



VNIVERSITAT DE VALÈNCIA

[Ò%] **Facultat d' Economia**

Departament de Comptabilitat

PROGRAMA DE DOCTORADO EN CONTABILIDAD

REAL DECRETO 1393/2007

Tesis Doctoral

**LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS EN
EDUCACIÓN SUPERIOR: ANÁLISIS PARA LA ENSEÑANZA
DE LAS NIIF**

Autora

Julieth Emilse Ospina Delgado

Directoras

Dra. María Antonia García Benau

Dra. Ana Zorio Grima

Valencia-España, diciembre de 2016

DEDICATORIA

A mis madres: Herminia y Tere

*La sombra que hoy disfruto
es producto de sus batallas al sol*

A Steffanía

*Su existencia recrea mi infancia
y colorea el futuro*

A David

*Su sonrisa y su alegría se quedaron
para siempre conmigo*

Agradecimientos

Nadie llega solo a ningún lado. Ni siquiera al exilio. Nadie deja su mundo, adentrado por sus raíces, con el cuerpo vacío y seco. Cargamos con nosotros la memoria de muchas tramas, el cuerpo mojado de nuestra historia, de nuestra cultura.

PAULO FREIRE | Pedagogía de la Esperanza

Tal vez no alcance en estas líneas a expresar mis agradecimientos a todas las personas que de una u otra forma me han acompañado, no solo estos cuatro años de mi formación doctoral en España, sino de mucho antes, en lo personal, en lo académico y en lo profesional. Apoyo y compañía sin los cuales, quizá, no hubiera elegido el camino que hoy recorro.

Así pues, no son pocas las personas y los esfuerzos que confluyen para que el alejarte de tu casa, de tu familia, de tus amigos, de tu entorno, no se convierta en la decisión menos acertada de tu vida. Sin duda, una decisión con enormes beneficios para mí, pero con costos personales y familiares que escapan al registro contable.

Quiero empezar por agradecer a mis directoras de tesis, María Antonia García Benau y Ana Zorio Grima, por su confianza en mi trabajo, su entusiasmo y aliento en la dirección de esta tesis. Su apoyo, afecto y espíritu jovial me facilitaron el camino del doctorado. “Toni” me ha compartido, en lo personal, no solo su cariño y su bella amistad sino varias de sus amistades que hoy valoro enormemente.

Deseo agradecer también al Catedrático Don Vicente Montesinos Julve, por haberme animado a venir a Valencia cuando nos visitó en Cali años atrás. Me siento

complacida de haberle escuchado y de haber tenido el honor de compartir el café y contar con sus valiosos puntos de vista.

A la Pontificia Universidad Javeriana de Cali, por apoyarme con la comisión de estudios. Al personal directivo y administrativo de la Universidad por su ayuda en los procesos necesarios para la obtención de los recursos, especialmente a Alina Gómez, Directora del Departamento de Contabilidad y Finanzas.

Al Programa Doctoral de Becas Colciencias, administrado por Colfuturo, sin el cual difícilmente hubiera podido culminar esta tesis en Valencia.

Agradezco al Departament de Comptabilitat de la Universitat de València, a sus directivas y a su personal técnico y administrativo por haberme facilitado las condiciones para desarrollar mi trabajo. A los profesores que de distinta forma me colaboraron y me animaron. Agradezco también al profesor Manuel Sanchis del Departamento de Economía, por estar siempre al tanto de mis avances y facilitarme encuentros valiosos con la gente de Educación. No puedo dejar de mencionar a “Bea”, del personal de servicios, por su actitud siempre atenta, solidaria y servicial.

Agradezco también a mis demás colegas de distintas universidades de Colombia que me colaboraron en distintos momentos con información, datos y encuestas. Especialmente, a Edgar Gracia López, Stella Maldonado, Carlos Mario Ospina Zapata, Mauricio Gómez Villegas y desde la región patagónica el maestro Jorge Manuel Gil, con quienes tuve oportunidad de conversar personal o virtualmente sobre el tema de educación contable. Sus maravillosas ideas desbordan en mucho el alcance y posibilidades de esta tesis.

Al grupo de investigación Pensamiento y Praxis, con todas sus transformaciones. A mis demás colegas de Cali, en particular a Jorge Aponte por sus alentadores mensajes de cariño; lo mismo que a Juan V. Gómez y Liliana Heredia.

Mi enorme gratitud hacia mi colega Mauricio Gómez, por su generosidad, acompañamiento y apoyo previos a mi llegada a Valencia, en los meses que

coincidimos en el doctorado y después. Su amistad y aquellas gratas conversaciones en torno al *café-cortado* y las múltiples referencias obsequiadas me inspiraron más de una idea para pensar mi trabajo académico.

A mis compañeros del doctorado, antiguos y nuevos; especialmente a José Villanueva con quien compartí no solo la ruta doctoral sino muchas rutas senderistas con alto contenido gastronómico por Valencia y sus alrededores. A Adriana Rivera, testigo silenciosa y respetuosa de mis pequeñas grandes angustias y alegrías de este proceso, muchas gracias por su apoyo. A Javier Ayuso y su oportuna ayuda en los últimos días de edición de esta tesis.

Un lugar muy especial ocupan en mi corazón personas que conocí en este trayecto y que me brindaron su amistad, gracias a la cual pude ampliar mis miradas sobre España, aprender y disfrutar mucho más de su cultura. Ángela Pons, quien además me abrió generosamente las puertas de su casa y de su familia con quienes compartí gratos momentos. Josefina Novejarque me animó siempre con sus sinceros y contundentes consejos en momentos cruciales. Con Chimo Soler aprendí a recorrer Valencia con una mirada más aguda, gracias a su formidable conocimiento de la cultura y la historia. Lázaro Rodríguez tuvo siempre sin proponérselo una frase precisa y oportuna para hacerme reír. De una estupenda anfitriona valenciana me llevo recuerdos inolvidables, Pepa Fos no solo me hizo sentir dueña de su casa, sino disfrutar del maravilloso mundo del *Palau de la Música*.

A mis amigas y amigos, aquellos de los que no he vuelto a saber, aquellos que aparecen y desaparecen y a los que han estado siempre apoyándome, especialmente Marina y Consuelo. La familia de *Consue* en Puerto de Sagunto fue la mía en muchos momentos. A Carlos Mario, cuyos regalos literarios y sus múltiples formas de estar presente en la distancia han sido una compañía esencial. A Gregorio y sus claves de buen humor para sacarme de la rutina. A Luis Humberto «Luchito» por estar al tanto de mis “asuntos”. A Yola «*mi polo a tierra*» en casa; sin ella todo habría sido más que un caos. A Ingrid, por sus incansables mensajes de armonía con la vida. A las y los monitores y amigos más cercanos de mi esposo, que al apoyarle en sus *complejas* tareas me apoyaron a mí.

A toda mi familia, mi hermano, mis tíos, especialmente a las que echaron de menos mi abrazo en momentos de dolor. Pero sobre todo, al soporte inquebrantable de mi madre; a ella, a mi abuela que habita siempre en mí, a mi sobrina Tefa y al inolvidable David, les he dedicado este trabajo. A mi otra familia, a Abel por sus sorpresivas y agradables apariciones. A Willington y Marce en Barcelona por las acogidas. A don Omar y doña Marlen en Cali, por su optimismo, por comprender mi ausencia y alentar con ilusión mi regreso.

...No me alcanzarían las palabras para agradecer el apoyo de William, mi amor, *Mi cómplice y todo*. Por creer en mis posibilidades como académica desde el primer momento. Por animarme siempre a cultivar una visión más optimista de la vida. Por alentarme a alzar el vuelo aún en contra de todo *pre-supuesto*. Por la coherencia y la esperanza. Por la espera.

Al mar Mediterráneo: mi sosiego. Su azul infinito me regaló tantas veces la calma al contemplarlo en silencio en la Malvarrosa.

A Valencia: la luz, la tranquilidad y el disfrute.

