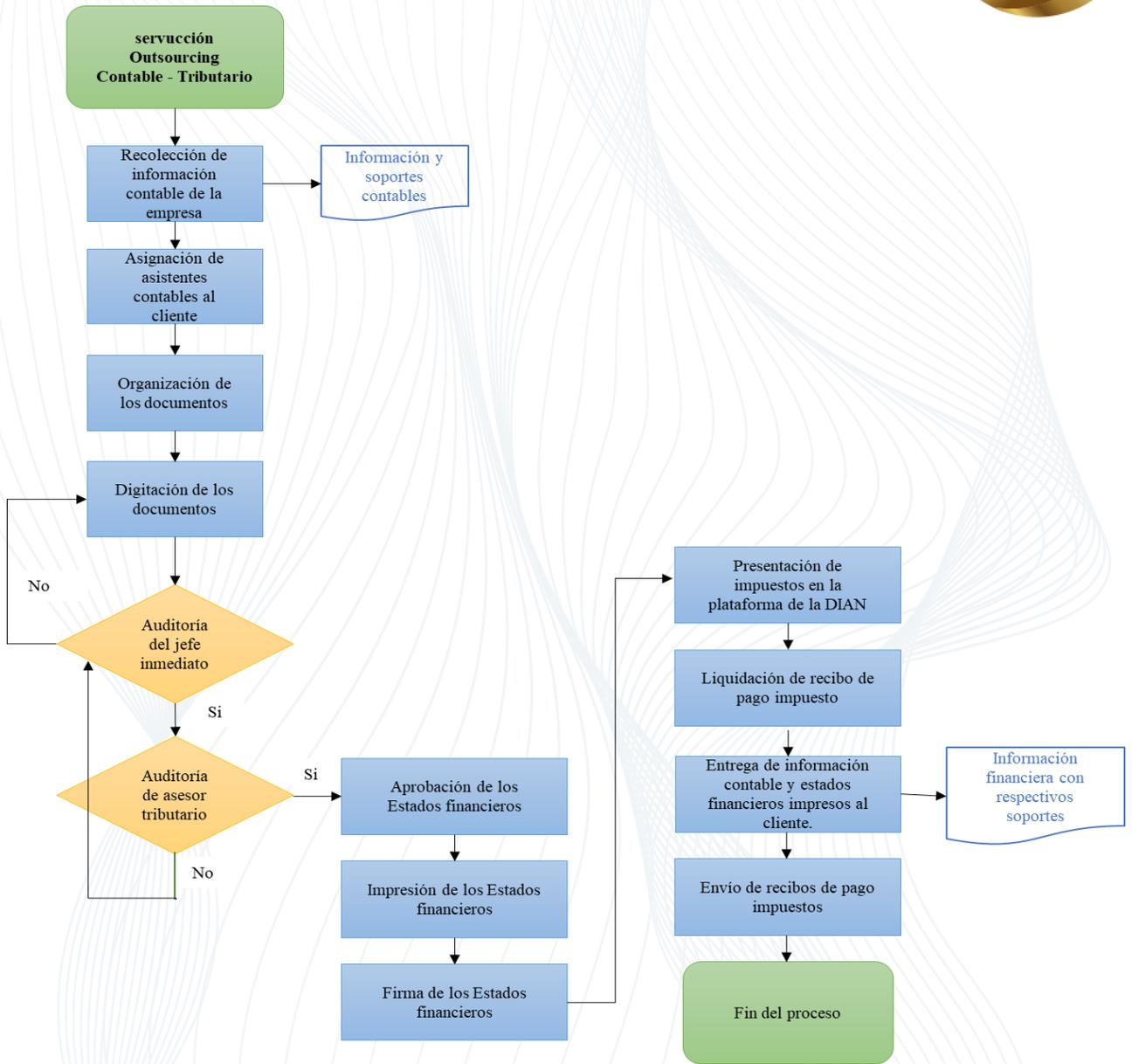


Figura 6. Flujoograma: El Off-Site Contable y tributario

Fuente. Arriero (2017, p.55).

Desde la perspectiva tributaria y contable, el outsourcing (bajo la modalidad de Off-Site) brinda un tipo de información idónea para las organizaciones de acuerdo con las normas IFRS¹², además de preparar estados financieros de acuerdo con la regulación internacional y lo estipulado por la legislación Nacional. Siempre con la intencionalidad de alcanzar sus objetivos, da lugar a la participación activa en el rubro tecnológico e igualmente apoya los procesos gerenciales de los empresarios, en tanto es posible proyectar distintos pronósticos financieros para la empresa.

En conclusión, desde este punto de vista, se hace necesario realizar la contabilidad de acuerdo con los requisitos legales, no sólo para cumplir con estos aspectos formales, sino también como herramienta de carácter administrativo y de gestión al permitir el análisis del costo beneficio, aunado al factor tributario. En síntesis, la reducción de gastos en el área auxiliar contable se cuenta como una de las consecuencias positivas, pues aumenta comparativamente la rentabilidad de la misma con el servicio off site contable y tributario; y en paralelo, refuerza la dimensión de asesoría y consultoría, la gestión eficaz de los libros, guías y multimedia contable, además de establecer una ruta coherente para responder ante el escenario de los impuestos y las finanzas.

No obstante, la evolución de este enfoque no ha sido del todo ideal. a pesar de los esfuerzos estatales y de algunas restricciones reglamentarias declaradas por los gobiernos colombianos en el siglo XXI, el “enanismo fiscal” sigue prevaleciendo, ya que muchas empresas se fundaron con el único propósito de acogerse a los beneficios tributarios contemplados en la normativa (Lozano, 2014). De esta manera, se rebosa la intención del legislador y desvirtúa el principio de prevalencia, la discusión doctrinal se ha centrado en examinar el grado de progresividad de las tarifas contenidas en los impuestos de renta colombianos; “pues para el caso general de las personas

¹² Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, siglas en inglés) o pautas estándar internacional de contabilidad, emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) y establece los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información de finanzas.

jurídicas la tarifa es única y proporcional, y sugieren un régimen progresivo como el que aplica para las personas naturales” (Lozano, 2014, p.13).

7.3. La contingencia en la Revisoría Fiscal y los criterios para ingresar en los procesos de tercerización empresarial

Un prolegómeno básico para cualquier metodología consiste en ver, con un carácter más afirmativo que en otras, lo que puede salir mal o peor -en cualquier estadio donde se proyecte el objeto de estudio-. Lo que, en el fondo, se trata de una pérdida del control, quiérase en el campo operativo o en el teórico. Momento en el cual las ventajas y desventajas pueden ser tomadas o no como falencias en algún eslabón de la cadena. Desde luego, como concepto contable, el riesgo surge como una fisura o un conjunto de fragmentaciones al interior de los procesos, los servicios o productos donde pueden ocurrir dos escenarios muy graves para las organizaciones: Uno, los escinde del interés de los clientes, esto, por fallar a la buena fe pública; y por otro lado, existen responsabilidades penales para el revisor fiscal que esté involucrado en movimientos que puedan ser objeto de investigaciones jurídicas.

Por estas y otras razones, la tercerización en el caso de la revisoría fiscal, para que sea integral y reduzca al máximo el nivel de riesgo por fraude fiscal u otras irregularidades en el contexto colombiano, ha de tener presente al menos tres criterios: a) el volumen del trabajo transferido, b) la temporalidad en la que ocurren los procesos vinculados, y el tercer criterio, más no el único sobre el que recae la interpretación sobre los pros y contras, es c) la relación costo/beneficio sobre la base de la implementación del servicio subcontratado.

Existe un cuarto criterio a ser presentado en el anterior argumento. No obstante, la Innovación a mediano y largo plazo consiste en una política contable bien definida. Por lo cual, el espíritu de la innovación es connatural a la mayoría de los modelos estratégicos empresariales contemporáneos, ya que siempre es deseable una permanencia prolongada en los mercados nacionales e internacionales. Cuando Filippo Passerini fue, en su momento, gerente principal de la Global Business Services (P&G) para 2013, logró economizar USD\$ 800 millones. Fue eficaz

cuando después de tercerizar, concertó y mejoró procesos internos así: en primer lugar, maximizando la gestión interna enfocada a reducir costos y potenciando la calidad. Se produjo, según describe, “una transición sin problemas, en la cual pudimos aprovechar la producción a gran escala y la experiencia única de nuestros socios de outsourcing. Así logramos negociar acuerdos atractivos y mutuamente beneficiosos para ambas partes” (Beetrack, 2020, p.1).

Cuando se trata de un direccionamiento estratégico improvisado o que carece de un norte definido, el Outsourcing desgrana una serie de desventajas o errores no siempre previsibles. Puesto que delegar responsabilidades, se debe entender inicialmente como una aventura riesgosa para cualquier sujeto u sociedad. Entre los que ya se han citado, la falta de lealtad administrativa se cuenta como uno de los factores más adversos, característicamente para el sector público. En efecto, el latrocinio administrativo que amenaza constantemente al Estado y a sus instituciones es de 73% (46 puntos porcentuales por contratación pública y 7 de corrupción judicial), por otro lado, la corrupción privada se suma con un 9 % (Transparencia por Colombia, 2019).

Ahora bien, en perspectiva de la encuesta global de fraude bancario KPMG¹³, la deslealtad administrativa es asumida por funcionarios o servidores internos como una de las causas preponderantes de delitos fiscales (Ver gráfica 1, siguiente página); seguido de falencias o fallas en seguridad informática para responder al delito dentro de las corporaciones:

¹³ Red global de servicios profesionales relacionada con asesoramiento legal, auditoría financiera y fiscal.