Y como compuso Violeta, Gracias a la vida... que me ha dado tanto

Índice General

Índice de Contenido

Lista de Tablas.....	VII
Lista de Cuadros y Figuras.....	X
Lista de Anexos.....	XI
Siglas y Acrónimos.....	XII
PRESENTACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	1
PRIMERA PARTE MARCO TEÓRICO.....	15
CAPÍTULO 1 LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA: SU AUGE EN EL CONTEXTO GLOBAL.....	17
1.1 Introducción.....	19
1.2 El contexto de la globalización económica y el auge de la uniformidad contable.....	20
1.3 El gran impulso europeo a la adopción de las NIIF.....	26
1.4 El camino de la convergencia hacia las NIIF.....	34
1.5 La convergencia a NIIF de los EE.UU ¿De las reglas a los principios?.....	39
1.6 Estudios empíricos y otros enfoques sobre convergencia a NIIF.....	43
1.7 Convergencia a NIIF en países con economías en desarrollo.....	51
1.8 Algunas implicaciones para la educación contable.....	62
1.9 Conclusiones.....	67

CAPÍTULO 2 LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS: SU AUGE EN LA EDUCACIÓN SUPERIOR	71
2.1 Introducción	73
2.2 Las Tecnologías de la Información y la Comunicación y la emergencia de la conectividad	74
2.3 Implicaciones para la formación de nuevas generaciones	79
2.4 El imperativo de las competencias en la educación superior	85
2.5 Críticas a la Sociedad del Aprendizaje y Recursos Educativos Abiertos	90
2.6 Los MOOC como innovación disruptiva. Estudios empíricos en educación superior.....	93
2.7 ¿Hacia los MOOC como innovación en educación contable?.....	101
2.8 Conclusiones	105
SEGUNDA PARTE ESTUDIO EMPÍRICO	109
CAPÍTULO 3 CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS UNIVERSIDADES DEL MUNDO QUE OFRECEN CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS	111
3.1 Introducción	113
3.2 Literatura previa y formulación de hipótesis	116
3.3 Diseño del estudio: metodología, datos y variables	121
3.3.1 Muestra	121
3.4 Magnitudes y variables.....	123
3.5 Resultados	125
3.5.1 Análisis descriptivo	125
3.5.2 Análisis bivariado	128
3.5.3 Análisis Multivariante	129
3.6 Conclusiones	131
CAPÍTULO 4 PANORAMA EDUCATIVO DE LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS EN CONTABILIDAD	137
4.1 Introducción	139
4.2 Literatura previa	141

4.3 Metodología y Datos.....	142
4.3.1 Muestra	143
4.4 Resultados	146
4.4.1 Características generales de los MOOC	146
4.4.2 Análisis de contenido exploratorio	154
4.5 Conclusiones	158
CAPÍTULO 5 EXPLORANDO EL TERRENO DE ACOGIDA DE LAS NIIF: LA ADOPCIÓN VOLUNTARIA EN COLOMBIA	161
5.1 Introducción.....	163
5.2 Contexto normativo de las NIIF en Colombia	164
5.2.1 El marco de la ley de convergencia	167
5.2.2 La adopción voluntaria de las NIIF	170
5.3 Literatura previa y formulación de hipótesis.....	173
5.3.1 Formulación de hipótesis	177
5.4 Diseño del estudio. Metodología, Datos y Variables	181
5.4.1 Muestra	182
5.4.2 Variables y Modelo.....	184
5.5 Análisis de los resultados	186
5.5.1 Análisis Univariante.....	187
5.5.2 Análisis Multivariante.....	190
5.6 Conclusiones.....	191
CAPÍTULO 6 PERCEPCIONES DE LOS PROFESORES DE CONTABILIDAD EN ESPAÑA ACERCA DE LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS PARA LA ENSEÑANZA DE LAS NIIF.....	195
6.1 Introducción.....	197
6.2 Aspectos contextuales de la Contabilidad en España.....	198
6.3 Literatura previa	203
6.4 Diseño Metodológico: instrumento, datos y variables	206
6.5 Análisis de los Resultados	208

6.5.1	Análisis de relaciones entre el uso de Internet y la importancia de herramientas web para uso académico	209
6.5.2	Análisis de relaciones entre la importancia de herramientas web para uso académico y el conocimiento y la percepción de los MOOC	212
6.5.3	Análisis de variables relacionadas con la percepción de un MOOC orientado a la enseñanza de las NIIF	216
6.6	Conclusiones	223
CAPÍTULO 7 PERCEPCIONES DE ESTUDIANTES, EGRESADOS Y PROFESORES DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA ACERCA DE LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS PARA LA ENSEÑANZA DE LAS NIIF		229
7.1	Introducción	231
7.2	Contexto de la educación contable en Colombia.....	232
7.3	Literatura previa.....	240
7.4	Diseño Metodológico: instrumento, datos y variables	245
7.5	Análisis de los resultados.....	248
7.5.1	Análisis factorial	248
7.5.2	Pruebas de hipótesis de diferencias de medias	251
7.5.3	Regresión logística binomial	257
7.6	Conclusiones	258
TERCERA PARTE CONCLUSIONES FINALES		263
CONCLUSIONES FINALES		265
ANEXOS.....		293
BIBLIOGRAFÍA		309

Lista de Tablas

Tabla 3.1	Descripción de la muestra	122
Tabla 3.2	Estadísticos descriptivos de variables continuas.....	126
Tabla 3.3	Frecuencias de variables categóricas	127
Tabla 3.4	Correlaciones entre variables continuas.....	128
Tabla 3.5	Pruebas de contraste para variables categóricas	129
Tabla 3.6	Regresión múltiple para factores que influyen la oferta MOOC.....	130
Tabla 4.1	Muestra seleccionada	145
Tabla 4.2	Distribución de MOOC por plataforma	146
Tabla 4.3	Número de MOOC por país oferente	147
Tabla 4.4	Número de MOOC por idioma	148
Tabla 4.5	Distribución de MOOC por tipo de institución.....	148
Tabla 4.6	Distribución de MOOC por país de origen y tipo de institución	149
Tabla 4.7	Cursos con más de una edición	150
Tabla 4.8	Duración de los MOOC y dedicación semanal	152
Tabla 4.9	MOOC relacionados con Certificaciones oficiales	154
Tabla 5.1	Conformación de la muestra	184
Tabla 5.2	Estadísticos Descriptivos	187
Tabla 5.3	Correlación de pearson entre las variables.....	188
Tabla 5.4	Estadísticos de Contraste	189
Tabla 5.5	Prueba de Chi-Cuadrado para variables categóricas.....	190
Tabla 5.6	Regresión Logística Probabilidad de adopción voluntaria de NIIF.....	191
Tabla 6.1	Distribución de la muestra por sexo, edad, nivel de titulación, tipo de vinculación y experiencia docente	208
Tabla 6.2	Estadísticos descriptivos variables de uso de Internet e importancia de medios web para uso académico	210

Tabla 6.3	Prueba de Kruskal Wallis para “importancia de medios web para uso académico: Email, Facebook, YouTube y Nube”, en función de “prioridad de las redes sociales en el uso personal de Internet”	211
Tabla 6.4	Prueba de Mann-Whitney para importancia de la “Nube” para uso académico.....	212
Tabla 6.5	Prueba de Kruskal Wallis para importancia de la “Nube” para uso académico.....	212
Tabla 6.6	Análisis de frecuencias variables nominales de conocimiento de los MOOC	213
Tabla 6.7	Estadísticos descriptivos variables de percepción general de los MOOC.....	214
Tabla 6.8	Pruebas de Kruskal Wallis para “Utilidad de los MOOC para el aprendizaje” en función de las medias globales de uso de Internet e importancia de medios web para uso académico.....	214
Tabla 6.9	Pruebas de Kruskal Wallis para “Utilidad de los MOOC para el aprendizaje” en función del interés en Auditoría, interés en Finanzas e interés en NIIF	215
Tabla 6.10	Pruebas de Mann-Whitney para “Utilidad de los MOOC para el aprendizaje” en función del conocimiento y la participación previa	216
Tabla 6.11	Ventajas y desventajas de un MOOC sobre NIIF.....	217
Tabla 6.12	Estadísticos descriptivos variables de valoración de recursos pedagógicos para un MOOC sobre NIIF	218
Tabla 6.13	Pruebas de Kruskal Wallis para “Valoración recursos pedagógicos para un MOOC sobre NIIF: Videolecciones, Foros de discusión, Talleres” en función de las medias globales de uso de Internet e importancia de medios web para uso académico.....	219
Tabla 6.14	Análisis de frecuencias de la decisión que tomaría frente a un MOOC sobre NIIF	219

Tabla 6.15	Análisis de frecuencias de los cursos virtuales asistidos e impartidos.....	220
Tabla 6.16	Pruebas de Kruskal Wallis para las variables “Se matricularía como estudiante” y “Participaría como profesor” en función de los cursos virtuales asistidos e impartidos	221
Tabla 6.17	Pruebas de Kruskal Wallis para las variables “Se matricularía como estudiante” y “Participaría como profesor” en función del interés en Auditoría y en las NIIF	222
Tabla 7.1	Distribución de la muestra por rol, edad, usuario MOOC y sexo	246
Tabla 7.2	Distribución de la muestra por rol, sexo y tipo de universidad.	247
Tabla 7.3	Matriz de componentes rotados en el análisis factorial	249
Tabla 7.4	Diferencia de medias por sexo para los tres factores extraídos	252
Tabla 7.5	Estadísticos descriptivos y diferencia de medias por sexo para variables Factor 1	253
Tabla 7.6	Estadísticos descriptivos y diferencia de medias por sexo para variables Factor 2	254
Tabla 7.7	Estadísticos descriptivos y diferencia de medias por sexo para variables Factor 3	255
Tabla 7.8	Prueba H de Kruskal-Wallis para la diferencia de medias por Rol.....	256
Tabla 7.9	Prueba de Mann-Whitney para la diferencia de medias por “usuario” MOOC	257
Tabla 7.10	Regresión logística para la influencia de los factores F1, F2 y F3 en la probabilidad de matricular un MOOC sobre NIIF.....	258

Lista de Cuadros y Figuras

Figura 1.1	Estructura del IASB.....	28
Cuadro 1.1	Uso de NIIF en el mundo	36
Cuadro 1.2	Aplicación de las NIIF en Suramérica	60
Figura 2.1	Usuarios de Internet por cada 100 personas en 2015	78
Figura 3.1	Crecimiento y distribución temática de los MOOC	115
Figura 4.1	Principales temas ofrecidos	155
Cuadro 4.1	Clasificación de los MOOC por tema principal	156
Cuadro 5.1	Aplicación de NIIF por grupos de empresas en Colombia	170
Cuadro 5.2	Definición de Variables.....	186

Lista de Anexos

ANEXO 1 Universidades incluidas en el estudio empírico Oferta global de MOOC	295
ANEXO 2 Lista de MOOC por área “Finance” en Class-Central y Mooc- List	297
ANEXO 3 Encuesta online	301

Siglas y Acrónimos

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BM	Banco Mundial
CNA	Consejo Nacional de Acreditación (Colombia)
CESU	Consejo Nacional de Educación Superior (Colombia)
CTCP	Consejo Técnico de la Contaduría Pública (Colombia)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FMI	Fondo Monetario Internacional
FASB	Financial Accounting Standards Boards
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Boards
IASC	International Accounting Standards Committee
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
MEN	Ministerio de Educación Nacional (Colombia)
MOOC	Massive Open Online Courses
C-MOOC	MOOC de aproximación conectivista
X-MOOC	MOOC de aproximación instruccional
NIA	Normas Internacionales de Auditoría (ISA, en inglés)
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad (IAS, en inglés)
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, en inglés)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD, en inglés)
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (GAAP, en inglés)

PIB	Producto Interno Bruto
PIOB	Public International Oversight Board
PYME	Pequeña y Mediana Empresa
ROSC	Reports on the Observance of Standards and Codes
SNIES	Sistema Nacional de Información de la Educación Superior (Colombia)
SEC	Securities and Exchange Commission (Estados Unidos)
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación
UE	Unión Europea (EU, en inglés)

PRESENTACIÓN DE
LA INVESTIGACIÓN

PRESENTACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

El desarrollo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, de la mano de la globalización, han trascendido todas las esferas de la vida cotidiana. En el ámbito empresarial y en la educación su impacto implica transformaciones de fondo y de forma. En el primero, han favorecido la expansión de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el *International Accounting Standard Board* (IASB) y respaldadas por organismos internacionales como el G-20, el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y la Federación Internacional de Contadores, como el conjunto de estándares globales de contabilidad de mayor calidad. De hecho, son consideradas como una innovación de proporciones históricas en la información financiera (Ball, 2016). A su vez, en el ámbito educativo, se promueve la difusión y aplicación global de dichas normas a través de mecanismos de capacitación profesional y educación contable.

El impulso que diversos organismos mundiales han dado al desarrollo e incorporación de las (TIC) como propulsoras de innovación en el ámbito educativo, ha generado un escenario que, exige, especialmente a las instituciones universitarias, a replantear o al menos a repensar sus modelos educativos. La labor docente es interpelada a innovar en las formas de enseñanza y, en tal sentido, promover ambientes de aprendizaje lúdicos a partir del paradigma experiencial y colaborativo para superar el paradigma transmisor y unidireccional del ambiente educativo tradicional, procurando que la enseñanza derive en una experiencia significativa para los estudiantes (Muñoz et al. 2011; Hepp et al. 2015). Como consecuencia, se han generado nuevos escenarios educativos virtuales con importantes transformaciones que van desde la forma de acceder al conocimiento, hasta las estructuras mismas de la universidad (European Comisión, 2013; UNESCO, 2013).

Lo anterior constituye en esta tesis doctoral un motivo para explorar en el campo contable una de las más recientes formas de aplicación tecnológica en educación. Se trata de los *Massive Open Online Courses* (MOOC), cursos diseñados con diversos recursos digitales sobre un tema en particular, cuya sigla hace referencia a sus características: masivos, lo cual significa que, sin límite de cupo, pueden llegar a un público ilimitado; abiertos, es decir, los materiales son accesibles por lo general de forma gratuita; y, en línea, toda vez que su principal medio de comunicación es Internet. En el contexto de las tecnologías educativas, se plantean estos cursos como apoyo al aprendizaje a lo largo de la vida e innovación en la educación (European Commission, 2008; Johnson et al. 2014).

El auge de los MOOC se plantea en línea con las tendencias en la educación del Siglo XXI hacia nuevos modelos masivos y abiertos, pero también con principios de mayor colaboración, interactividad y auto creación del conocimiento. Los MOOC implican una apuesta costosa institucionalmente en la medida que requiere desarrollos muy importantes en soluciones *online*, y que han liderado mayoritariamente las principales universidades estadounidenses como MIT, Harvard y Stanford, generando un amplio debate en el ámbito educativo con posiciones a favor y en contra.

El estudio que abordamos en esta tesis parte de un amplio análisis del contexto de la globalización; nombre dado a «la más moderna, avanzada y amplia forma del mercado mundial» (Sampedro 2013: 75) que, gracias al progreso tecnológico, ha logrado impactar tanto lo económico como lo educativo generando nuevas y complejas lógicas. Desde este punto de vista, los análisis permiten comprender que la exacerbación de criterios como la eficiencia, no solo de los mercados sino de todas las actividades más humanas como la enseñanza, y con ello el imperativo de las competencias laborales, han creado una propensión hacia la homogeneización que se expresa de múltiples formas en todos los campos. Podemos ver su expresión en la contabilidad y su enseñanza a través de las NIIF y en la educación superior a través de los MOOC. Las implicaciones de este fenómeno ponen de manifiesto la

concepción del conocimiento no como proceso sino como producto, concepción en la cual la industria educativa simplemente acompaña (Barnett, 2001), convirtiendo el conocimiento como un bien que debe ser transferido al precio que los clientes estén dispuestos a pagar, incluso si ese precio es asumido socialmente por la vía de la oferta de cursos gratuitos.