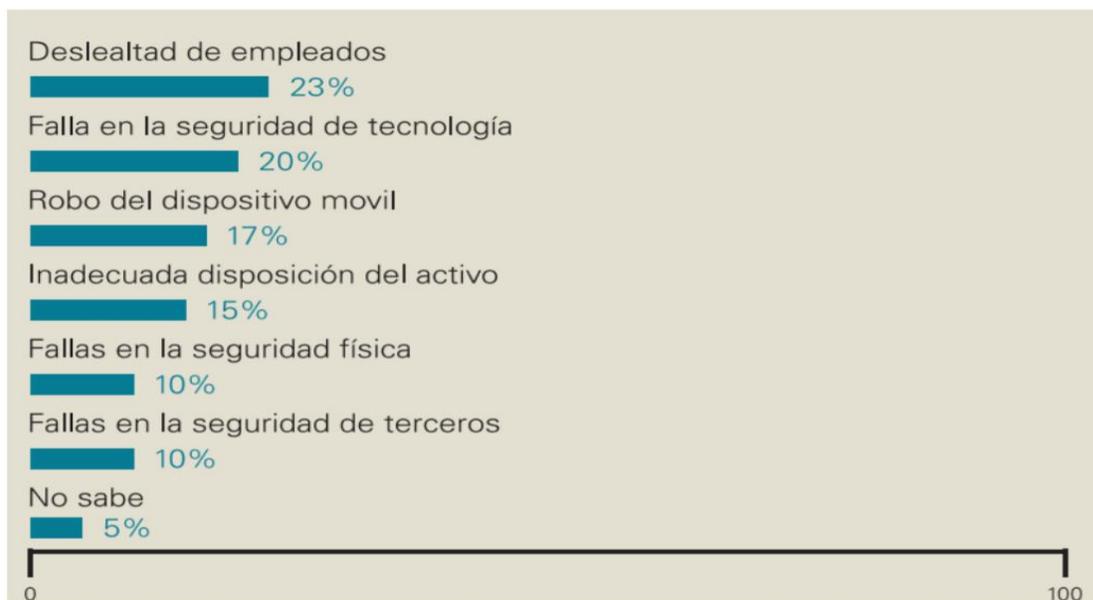


Figura 7. Principales causas de corrupción mundial

Fuente: (KPMG, 2014)

En los casos donde se manifiesta este fenómeno, las lesiones son en ocasiones irreparables tanto para el sector privado como para el público. A pesar de esta advertencia, la mayor desventaja puede ocurrir cuando la situación de un agente que ejecuta una tarea principal, siempre corre el riesgo de que este no lleve a cabo la tarea como se esperaba o la cumpla negligentemente (Clark et al., 1995) y este fenómeno es inherente a cualquier tipo de contrato. Lo que corre por cuenta de una serie de disposiciones, no sólo normativas o disciplinarias, sino de una política contable consistente.

Hasta cierto punto, la concepción política que se tenga en el momento de poner en marcha un modelo estratégico, y que se sostenga a partir de subcontratación en asuntos fiscales y productos contables, se da gracias a su dimensión operativa. Sobre todo cuando se trata de acciones concretas como compulsar informes periciales a las instancias correspondientes sobre el registro contable de los estados financieros que se llevan hasta ese momento, ya que las organizaciones implicadas en un contrato de tipo outsourcing se tramita como un:

proceso de convergencia, o cuyos estados financieros deben quedar en firme bajo normas internacionales según la información del decreto 1314 de 2009, deben concentrar todos sus esfuerzos en elaborar un manual de políticas contables bien pensado, con estrategias en el corto, mediano y largo plazo y, sobre todo, que permitan revelar información clara y precisa de la situación financiera de la compañía (Gómez, 2016, p. 11).

Con todo, la Revisoría Fiscal prospera como un campo técnico en donde se pone en consideración del profesional los distintos sistemas de información financiera que la empresa emplea en sus actividades. Cuando se trata de la gestión legal de estas últimas, se supervisa en conformidad a lo determinado por el control interno. Allí se inscribe el objeto social (y su respectiva responsabilidad social) como la efectiva y constante observancia de las disposiciones jurisprudenciales que se aplican a toda operación que se realice al interior de la compañía, y dependiendo del registro que ocupe entre los tres tipos que existen para la legislación actual.

En cuanto al criterio de temporalidad o periodicidad de los servicios subcontratados, se pactará de acuerdo con el volumen de las operaciones, que bien pueden ser cuatro horas, verbigracia, una o dos veces en el mes:

Durante estos periodos de tiempo, se llevará a cabo los diferentes procesos de auditoria que se requieran para validar si la información financiera y administrativa está acorde a la norma. La duración del contrato por este servicio es de un año, y puede ser renovado con las mismas características. El resultado de este proceso es el dictamen del revisor fiscal, cuya entrega se hace anualmente y hace parte de los estados financieros. Este servicio será ofrecido a las empresas Pyme cuando así lo requieran, pero se intensificará los tres primeros meses del año, ya que en estos meses, las juntas directivas deben decidir la necesidad de tener revisor fiscal y dejarlo explícito en los escenarios de concertación organizativa (Marmolejo, 2019, p.38).

Por su parte, con la entrada en vigor del decreto reglamentario 3022 de 2013, donde se despliegan los tipos de empresas que se ajustan en cada caso, sobre el marco normativo que conforman el grupo 2 (Pequeñas y medianas empresas) se establecen “las características cualitativas de la información en los Estados Financieros en las que se encuentran Integridad, Oportunidad, Equilibrio entre costo y beneficio, entre otros” (Realpe, 2018, p.28). Pero ¿Quiénes y cómo se hace parte de ese grupo 2?

En efecto, el gobierno nacional, a través de la modificación de algunas normas y junto al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, así como del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, estructuraron el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que asisten el grupo 2 para el régimen normativo, donde se trabajarían:

estados financieros individuales, separados, consolidados y combinados. [es decir] aquellos que cumplen con los requerimientos de las Secciones 3 a 7 de la NIIF para las Pymes, normas anexas al presente decreto, y presentados por una entidad que no tiene inversiones en las cuales tenga la condición de asociada, negocio conjunto o controladora (Decreto 2420 de 2015) [cuya fecha de aplicación rigió formalmente desde el primero (1) de enero de 2016]

En ese orden de ideas, describir en detalle las pautas más importantes a tener en cuenta para figurar en el grupo 2, a saber:

- NO Cotizar en Bolsa (No ser emisores de valores).
- NO Captar y/o Colocar masivamente dineros del Público (No ser Entidad de Interés Público).
- NO Ser subordinada o sucursal de una compañía nacional o extranjera que aplique NIIF Plenas y que adicionalmente la entidad cuente con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 SMMLV

- NO Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF Plenas y que adicionalmente la entidad cuente con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 SMMLV
- NO Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente y que adicionalmente la entidad cuente con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 SMMLV
- Tener menos de 200 empleados. Si tiene más de 200 empleados puede pertenecer al grupo 2 SI NO no cumple con los requisitos del artículo 1 del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones o adiciones (Grupo 1)
- Tener activos totales inferiores a 30.000 SMMLV (año base 2013 \$17.685.000.000). Si tiene activos superiores a 30.000 SMMLV puede pertenecer al grupo 2 SI NO no cumple con los requisitos del artículo 1 del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones o adiciones (Grupo 1)
- Una Microempresa (que son formalmente del grupo 3) con INGRESOS SUPERIORES a 6.000 SMMLV (año base 2013 \$3.537.000.000).

En realidad, son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros. Una vez que una entidad ha adoptado una política contable para un tipo específico de transacción u otro hecho o condición, deberá cambiar esa política sólo si se modifica la NIIF para las Mipymes o si la entidad llega a la conclusión de que una nueva política da lugar a información fiable y más relevante (IASB, 2009, p. 8).

Así pues, la IASB (2009) plantea que:

A excepción de las circunstancias especificadas en la NIIF para las PYMES, todos los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores de un periodo anterior se contabilizan de forma retroactiva. Esto significa que la información comparativa en los estados financieros se re expresa para reflejar transacciones y hechos conforme a la nueva política contable como si dicha política se hubiera aplicado siempre, y que los errores de un periodo anterior se corrigen en el periodo en que se produjeron. La aplicación retroactiva de las políticas contables es concomitante a la retroactividad de los errores de un periodo anterior, ya que aumenta la relevancia y la fiabilidad de los estados financieros de una entidad al compararlos en el tiempo y con los estados financieros de otras entidades (IASB, 2009, p. 8).

Desde una perspectiva profesional, un objeto de estudio por excelencia es la empresa que incursiona en la tercerización de servicios contables y su correspondiente aplicación de la NIIF. Pues este es un aspecto crucial a la luz de interpretar la norma en conjunción con la planificación empresarial y eludir, con los mejores recursos, las burbujas de contingencia que salen al paso, así como los retroactivos que puedan lesionar la estabilidad financiera corporativa (Fundación IASB, 2013).

Esto ocurre, toda vez que el Auditor Externo o Revisor fiscal pueden efectivamente otorgar un nivel de confiabilidad ante terceros; incluso, tener una posición técnica en convergencia o no con la Asamblea General de Accionistas (o ante la gerencia) sobre las decisiones financieras tomadas o futuras. Obteniendo de la forma más objetiva posible, y bajo un determinado período, los resultados derivados de un control interno gestionado. Por lo tanto, los informes periciales pueden reflejar a buen término las operaciones llevadas a cabo y “por cada una de las actividades se presenta igualmente un memorando de recomendaciones” (Bertel y Carbone, 2009, p.18).

En cuanto a la cuota de contingencia para el contador, en la revisión fiscal no procede el secreto profesional, toda vez que es un deber ético poner al tanto de las autoridades competentes cualquier acto irregular en ejercicio de sus funciones. “Lo que debe ocurrir en el plazo máximo de los seis (6) meses siguientes de producido el ilícito, de esta manera el contador podrá eludir responsabilidades penales que no le corresponden” (Sánchez, 2020).

Los parámetros hallados, conciben en sí mismas las huellas de su propia historia, y esto es lo que permite comprender por vías de la hermenéutica, una optimización contingente de la planificación financiera como del negocio en su totalidad. En simultaneo, asigna oportunamente un estadio real y márgenes de acción basados en la normativa NIIF. No sólo al inicio, sino durante la aplicación de esta norma, debe robustecerse el modelo estratégico de la organización en función de políticas contables concretas y estimación de riesgos verificables.

Eventualmente, esta línea de política contable que intervienen o coinciden con las Mipymes en el contexto colombiano, han de empeñarse en la transparencia de la gestión por cada uno de los registros u operaciones contables, puesto que estos mismos deben traducir fielmente lo que ocurre. Según la Comisión de Principios de Contabilidad (APB) bajo el concepto N° 22, contempla que:

Los principios promulgados requieren que la descripción de las políticas contables importantes de la empresa sea parte integral de los Estados Financieros. Por ejemplo, la primera nota debe incluir información referente a la base de consolidación, el método de depreciación a la amortización de intangibles, a la evaluación de inventarios, al método de contabilidad aplicado a los contratos de duración a largo plazo y a la realización de los ingresos por concesiones y arrendamientos (Burbano, 2015, p.2).