En el ámbito de la literatura sobre las NIIF, se señala que algunas de las principales razones para adoptarlas, son, en primer lugar, eliminar las barreras a la inversión entre países, mejorar la calidad de la información contable, esto es, incrementar la confiabilidad, la transparencia y la comparabilidad de los estados financieros, incrementar la eficiencia del mercado de capitales y, reducir el costo de capital (Brown, 2011). No obstante, el establecimiento de normas contables uniformes a nivel global no solo genera un impacto directo en las empresas y en los mercados de capitales sino que también tienen importantes consecuencias educativas que todos los actores deben considerar. Por lo tanto, este propósito, sumado a las tendencias de la tecnología educativa, constituyen el marco de referencia para incorporar cambios e innovación en la educación contable (Apostolou et al. 2013, 2015).

Colombia viene desarrollando en las últimas décadas una dinámica de internacionalización en la que lo contable es un componente esencial, específicamente como parte del desarrollo del mercado de capitales. El país hace parte de las economías emergentes que han entrado al proceso de convergencia hacia las NIIF con la expectativa de obtener mayores beneficios del comercio internacional y de los mercados financieros. De igual modo, el uso y apropiación de las TIC constituye uno de los objetivos centrales del plan nacional de desarrollo de la educación en Colombia. Por tal razón, el presente estudio vinculará ambos aspectos, de modo que brinde elementos de discusión y reflexión tanto a académicos, como a reguladores y profesionales.

A partir de la Ley 1314 de 2009, el gobierno colombiano inició un proceso de convergencia hacia las NIIF, tanto en su versión completa como en versión para PYMES, que implica la aplicación obligatoria desde el año 2015 (*IFRS Foundation, s.f., Profile: Colombia*). En este proceso se exhibe un escenario de expectativas sobre los potenciales cambios educativos, económicos y políticos a raíz de dicha normativa. Los programas académicos de Contaduría Pública enfrentan, no sin tensiones, demandas por incorporar procesos de enseñanza-aprendizaje de las NIIF.

La creciente literatura sobre la tecnología educativa ha puesto de manifiesto a través de varios informes y estudios una sobresaliente participación de usuarios provenientes de Colombia en la oferta educativa MOOC en habla hispana, siendo el país con mayor número de participantes después de España (Oliver et al. 2015). Este informe y el reciente estudio de Garrido et al. (2016), indican que en su gran mayoría los participantes son usuarios sin título universitario y estudiantes, a diferencia de los datos de países desarrollados, como España, donde la mayoría de usuarios son titulados universitarios y docentes. Por su parte, España ha sido reconocida como líder de la oferta de MOOC desde el inicio de su auge en Europa. Los datos de 2014 y 2015 revelan la misma posición de liderazgo para España con casi un tercio de la oferta europea, seguida por Reino Unido, Francia y Alemania (Oliver et al. 2015).

En este contexto, consideramos de interés enfatizar en nuestro estudio en las perspectivas sobre los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos y sobre las Normas Internacionales de Información Financiera de ambos países, Colombia y España. Las perspectivas y procesos contables y educativos en España, especialmente en el marco de la última década aplicando las NIIF, constituyen un referente importante para el trabajo de investigación que presentamos en esta tesis. Vale resaltar que mientras en Colombia el hito más importante en la regulación contable de las dos últimas décadas fue la Ley de convergencia de 2009, en España, el más importante fue la promulgación del Plan General de Contabilidad de 2007 (Gonzalo-Angulo, 2014); ambas reformas para converger hacia las NIIF.

Existen dos razones principales que justifican el interés de esta tesis doctoral.

En primer lugar, el interés académico exige analizar y comprender las demandas sociales a la enseñanza de la contabilidad y sus posibles implicaciones. Estas demandas generalizadas, reclaman, por un lado, la incorporación de las TIC en las prácticas docentes y, por otro, incorporar de manera eficiente la enseñanza de las NIIF. En Colombia, en particular, la Ley de convergencia de 2009 ha supuesto para los programas académicos de Contaduría la implementación de reformas curriculares que incorporen la enseñanza de las NIIF como conocimiento válido e indispensable para el desempeño en el sector empresarial (Rueda et al. 2013). De igual modo, reporta interés estudiar el fenómeno más reciente de aplicación de las TIC en la educación superior, cuyas bases se asientan en las teorías del constructivismo, las cuales se fomentan y expresan en Colombia en los programas universitarios contables desde el paradigma del aprendizaje significativo (Loaiza, 2013).

En segundo lugar, el estado actual en Colombia de la investigación empírica en contabilidad requiere de esfuerzos que permitan una mayor dinámica. La literatura académica existente refleja, por un lado, la preocupación general por la crisis de la Universidad en relación con las lógicas del mercado y el exceso de formación instrumental en la educación contable. Por otro lado, los incipientes análisis de carácter conceptual, reflexivo y de posibles impactos técnicos y económicos de las NIIF, cuya aplicación obligatoria se produjo a partir de 2015, ponen de relieve el proceso de convergencia y sus implicaciones para la educación contable en Colombia como un campo ávido de investigación.

Consideramos que para el ejercicio de la docencia el fenómeno tecnológico contemporáneo no puede resultar indiferente en modo alguno; especialmente cuando se ha vuelto común en las instituciones educativas y organismos mundiales procurar usuarios satisfechos en lugar de formar estudiantes, profesionales y ciudadanos integralmente. Nuestro interés por la contabilidad como una disciplina

no circunscrita a un único cuerpo normativo nos lleva a pensar la enseñanza como un proceso eminentemente social, que, con la creciente virtualidad, parece transformarse en un medio más. Así, el interés conceptual que subyace este trabajo, es el de la búsqueda del sentido formativo integral en contabilidad en el contexto de la innovación y la tecnología.

De este modo, el trabajo aborda dos aspectos centrales respecto de la innovación educativa en el área contable. De un parte, el entorno general de aplicación tecnológica mediante los MOOC en la educación superior y en contabilidad y, de otra, la perspectiva de su aplicación en la enseñanza-aprendizaje de las NIIF, todo lo cual constituye un aporte general a la investigación empírica en educación contable de cara a la realidad pedagógica y tecnológica actual. Asimismo, nuestra investigación contribuye especialmente a la literatura existente y al estado actual de la investigación contable empírica en Colombia.

En tal sentido, esta tesis se propone como objetivo principal, analizar el entorno general de los MOOC y sus tendencias en la oferta educativa universitaria en general y en la contable en particular, aportando evidencia empírica de sus perspectivas de aplicación a la enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera. Asimismo, se enfatiza en el proceso de adopción de estas normas en el contexto colombiano.

Para alcanzar este objetivo, planteamos los siguientes objetivos específicos.

- 1) Exponer y analizar los debates de la literatura internacional más relevantes sobre la adopción de las NIIF en el contexto global y algunas de sus principales implicaciones para la educación contable.
- 2) Exponer y analizar el surgimiento y desarrollo de los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos en la educación superior y sus perspectivas para la educación contable.

- 3) Aportar evidencia empírica del auge de los MOOC y las características de las universidades del mundo que lideran la oferta general, examinando su aplicación en la enseñanza de la contabilidad.
- 4) Analizar el terreno de acogida de las NIIF en Colombia, mediante un estudio empírico analítico de la adopción voluntaria.
- 5) Realizar un análisis de la percepción de profesores de contabilidad de distintas universidades de España y estudiantes, egresados y profesores de contabilidad de Colombia, sobre los MOOC para la enseñanza-aprendizaje de las NIIF.

Para realizar esta investigación nos hemos basado en el método empírico-analítico, en el cual los datos, el contraste de hipótesis y el tratamiento estadístico son un componente fundamental para analizar los fenómenos observados, mediante una propuesta metodológica multi-método que se desarrolla en cada uno de los capítulos del estudio empírico. También hemos realizado un marco teórico analítico que responde a la necesidad de estudiar los planteamientos teóricos que se han formulado en la literatura existente acerca de los dos pilares sobre los que se apoya esta tesis y que constituyen nuestros principales referentes, las NIIF como una innovación en la información contable financiera y los MOOC como una innovación tecnológica educativa.