8. Conclusiones y logros

Para lograr el objetivo general, se hizo necesario comprender qué tipo de variables influyen la subcontratación en servicios contables profesionales. Toda vez que la globalización ha impuesto reglas de juego inéditas en el presente. Tras considerar las variables macroeconómicas más importantes, la tercerización de servicios contables implica para las compañías una implementación concreta bajo cierto tipo de estrategias. Lo que se busca de fondo es la sostenibilidad en los mercados. Esto constituye un valor agregado tanto para los contadores a los que son asignadas las funciones de Revisoría Fiscal como para las compañías, ya que la implementación comporta un proceso de tercerización que debería verse plasmado en función del retorno de la inversión, el mejoramiento de los procesos, la responsabilidad ética/ambiental y la competitividad.

El control interno tanto de estados como de movimientos financieros hace parte indiscutible de la legitimidad del empresariado ante la sociedad. Incluso, corresponde a sus funciones atender y superar las insuficiencias organizacionales en materia fiscal, si la hay, conectada inmediatamente con el rubro administrativo y con toda normativa dispuesta por el Estado. En síntesis, el control se sitúa en un sistema tanto de justicia, como en el detalle técnico producto de la planeación estratégica “por tanto, la planeación y el control se precisan, complementan y refuerzan” (Manco, 2014, p16). Sería en ese sentido, cuando el Congreso del Colombia formuló la Ley 87 en 1993, sobre la cual se erigen pautas para la aplicación del control interno en el sector público (por ejemplo, los organismos de control) y también respecto al privado, en términos de “empresas industriales y comerciales del Estado en las sociedades de economía mixta, en las cuales el Estado posea el 90% o más de capital social, en el Banco de la República

y en los fondos de origen presupuestal” (Ley 87, 1993). Mixtura que en el fondo son en alguna medida relaciones comerciales tercerizadas.

Sintetizando, el outsourcing se encarga, pues, de cuidar y mantener la prestación de servicios adecuados, es decir, el margen de error debe ser mínimo. El contador que asume esta función desempeña en el departamento de control interno un trabajo de campo muy particular, a saber, tiene la responsabilidad de la dirección técnica y administrativa a su cargo en todos los momentos hasta la conclusión del informe. “Dirigirá también en la participación de la planeación y alcance de los trabajos, informes y demás comunicados dirigidos a los clientes” (Bertel y Carbono, 2009, p.19).

El auge de las nuevas estrategias empresariales se da en el marco de la crisis económica que se desbordó mundialmente por el año 2008, con lo cual, numerosas organizaciones por todo el mundo efectuaron traslados de sus físicos, incluso a otros países, ingresaron en el terreno de las ventas de acciones, tercerización de servicios, entre otros no menos importantes, donde la producción de servicios o bienes se vieron comprometidos al máximo sus gastos. Este hecho acrecentó el interés académico y comercial por investigar estrategias innovadoras y alternativas.

Bajo la figura del Outsourcing es posible avanzar con la estructura contable de la organización sin necesidad de efectuar inversiones en equipamiento, infraestructura y software especializado. De esta manera, se liberan costos, cargas salariales y prestacionales en el marco de las operaciones contables y financieras. Algunas empresas pequeñas o medianas adquieren hábitos importantes en esa dirección, ya que el control interno por Outsourcing permitiría sustraer de las diferentes sedes que tenga a su disposición, si son más de una a la vez, “los documentos contables, los procesamos y posteriormente, en un tiempo no mayor a cuatro días”

(Bertel y Carbono, 2009, p.19), de este modo, son devueltos a su lugar de procedencia luego del examen pericial.

En cuanto a la reducción de costos para las empresas contratantes, si bien es el atractivo más importante porque permite hacer un mejor uso de sus recursos y capital de trabajo, también tienen en cuenta la relación costo-beneficio que para que los resultados empresariales sean eficientes y eficaces. Con base al cumplimiento del objetivo general, el impacto económico creciente, el devenir normativo, así como la adaptación teórica del outsourcing, no ha representado un inconveniente serio para el desarrollo de las empresas, ya que algunas deciden subcontratar todo lo relacionado con impuestos a través de compañías alternas que se especializan en ello y es amplia la flexibilidad de las aplicaciones contables por outsourcing.

Finalmente, innovar es más que un componente estrella para el desarrollo económico de una organización. Para el caso de las Mipymes, según López et al. (2016), se demandan específicamente modelos que proporcionen modernidad a la producción, como en el portafolio de servicios y en los productos. De acuerdo con lo anterior, el hecho de integrar diversas herramientas de gestión resulta inherente a la generación de soluciones transformadoras, de cara a los desafíos que impone un mundo competitivo y globalizado.

El outsourcing es ya una herramienta cardinal a la hora de encargarse de la contabilidad de las industrias livianas (Mipymes) y por defecto, en la optimización en la producción. Como una de las conclusiones posibles, entender en qué consiste la subcontratación y cómo se da, es una forma dinámica de rehacer los negocios con otra mentalidad estratégica, de explorar oportunidades de mercados y el acopio de conocimiento para la disciplina en las academias. Ahora, para los empresarios y para la economía nacional, muestra que se puede competir independientemente de

las posibles contingencias, tanto en capacidad, tamaño y muy a pesar de la volatilidad económica del País.

Bibliografía

- Ackoff, L. (1967) Planeamiento de pesquisa social. Editôra Herder, 1967.
- Bonet, J. (2006). La terciarización de las estructuras económicas regionales en Colombia. Documento de trabajo sobre Economía y Región. Cartagena: Banco de la República. Centro de Estudios Económicos y Regionales CEER.
- Albanese, D.; Briozzo, A.; Argañaraz, Á. y Vigier, H. (2013). Determinantes de la tercerización del servicio de información contable en las PyMES: el caso de la Argentina. RAM. Revista de Administração Mackenzie, 14(5), 201-229. <https://doi.org/10.1590/S1678-69712013000500008>
- Ardic, O.P., Mylenko, N. y Saltane, V. (2011). Small and medium enterprises: a cross-country analysis with a new data set. The World Bank Policy Research, Working Paper 5538, 1(1), 1-30. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0106.2012.00596.x>
- Arbeláez, G. y Patiño, C. (2010) La otra cara del outsourcing, un caso para la reflexión. Gestión y Desarrollo. pp.161-171.
- Archel P., y Gómez Villegas, M. (2014) Crisis de la valoración contable en el capitalismo cognitivo. Innovar, 24(52), 103-116. <https://doi.org/10.15446/innovar.v24n52.42526>
- Arriero, J. (2017) AJC consulting s.a.s. Fundación Universitaria Empresarial de la Cámara de Comercio de Bogotá
- Barrantes, E. (2018) Revisión bibliográfica: necesidad de implementar un modelo de contabilidad de gestión como medio de ayuda para la administración de las áreas funcionales de una organización. Vol 1, No 1. Kipukamayuy Andino. <https://revistas.uancv.edu.pe/index.php/RKA/article/view/687/589>

Beetrack (2020) ¿Qué buscan los gerentes logísticos de los servicios tercerizados?

<https://www.beetrack.com/es/blog/que-buscan-los-gerentes-logisticos-de-los-servicios-tercerizados>

Bertel, S. E. & Carbone, I. M. (2009). Creación de una empresa de asesorías contables y tributarias y de sistemas. Asesorías y auditorías empresariales SABER. S.A.

<http://hdl.handle.net/20.500.12010/1693>.

Blyth, A. (2006): Siete pasos para el éxito (en outsourcing financiero y contable)

Browne, C. (2018). ¿Qué industrias necesitan los servicios de un contador? Obtenido de ¿Qué industrias necesitan los servicios de un contador? lavozdehouston.

<https://pyme.lavoztx.com/qu-industrias-necesitan-los-servicios-de-un-contador-10467.html>

Burbano, J. E. (2015). Políticas y Normas Contables en una muestra de Sociedades Anónimas del Valle del Cauca. Cuadernos de Administración, 12, 62-112. Obtenido de

<https://goo.gl/LVPpBe>

Calixto, G., Encarnación, G., Hernández, G., & Flores, E. (2013). Outsourcing. Cross Informa BUAP, 25-47.

Cano, A. (2010). Experiencias de algunos países latinoamericanos en torno a la estandarización contable internacional. Entramado, volumen (6), 40-55.

Cardoso, C., DE Mello, W., Vigo, M. (2010) Planes de contingencia y continuidad del negocio.

Tesis de grado, Universidad de la República (Uruguay). Facultad de Ciencias

Económicas y de Administración. David, F. (2003) Conceptos de administración

estratégica. Novena ed. Pearson Educación.

Cardozo, H. (2011). Las Cooperativas Asociadas de Trabajo. Bogotá - Colombia: ECOE Ediciones.

Cheng, H., Lu, Y.-C., & Sheu, C. (2009). An ontology-based business intelligence application in a financial knowledge management system. *Expert Systems and Applications*, 3614-3622.

Chiavenato, I. (2001). *Administración de recursos humanos* (5a ed.). (G. Villamizar, trad.). Colombia: McGraw Hill. Recuperado de [https://www.upg.mx/wpcontent/uploads/2015/10/LIBRO-27- Administracion-de-RecursosHumanos.pdf](https://www.upg.mx/wpcontent/uploads/2015/10/LIBRO-27-Administracion-de-RecursosHumanos.pdf)

Clark, T. D., Zmud, R. W., & McCray, G. E. (1995). The outsourcing of information services: Transforming the nature of business in the information industry. *Journal of Information Technology*, 10, 221–237. <http://doi.org/10.1057/jit.1995.26>

Conde, S. (2015). Outsourcing: definición, ventajas, desventajas, tipos y niveles. Recuperado de <https://www.gestiopolis.com/outsourcing-definicion-ventajasdesventajas-tipos-y-niveles/>

Confecámaras (2016) *Nacimiento y supervivencia de las empresas en Colombia*. No. 11, <https://www.confecamaras.org.co/33-cooperacion-y-competitividad/analisis-economico/573-cuadernos-de-analisis-economico>

Congreso de la República de Colombia. (1935, 18 de diciembre). LEY 73 DE 1935. Por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* N. 23075.

<http://www.suinjuriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1621715>

Congreso de la República de Colombia (1990, 13 de diciembre). LEY 43 DE 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial N. 39602.

Congreso de la República de Colombia. (1993, 29 de noviembre). LEY 87 DE 1993. Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 41.120
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=300>

Congreso de la República de Colombia. (2000, 10 de julio). LEY 590 DE 2000. Por la cual se dictan disposiciones para promover el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresa. Diario Oficial No. 44.078.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=12672>

Congreso de la República de Colombia (2004, 2 de agosto). LEY 905 DE 2004. Por medio de la cual se modifica la Ley 590 de 2000 sobre promoción del desarrollo de la micro, pequeña y mediana empresa colombiana y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 45.628
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0905_2004.html

Congreso de la República de Colombia. (2009, 13 de julio). LEY 1314 DE 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario Oficial No. 47.409
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1314_2009.html

Consejo Técnico de la Contaduría Pública -CTCP- (s.f) Pronunciamento 7. Pronunciamento del

CTCP sobre revisoría fiscal. Ministerio de Educación Nacional.