La tesis está dividida en tres partes y contiene siete capítulos que en su conjunto, permiten lograr el objetivo general de la tesis; por último se presentan las conclusiones finales. En la primera parte exponemos, a través de dos capítulos, el marco teórico.

El capítulo uno describe el contexto económico en el cual se imponen globalmente las NIIF en el mundo, haciendo énfasis en la convergencia como una

de las formas generalizadas para llevar a cabo los procesos de adopción. Analizamos los debates más relevantes que plantea la literatura internacional, como la contraposición de los principios versus las reglas, destacando algunas implicaciones importantes para la educación contable.

El segundo capítulo responde al interés por examinar el surgimiento de los MOOC en el contexto de las TIC, la Sociedad del Aprendizaje y el imperativo de las competencias laborales. Los planteamientos analizados en la literatura internacional aportan luces importantes para considerar algunas implicaciones de este contexto para la formación de nuevas generaciones, para la educación superior y, para la educación contable.

La segunda parte contiene el estudio empírico de la tesis doctoral, expuesto en cinco capítulos.

El capítulo tres responde principalmente al interrogante: ¿Son las universidades con mayor número de estudiantes o profesores, las más jóvenes, las públicas o las privadas o las mejor clasificadas en los ranking universitarios, o de qué país, las líderes de la oferta MOOC? Para ello analizamos si algunos de estos factores internos y estratégicos de las universidades, influyen en la oferta universitaria MOOC. Con un enfoque cuantitativo y usando técnicas de análisis multivariante, se contrastan cinco hipótesis asociadas al perfil institucional de 151 universidades originarias de 29 países, con oferta MOOC a través de las plataformas globales privadas más difundidas en la etapa de auge de estos cursos.

Con el cuarto capítulo nos proponemos dar respuesta al interrogante: ¿En qué situación se encuentra la oferta de MOOC en el área contable y en particular en NIIF? Para responderlo ofrecemos un panorama general de la oferta de MOOC en el área contable, realizando, en primer lugar, un análisis cualitativo de las principales características generales de 30 cursos y, en segundo lugar, un análisis de contenido

exploratorio, que nos permite observar cómo el mercado, a través de las plataformas tecnológicas, ejerce influencia sobre el diseño académico de los cursos.

En el capítulo cinco nos preguntamos: ¿Cuál es el estado de la adopción de las NIIF en Colombia? Sabiendo que hubo un período de adopción voluntaria de estas normas, ¿cuáles son las características de las empresas que decidieron adoptarlas voluntariamente? Para dar respuesta a estos interrogantes, describimos en primer lugar el contexto normativo colombiano previo al proceso de convergencia y, posteriormente, nos enfocamos en el proceso de adopción voluntaria por parte del sector empresarial. Mediante técnicas de análisis univariante y multivariante, analizamos en una muestra total de 187 empresas, siete variables que la literatura ha identificado previamente como determinantes en la adopción voluntaria.

El capítulo seis responde al interrogante: ¿Cuáles son las percepciones de los profesores de España sobre los MOOC para la enseñanza de las NIIF? Para este propósito describimos primero los aspectos contextuales de la contabilidad en España y posteriormente, realizamos un estudio empírico a través de una encuesta en la que participaron 103 profesores de contabilidad de distintas universidades del país. Mediante un análisis descriptivo y de diferencias de medias, se analizan los resultados en tres grupos de variables: el uso de Internet y la importancia de algunas herramientas Web 2.0 para uso académico; el conocimiento y su percepción de los MOOC en general; y, la percepción de los MOOC para la enseñanza de las NIIF.

En el capítulo siete también aplicamos un cuestionario similar al aplicado en España para responder a los interrogantes: ¿Cuáles son las percepciones de estudiantes, egresados y profesores en Colombia sobre un MOOC para enseñanza de las NIIF? ¿Existen diferencias significativas entre sus percepciones? En este trabajo obtuvimos 788 respuestas válidas de estudiantes, egresados y profesores del programa académico de Contaduría Pública de varias universidades de Colombia. Los resultados los presentamos mediante un análisis factorial, pruebas de hipótesis

para detectar diferencias de medias entre variables y grupos y, un análisis de regresión logística.

La tercera parte de la tesis recoge las conclusiones finales ofreciendo una perspectiva general de los análisis estadísticos y econométricos realizados en el estudio empírico en relación con el análisis conceptual del marco teórico, los cuales permiten considerar futuros caminos de investigación.

En la siguiente página presentamos la estructura de nuestra tesis doctoral en relación con los objetivos planteados.

Estructura y objetivos de la tesis doctoral

Objetivos específicos	Sección
Exponer y analizar los debates de la literatura internacional más relevantes sobre la adopción de las NIIF en el contexto global y algunas de sus principales implicaciones para la educación contable.	<p style="text-align: center;">CAPÍTULO 1</p> <p style="text-align: center;">LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA: SU AUGE EN EL CONTEXTO GLOBAL</p>
Exponer y analizar el surgimiento y desarrollo de los MOOC en la educación superior y sus perspectivas para la educación contable.	<p style="text-align: center;">CAPÍTULO 2</p> <p style="text-align: center;">LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS: SU AUGE EN LA EDUCACIÓN SUPERIOR</p>
Aportar evidencia empírica del auge de los MOOC y las características de las universidades del mundo que lideran la oferta general, examinando su aplicación en la enseñanza de la contabilidad.	<p style="text-align: center;">CAPÍTULO 3</p> <p style="text-align: center;">CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS UNIVERSIDADES DEL MUNDO QUE OFRECEN MOOC</p> <p style="text-align: center;">CAPÍTULO 4</p> <p style="text-align: center;">PANORAMA EDUCATIVO DE LOS MOOC EN CONTABILIDAD</p>
Analizar el terreno de acogida de las NIIF en Colombia, mediante un estudio empírico analítico de la adopción voluntaria.	<p style="text-align: center;">CAPÍTULO 5</p> <p style="text-align: center;">EXPLORANDO EL TERRENO DE ACOGIDA DE LAS NIIF: LA ADOPCIÓN VOLUNTARIA EN COLOMBIA</p>
Realizar un análisis de la percepción de profesores de contabilidad de distintas universidades de España y estudiantes, egresados y profesores de contabilidad de Colombia, sobre los MOOC para la enseñanza-aprendizaje de las NIIF.	<p style="text-align: center;">CAPÍTULO 6</p> <p style="text-align: center;">PERCEPCIONES DE LOS PROFESORES DE CONTABILIDAD EN ESPAÑA ACERCA DE LOS MOOC PARA LA ENSEÑANZA DE LAS NIIF</p> <p style="text-align: center;">CAPÍTULO 7</p> <p style="text-align: center;">PERCEPCIONES DE ESTUDIANTES, EGRESADOS Y PROFESORES DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA ACERCA DE LOS MOOC PARA LA ENSEÑANZA DE LAS NIIF</p>

PRIMERA PARTE | MARCO TEÓRICO

La universidad está siendo interpelada por preguntas complejas para las que hasta el momento solo ha producido respuestas simples. [...] Las respuestas simples dan por sentado el futuro de la universidad [...] y no logran abatir la perplejidad causada por las preguntas complejas. [...] La perplejidad es hija del hecho de que estamos ante un campo abierto de contradicciones en el que se registra una disputa inconclusa y no regulada entre diferentes posibilidades. Esas posibilidades abren un espacio para la innovación política e institucional, al mostrar la magnitud de lo que está en juego.

BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS, 2010: 50

Capítulo 1

Las Normas Internacionales de Información Financiera: su auge en el contexto global

Todas las innovaciones están, al menos en algún grado, salpicadas de fe, y solo pueden estar basadas en expectativas previas [...] Por eso sus resultados nunca son completamente como se anticiparon.

RAY BALL, 2016: 1

CAPÍTULO 1

LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA: SU AUGE EN EL CONTEXTO GLOBAL

1.1 Introducción

El siglo XXI ha estado definido, hasta la fecha, por escándalos financieros, que han provocado desestabilidad económica internacional, y por una crisis financiera con repercusiones globales previamente inimaginables.