<https://cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/PRONUNC7.pdf>

Cruz, A. T. (2018) Modelo de Integración de Análisis Envolverte e Inteligencia de Negocios para medir la eficiencia, eficacia y productividad en la pequeña y mediana empresa en Colombia. Trabajo de Grado. Universidad Católica de Colombia. Facultad de Ingeniería. Programa de Ingeniería Industrial. Maestría en Ingeniería Industrial. Bogotá, Colombia

Decreto 2521 de 1950 [Presidencia de la República] Por el cual se reglamenta el Capítulo 2° del Título 7° del Libro 2° del Código de Comercio, la Ley 58 de 1931, el artículo 40 de la Ley 66 de 1947 y las demás disposiciones legales vigentes sobre sociedades anónimas. 27 de julio de 1950. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1459526>

Decreto 2373 de 1956 [Presidencia de la República] Por el cual se reglamenta la profesión de contador, y se dictan otras disposiciones. 18 de septiembre de 1956.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=75696>

Decreto 410 de 1971 [Presidencia de la República] Por el cual se expide el Código de Comercio. 27 de marzo de 1971

Decreto 4588 de 2006 [Presidencia de la República] Por el cual se reglamenta la organización y funcionamiento de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado. 27 de diciembre de 2006. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1547487>

Decreto 3022 de 2013 [Presidencia de la República] Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 2. 27 de diciembre de 2013 <https://www.mincit.gov.co/temas->

interes/documentos/decreto3022-2013-

p.aspx#:~:text=Se%20establece%20un%20r%C3%A9gimen%20normativo,%20%20separados%20%20consolidados%20y%20combinados.

Decreto 2420 de 2015 [Presidencia de la República] Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. 14 de diciembre de 2015

Ernst & Young (2015) Los 10 Principales Riesgos de Negocio.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Los_nuevos_riesgos_en_los_negocios/\\$FILE/L](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Los_nuevos_riesgos_en_los_negocios/$FILE/L).

Estay, C. (2008). Uso de Herramientas Econométricas para el análisis de Firmas de Auditoría.

Universidad de las Palmas de Gran Canaria: Departamento de Análisis Económico Aplicado.

Fundación IASI (2013). Material informativo IASC para la aplicación de las normas internacionales de información financiera. <https://goo.gl/MwIOsx>

Finquielievich, S. y Prince, A. (s.f.). Las Universidades en La Sociedad de la Información y el Conocimiento. Razón y Palabra, nro. 54. Disponible en:

<http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n54/finquielevichprince.html>

FUNDES Latinoamérica (2005) FUNDES Latinoamérica: Encuesta Empresarial.

<http://www.fundes.org/publicaciones>

Gallén, M. (1996). La Teoría Positiva de la Elección Contable. Técnica Contable, vol. 48, n° 565.

p. 45 – 48.

- Ganga Contreras, F., & Toro Reinoso, I. (2008). Externalización de funciones: algunas reflexiones teóricas. *Estudios Gerenciales*, 24(107), 107-136.
[https://doi.org/10.1016/S0123-5923\(08\)70039-1](https://doi.org/10.1016/S0123-5923(08)70039-1)
- Garcés, J. (2014). Contratación atípica en el sector central de la administración pública colombiana (ministerios y departamentos administrativos). Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Facultad de Jurisprudencia. Trabajo de Grado. Maestría en Derecho Administrativo.
<http://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/10309/4613463-2015.pdf?sequence=1>
- Gil, A. y Osorio C. (2020) Externalización de la Información Tecnológica, Externalización del Proceso de Negociación, y Externalización del Proceso del Conocimiento. Universidad Cattolica de Pereira.
- Gilley, K. y Rasheed, A. (2000) Making more by doing less: an analysis of outsourcing and its effects on firm performance», *Journal of Management*, vol. 26 núm. 4, págs. 763-790
- Gómez, J. G. (2016). Estudio sobre la importancia de las políticas contables en el cumplimiento del nuevo marco normativo de NIIF para Pymes en Colombia. (Monografía inédita de pregrado). Universidad San Buenaventura Medellín, Biblioteca digital Universidad San Buenaventura Medellín.
- Goldstein. (2011). Concepto de planeación. En S. H. Rodriguez, *Fundamentos de gestión empresarial*. Ciudad de México: Mexicana.
- Guerra, M. y Salazar, N. (2007) El acceso al financiamiento de las Mipymes en Colombia: el papel del Gobierno. FEDESARROLLO, USAID United States Agency- International Development.

Hamzah N, Aman A, Maelah R, Auzair SM, Amiruddin R (2010). Outsourcing decision processes: A case study of a Malaysian firm. *Afr. J. Bus. Manage.*, 4(15): 3307-3314

Hernández, E. L. (2019). Propuesta para el diseño del sistema de control interno para las áreas de contabilidad y talento humano en la empresa Arcos Ingeniería Arquitectónica S.A.S. (Trabajo de grado postgrado). Universidad Cooperativa de Colombia, Ibagué. Recuperado de <http://hdl.handle.net/20.500.12494/13717>

Jones, L.; Ahmed, G., Pankay Tondon e Welfore. (1990) *Consequences of Selling Ingo* Vogelsang, (1990), *Public Enterprises. An Empirical Analysis*, The World Bank.