Ante estos hechos, los gobiernos y las instituciones han reaccionado rápidamente, en el ámbito de la información financiera empresarial, promoviendo cambios regulatorios con el objetivo de recuperar la confianza en los sistemas de control, que contribuyeran a la estabilidad financiera apostando por una mejor supervisión y la instauración de mecanismos que aporten veracidad a la solidez financiera de las empresas.

Es en este contexto en el que los organismos reguladores han propuesto, en el ámbito de la información financiera, soluciones globales para problemas económicos globales. Uno de ellos es el que se refiere a las acciones llevadas a cabo para promover un avance armonizador internacional en el que destaca la labor realizada por el *International Accounting Standards Board* (IASB) en la emisión de normas de referencia internacional.

En este capítulo vamos a abordar el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la forma en la que dichas normas se han constituido como normas de aplicación en muchos países del mundo, aunque la convergencia hacia ellas sea bastante distinta en función de las posturas de los países y de sus posiciones en cuanto a la cesión o no de la soberanía nacional en el proceso de regulación contable nacional. No obstante, en nuestra opinión, el auge

de las NIIF no puede comprenderse desligado del contexto de la globalización, por tal motivo, este se constituye en el objetivo del presente capítulo y el punto de partida de nuestra investigación doctoral.

Para abordar dicho objetivo, tras esta breve introducción, en el siguiente apartado, situamos el desarrollo de dichas Normas Internacionales en el escenario del dominio financiero en el mundo. Posteriormente, describimos algunos de los aspectos más relevantes que han contribuido a su posicionamiento mundial como es el respaldo político recibido por la Unión Europea. El cuarto y quinto apartados describen el proceso de convergencia seguido por más de un centenar de países; prestaremos atención especial al caso de Estados Unidos. En los apartados seis y siete revisamos los principales enfoques desarrollados en estudios empíricos sobre la convergencia a NIIF y aquellos enfocados a los países con economías en desarrollo, brindando una descripción de la situación general en los países suramericanos. Seguidamente analizamos algunas implicaciones del auge de las NIIF en la educación contable y finalmente ofrecemos unas conclusiones del capítulo.

1.2 El contexto de la globalización económica y el auge de la uniformidad contable

La globalización es un fenómeno complejo en el cual intervienen y se comprometen fuerzas de distinto orden. Organismos como la UNESCO reconocen dicha complejidad al incorporar varias definiciones que lo caracterizan como un proceso multidimensional de orden económico, político, tecnológico, social, cultural (UNESCO, 2016).

A principios del siglo XXI, Stiglitz (2002), proveniente del centro del sistema financiero, ya planteaba algunas de las consecuencias que la misma podía tener y señalaba la necesidad de un cambio en la gobernanza mundial de modo que la globalización pueda ser reorientada de manera más equitativa a fin de que el

crecimiento resulte más sostenible y que sus frutos se compartan de manera más justa. En esta misma línea se había manifestado unos años antes De la Dehesa (2000) cuando subrayó que la globalización iba a ser positiva para el crecimiento y la convergencia mundial, pero sus costes y beneficios no iban a estar distribuidos equitativamente.

«Vivimos en un mundo globalizado, pero no homogéneamente globalizado», afirma de Sousa Santos (2010), refiriéndose a las desiguales lógicas de intercambio que supone la globalización. De una manera más pragmática, el economista José Luis Sampedro lo definió como una «constelación de centros con fuerte poder económico y fines lucrativos, unidos por intereses paralelos, cuyas decisiones dominan los mercados mundiales, especialmente los financieros, usando para ello la más avanzada tecnología y aprovechando la ausencia o debilidad de medidas reguladoras y de controles públicos» (Sampedro, 2013: 82).

El término globalización es definido por el Diccionario de la Lengua Española, como el «proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos» (RAE, 2014). Así pues, la globalización tiene como agentes fundamentales a las grandes empresas multinacionales que se implantan en países, consiguiendo que los mercados estén cada vez más integrados por el incremento de flujos comerciales y de capitales entre ellos. Como puede observarse, con el rol protagonista de los mercados que ofrecen estas aproximaciones se pone en evidencia, por un lado, la importancia de la información financiera para dicho proceso; y por otro, el rol protagónico de las tecnologías, sin las cuales no sería posible la aceleración de la información, lo cual, en términos del pensador Paul Virilio, son el vehículo que imprime la máxima velocidad a la que viaja la información que permite la máxima capitalización (Virilio, 2005).

Para Nobes y Parker (2008), la contabilidad es una tecnología que se aplica en distintos contextos políticos, económicos y sociales, los cuales siempre han sido tanto nacionales como internacionales, pero desde el último cuarto del siglo XX, la globalización de las normas y prácticas contables ha llegado a ser tan importante que las visiones nacionales de la contabilidad y la información financiera apenas pueden sostenerse. Por esto, resulta de alta importancia el abordaje del contexto de la globalización para la contabilidad.

Respecto de la relación contabilidad y desarrollo económico, compartimos la clásica visión de Jorge Tua Pereda, del rol de la contabilidad en el suministro de la información como base para tomar decisiones hacia un desarrollo equilibrado y armónico de nuestros países (Tua Pereda, 1998 y 2006). En este sentido, es claro que un buen sistema contable es una contribución importante al desarrollo económico; y en efecto, el autor ha planteado que «los sistemas basados en el control de hechos pasados, en la protección patrimonial o en criterios de índole fiscal, son más acordes con estadios inferiores de desarrollo económico, mientras que los de predicción, apoyados decididamente en el paradigma de utilidad, parecen más adecuados a sistemas económicos en que los mercados de capitales juegan un papel fundamental» (Tua Pereda, 2006: 148).

Lo anterior permite comprender que el sistema normativo contable resulta ser un mecanismo fundamental para lograr los objetivos económicos a escala empresarial, gubernamental, nacional e internacional (Montesinos, 2004). No es el único mecanismo, como veremos en el transcurso de este capítulo, pero su importancia juega un papel determinante en la formulación de política económica que a nivel supranacional es direccionada por las instituciones más relevantes de la globalización, el Banco Mundial (BM), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización Mundial del Comercio (OMC) (Stiglitz, 2002; Irvine, 2008).

En efecto, así lo reconocen el Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) en su informe sobre la iniciativa mundial lanzada en 1999 sobre

Estándares y Códigos creada tras la crisis económica de la década de 1990, para fortalecer una nueva *Arquitectura Financiera Internacional* (World Bank, 2005). De acuerdo con esta nueva *arquitectura*, debe asegurarse una armonización regulatoria de modo que haya convergencia con sus objetivos; especialmente en el caso del sistema normativo contable, ya que en él se definen los criterios para el reconocimiento y la medición de los hechos económicos, para la valoración de los recursos y la revelación de la información, entre muchos otros.

Es así como la política sobre la armonización en la información contable mediante la aplicación de un conjunto único de normas avalado por un organismo internacional, para el logro de la comparabilidad goza de amplio apoyo de gobiernos, empresas, la profesión, y el mundo académico, como lo subraya Sunder (2010). No hay que olvidar que hay en la sociedad una importante receptividad a los argumentos favorables a una mayor transparencia y credibilidad de la información, desde los escándalos financieros producidos en la década de 1990 pero que se ahondó con el caso de Enron en 2001 (véase entre otros, García-Benau y Vico, 2003; Franco, 2002; Cañibano y Alberto, 2008; Zehri y Abdelbaki, 2013), tras el que se reclamó con fuerza una mayor garantía en la información revelada por las empresas.

En este contexto, surgen análisis que advierten que un único esquema uniforme de clasificación internacional no resulta factible, por múltiples motivos. Algunos enfatizan que desconocer las normas y contextos sociales, políticos y económicos locales, conlleva el menoscabo de la eficacia de la información financiera para la administración y el buen gobierno (Sunder, 2010; Ramanna, 2013; Ball, 2016). De igual modo, otros autores defienden que la diversidad contable no ha impedido el desarrollo de los mercados globales de capital y las operaciones en el extranjero en el pasado, por ello consideran que la uniformidad de las normas no es ni práctico ni verdaderamente valioso (Rodrigues y Craig, 2007).

En el contexto particular europeo, la diversidad contable ha estado muy presente tanto en el ámbito empresarial como gubernamental (Montesinos, 2004).

El estudio de Carmona y Trombetta señala que la adopción de las NIIF «no produjo un conjunto común de normas contables "europeas" en los Estados miembros de la UE, sino más bien la cohabitación entre un conjunto de normas “internacionales” y una variedad de normas “nacionales”. Aunque las normas contables nacionales han convergido en el pasado reciente a las NIC/NIIF, todavía no son totalmente equivalentes entre países y los contables europeos tienen que adaptarse a esta diversidad» (2010:2). En efecto, las múltiples diferencias nacionales y los intereses de los distintos estados miembros de la Unión Europea no han podido suprimirse y ponerse de acuerdo en muchos años, tornándose imposible la homogeneidad, frente a lo cual se ha optado por alcanzar una armonización en el ámbito internacional, renunciando a tener una información **financiera con sello estrictamente europeo** (Nobes, 2011; Maystadt, 2013; Gonzalo-Angulo, 2014).

También se sostiene que a pesar de los múltiples estudios empíricos, hay poca teoría establecida sobre la cual construir una evaluación rigurosa de las ventajas y desventajas de unas normas contables únicas dentro de un país y mucho menos a nivel internacional, con lo cual, el debate sobre si la uniformidad produce una mejor comparabilidad en la información financiera **no parece del todo agotado** (Ball, 2006 y 2016; Zeff, 2007 y 2012; Sunder, 2010). De hecho, términos como uniformidad, homogeneización, armonización y comparabilidad, han estado presentes en todo el debate existente en las últimas décadas sobre convergencia de las normas contables, aunque con distinto peso y posicionamiento de cada uno de ellos a lo largo de los años (véase, Callao et al. 2007, 2009, 2010a y 2010b). Es oportuno mencionar que una de las diferenciaciones establecidas en la literatura al respecto señala que el concepto de normalización (o estandarización) implica un trabajo más rígido de las normas que debería conducir a una uniformidad global, mientras que la armonización es un término más amplio asociado a la legislación transnacional emanada de la Unión Europea se refiere a un proceso de aumentar la comparabilidad y la evitación de la diversidad total (Garrido et al. 2002; Nobes y Parker, 2008).

En suma, la globalización ha sido y sigue siendo, una **potente fuerza económica y política** que impulsa la demanda por la globalización en la contabilidad. En su estudio sobre la relevancia del enfoque comparativo para la contabilidad internacional, Nobes y Parker (2008) analizan de forma amplia la importancia de aspectos contextuales como el dominio de los Estados Unidos y la expansión de la Unión Europea; la globalización económica; el surgimiento de los mercados financieros mundiales; la influencia de la privatización; los cambios en el sistema monetario internacional y el crecimiento de las empresas multinacionales. Todos estos aspectos afectan la forma en que se desarrolla la contabilidad en cada país; pero a su vez, se hace necesario reconocer las fuerzas locales que imponen límites a la globalización de la contabilidad (Ramanna, 2013; Ball, 2016).

En efecto, podemos afirmar que el *big bang* contable, como se ha denominado recientemente a la revolución producida por la adopción a gran escala de las Normas Internacionales de Información Financiera, ha puesto de manifiesto, quizá como nunca, que la contabilidad ha sido y es un “saber estratégico” (Ortiz, 1988; Quintero, 2002). Por tal razón, el tema suscita tantos estudios y análisis como puntos de vista, de modo que el principal consenso a destacar, es la dimensión social y por ende, compleja de la disciplina contable.

Desde una perspectiva holística, el estudio de la globalización genera retos importantes a la disciplina contable. Si bien resulta deseable un grado de armonización de las normas contables, no puede desconocerse la **demanda por desarrollar una visión amplia de la globalización y no restringirla a una condición homogeneizadora que limita a la contabilidad como disciplina a un modelo regulatorio único** (Chua y Taylor, 2008; Álvarez y Gómez, 2008; Sunder, 2010; Rueda, 2010; Gonzalo-Angulo, 2014).

Tal y como lo ha planteado Dufour (2007: 79), la perspectiva hegemónica de la globalización ha conducido durante las últimas tres décadas a que parte de la economía “real” decrezca a medida que aumenta la especulativa, a partir de la

instrumentación de nuevos mecanismos financieros. Dicho predominio de lo financiero en las economías contemporáneas, denominado *financiarización*, es una fase creciente de la globalización que se impone con la filosofía de la maximización del valor para el accionista y se refuerza con la contabilidad (Dufour, 2007; Zhan y Andrew, 2014; Archel y Gómez, 2014; Gómez-Villegas, 2016). De forma específica, Zhan y Andrew (2014), ponen de manifiesto que el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, incorpora mediante prácticas contables, el compromiso con el sostenimiento de la *financiarización* más allá del compromiso por remediar la crisis financiera global.

Una visión amplia de la globalización implica reconocer otras dinámicas del desarrollo posibles y necesarias para un mundo global, en términos de Tua Pereda, más equilibrado y armónico, en el cual la contabilidad juega un papel imprescindible.

1.3 El gran impulso europeo a la adopción de las NIIF

Las necesidades de internacionalización de las empresas, en el contexto de la globalización económica, han consolidado ampliamente el objetivo de lograr un “lenguaje contable común”. No obstante a pesar de su importancia, no hay un consenso sobre la mejor forma de lograrlo. De hecho, el Informe Maystadt, sostiene que una de las razones por las cuales la Unión Europea tomó la decisión oficial en 2002 de adoptar las normas emitidas por un organismo privado independiente, fue por la imposibilidad de lograr un consenso en materia contable a nivel europeo, lo que supuso renunciar a su soberanía regulatoria (Maystadt, 2013: 4).

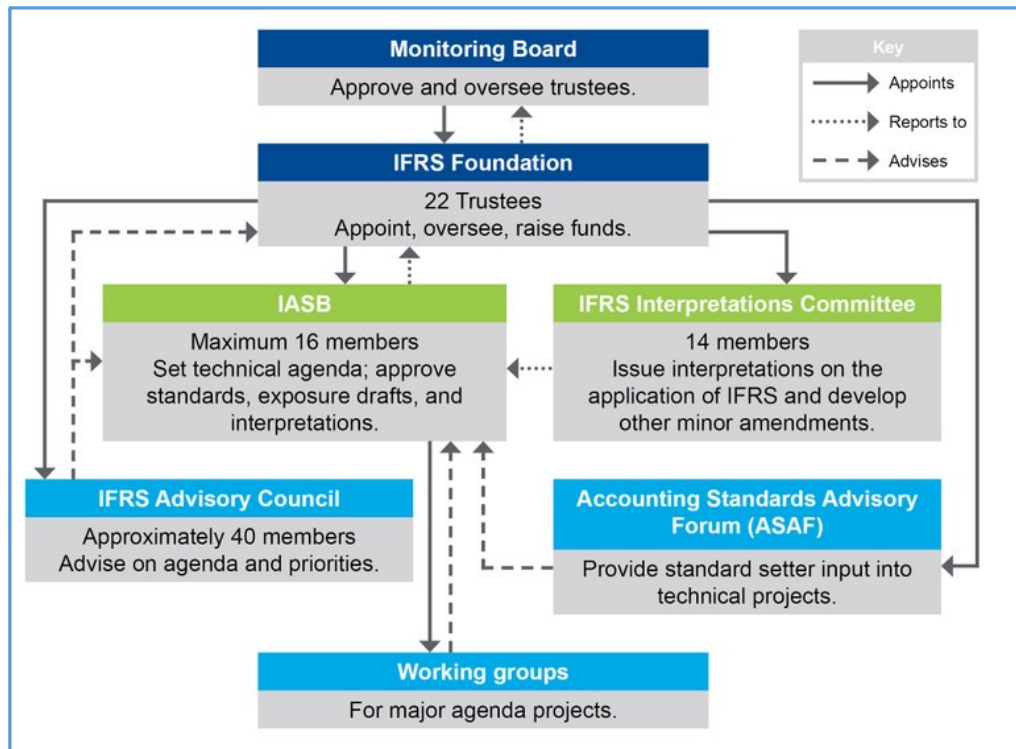
En cualquier caso, la búsqueda de un lenguaje común y la comparabilidad de la información contable han sido la bandera de los organismos emisores de normas internacionales desde hace varias décadas; en principio con claros beneficios para las empresas multinacionales (*global players*) y luego, suponiendo dichos beneficios también para el universo empresarial. Con independencia de tales

beneficios y su relevancia, la literatura existente desvela estos objetivos de armonización y comparabilidad como el juego de poderes en la carrera regulatoria de dos grandes emisores de normas contables en el mundo, el estadounidense *Financial Accounting Standard Board (FASB)* y el europeo *International Accounting Standards Committee (IASC)*, fundado en 1973 (véase por ejemplo los trabajos de Garrido et al. 2002; García y Zorio, 2002; Nobes y Parker, 2008; Zeff, 2012).