Kotler P. (2000). *Dirección de Marketing*, Edición del Milenio. España: Prentice Hall.

KPMG Advisory Services Ltda. (2014). *Forencis Services Encuesta de Fraude en Colombia 2013*. Obtenido de [https://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Encuesta a%20de%20Fraude%20en%20Colombia%202013.pdf](https://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Encuesta%20de%20Fraude%20en%20Colombia%202013.pdf)

López, M., González, N., & Vásquez, M. (2016). Modelo de innovación para las pymes a partir de la práctica guiada. *Revista Global de Negocios*, 27-39.

Lozano, E. (2014) *Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia* *Revista de Derecho Privado*, núm. 51, enero-junio, 2014, pp. 1-14 Universidad de Los Andes.

Luque, J.; Marín, L. y Salcedo, G. (2015) *La tercerización/outsourcing como estrategia organizacional: revisión del estado del arte*. Universidad Tecnológica de Bolívar. <https://biblioteca.utb.edu.co/notas/tesis/0068239.pdf>

Manco, J. C. (2014). *Elementos básicos del control, la auditoría y la revisoría fiscal*. Autores Editores.

- Mardones, J. (1991). Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales. Materiales para una Fundamentación Científica. Barcelona: Anthropos.415p. IBSN: 84-7658-314-1.
- Marmolejo, D. (2019) Plan empresa DMA Consultores Financieros. Universidad Icesi
- Microsoft Azure. (2017). Microsoft Azure. Obtenido de <https://azure.microsoft.com/es-es/overview/what-is-saas/>
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2007). Dirección de Mipymes. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Viceministerio de Desarrollo Empresarial.
<http://www.mincit.gov.co/mipymes/loader.php?lServicio=Documentos&lFuncion=verPdf&id=40783&name=ReporteMipymes01.pdf&prefijo=file>
- Mintzberg, H y Quinn, J. (1993) Proceso estratégico. Conceptos, contextos y casos. SEGUNDA. EDICION. McGill University.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (1999). Safari a la estrategia: Una visita guiada por la jungla del management estratégico.
- Ospina, J. (2010). La Investigación Cualitativa en Contabilidad: un enfoque alternativo para comprender las prácticas contables en Colombia.
https://www.researchgate.net/publication/268577360_La_Investigacion_Cualitativa_en_Contabilidad_un_enfoque_alternativo_para_comprender_las_practicas_contables_en_Colombia
- Pineda, L. (2009) Pensamientos y enfoques alrededor de la estrategia como concepto según diferentes autores Documento de Investigación No. 58. Editorial Universidad del Rosario.
- Porter, M.; Kramer, M. (2006) Estrategia y sociedad. Harvard business review. Vol. 84, no 12, p. 42-56.

- Quintero, E. (1999). Flexibilización laboral y Outsourcing – Servicio Temporal, Agencias de Empleo, Cooperativas de Trabajo Asociado, y Empresas Asociativas de Trabajo. Medellín – Colombia: Biblioteca Jurídica Diké.
- Realpe, L. (2018) Propuesta de viabilidad para el apoyo de la contabilidad al outsourcing en la empresa JM ECHEVERRI SAS. Fundación Universitaria Católica.
<https://repository.unicatolica.edu.co/handle/20.500.12237/1161>
- Rojas, A. (2004). “La intermediación laboral”. Revista de Derecho, 187-210
- Russell, R. y Tokatlian, J. (2009) Modelos de política exterior y opciones estratégicas: El caso de América Latina frente a Estados Unidos. Revista CIDOB d'afers internacionals, p. 211-249.
- Salazar, G. (2014) El proceso de tercerización y la contabilidad. Núm. 24 Administración de Empresas. Universidad Católica de Pereira.
- Sánchez, M. (2020) El papel de la auditoría forense frente a la corrupción generada en la emergencia sanitaria (COVID-19). Universidad Antonio Nariño
- Superintendencia de Sociedades. (2003). Las Mipymes en Colombia: evolución, desarrollo y fomento, 1999-2003. Bogotá D.C., Colombia: Superintendencia de Sociedades.
- Taylor, F. (1981) Principios de la administración científica. Buenos Aires: El Ateneo. Traducido de The Principles of scientific management, Nueva York: Harper y Row Publishers.
- Transparencia por Colombia (2019) Radiografía de los hechos de corrupción en Colombia 2016 – 2018. <https://transparenciacolombia.org.co/2019/05/06/radiografia-de-los-hechos-de-corrupcion-en-colombia-2016-2018/>
- Tutunea, M., y Rus, R. (2012). Business Intelligence Solutions for SME's. Procedia Economics and Finance, 865-870.

Universidad de Sevilla (2011) Guía para la Evaluación de Planes Estratégicos en el ámbito Universitario. Secretariado de Recursos Audiovisuales y Nuevas Tecnologías de la Universidad de Sevilla

Varum, C. y Rocha, V. (2013). Employment and SMEs during crises. *Small Business Economics*, 40(1), 9-25. <https://doi.org/10.1007/s11187-011-9343-6>

Werther Jr, w. y Davis, K. (2000) *Administración de Personal y Recursos Humanos*. McGraw-Hill Edición 5ta.