Tras un proceso de reestructuración interno en 2001, el IASC pasó de ser un comité a convertirse en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board, IASB*), justamente para ganar mayor reconocimiento y credibilidad con una nueva estructura similar a la del FASB (Whittington, 2005). Sobre este aspecto, el estudio de Ramanna (2013) señala la expectativa de que tal similitud, se creía, mejoraría las posibilidades de que los Estados Unidos adoptaran las NIIF; de hecho, ninguna otra nación goza de tan alto nivel de representación en el IASB como EE.UU (Nobes y Parker, 2008; Ramanna, 2013). Sirva la figura 1.1 para mostrar la actual estructura del IASB.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), (*International Accounting Standard- IAS*, del inglés), hacen referencia al conjunto de reglas contables que para las empresas del sector privado emitió el *IASC* desde su fundación hasta el año 2000. A partir del 2001, el nuevo *IASB* emite las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (*International Financial Reporting Standards, IFRS*). Actualmente el *IASB* funciona bajo la égida de la Fundación *IFRS (IFRS Foundation)*, sociedad privada sin ánimo de lucro, registrada en Londres (Reino Unido) y en Delaware (Estados Unidos) en cuyo presupuesto de funcionamiento la Unión Europea contribuye con el 14% (Unión Europea, 2016: 6). Así pues, bajo la responsabilidad del *IASB* están las NIC que siguen vigentes y las NIIF que continúa emitiendo (véase entre otros, Zeff, 2007 y 2012; De George et al. 2016). En adelante usaremos la sigla NIIF para referirnos indistintamente a tales normas.

Figura 1.1 Estructura del IASB



Fuente: Deloitte (2015). Guía rápida IFRS, p. 9

La nueva Fundación fue creada como un organismo no gubernamental, con el beneplácito de instituciones públicas, pero como lo declara en sus documentos, no conectada formalmente a ellas. El principal objetivo en su constitución, «declaró que el nuevo IASB se centraría en la creación de normas dirigidas a la protección de los inversores» (*IFRS Foundation*, 2012).

En el año 2002 (año del paso al euro como moneda única de la eurozona), las normas del IASB recibieron un gran respaldo cuando la Unión Europea tomó la decisión de exigir el uso de tales normas a todos los grupos cotizados en sus estados miembros a partir de 2005 (Unión Europea, 2002; Maystadt, 2013). Así pues, este fue el primer proceso de adopción de NIIF a gran escala (De George et al. 2016), enfoque de adopción al que se denomina actualmente “*big bang*” por diferenciarlo de los procesos “escalonados” posteriores de convergencia (Phan y Mascitelli, 2014; Gonzalo-Angulo, 2014). En efecto, la adopción de las NIIF ha tenido una

repercusión que ha ido más allá de los 28 estados miembros ya que las aplican también las grandes empresas en Suiza (que no es estado miembro). Conviene señalar que es potestad de los estados miembros el extender la aplicación de las NIIF a cuentas individuales y a empresas no cotizadas. España ha optado por permitir que las cuentas consolidadas puedan elaborarse según las NIIF pero no en las individuales.

Los estudios sobre la importancia de las NIIF no han sido escasos. Entre los principales argumentos resumidos por Brown (2011), como beneficios, tanto para las empresas como para los países, de adoptar las NIIF, se consideran, i) eliminar las barreras a la inversión extranjera; ii) mejorar la calidad de la información contable, esto es, incrementar la confiabilidad, la transparencia y la comparabilidad de los estados financieros; iii) incrementar la eficiencia de los mercados de capitales; iv) reducir los costos de capital (véase también Brüggemann et al. 2013; Owolabi et al. 2013; De George et al. 2016).

El argumento de la adopción de las NIIF se plantea, pues, como condición necesaria para el desarrollo de los mercados de capitales, tanto en países desarrollados como en economías emergentes, como veremos más adelante. En palabras de Tua Pereda, «si los organismos internacionales tienen mente, en la del IASB y también en la de la Comisión Europea, parece estar muy clara la vinculación entre Normas Internacionales, mercados de valores y desarrollo económico. Así lo prueban la Constitución del IASB, el preámbulo a las Normas Internacionales y, también, el Marco Conceptual, elaborado en 1988 por el entonces IASC. Por su parte, la Unión Europea toma la decisión de adoptarlas en la cumbre de Lisboa, en 2000, al hilo de su propósito de crear un único mercado de capitales europeo» (Tua Pereda, 2006:148).

El reglamento del Parlamento Europeo que exige la aplicación obligatoria de las NIIF, incluyó en su redacción dos argumentos básicos. En el *Considerando (2)*, la exigencia de «un corpus único de normas contables internacionales de gran

calidad para la elaboración de sus estados financieros consolidados»; y en el artículo 1, como *Objetivo*, «garantizar un alto grado de transparencia y comparabilidad de los estados financieros y, por ende, un funcionamiento eficiente del mercado de capitales de la Comunidad y del mercado interior» (Unión Europea, Reglamento (CE) No.1606/2002).

Sin embargo, el camino hacia la comparabilidad internacional no ha estado exento de contradicciones, que han sido evidenciadas no solo en estudios académicos sino en documentos oficiales institucionales. Con el propósito de evaluar el proceso de adopción de las NIIF por parte de la UE una década después, Philippe Maystadt en un informe realizado en 2013 por encargo del Parlamento Europeo (Maystadt, 2013) asume la pregunta «¿Deberían ser más “europeas” las NIIF?». El informe, que reconoce efectos positivos sobre la calidad y la comparabilidad de la información financiera (*reporting*), propone varias alternativas para superar varios aspectos negativos que han surgido. De ellos, resaltamos dos aspectos que están muy interrelacionados: el método de aceptación (o rechazo) de los estándares (*endorsement*) y, los mecanismos para asegurar el liderazgo europeo en el desarrollo de las normas.

En relación con el primer aspecto, el autor plantea que el *endorsement*, debería permitir la posibilidad de adaptar los estándares según convenga al interés del colectivo europeo. Sin embargo, encuentra algunos efectos negativos de hacer más europeas las normas alterando los estándares originales, como por ejemplo, i) enviar una señal negativa al resto del mundo y confusión a los mercados financieros, generando mayores costos de capital y de producción de información para las transnacionales; ii) poner en peligro la coherencia global del marco del *reporting* financiero; iii) el riesgo de re-nacionalizar las normas contables con sus efectos negativos para los mercados internos, cuando al contrario, todos están de acuerdo en que la principal prioridad es compartir unas normas contables uniformes. Frente al panorama, el autor recomienda precaución, especialmente si se desea una mayor soberanía europea en el establecimiento de las normas contables; esa posibilidad,

sostiene, «debe ser estrictamente regulada con criterios y condiciones precisas y restrictivas, por ejemplo, probar que el interés público europeo está realmente en juego» (Maystadt (2013: 10).

En cuanto al segundo aspecto el autor propone mejorar el sistema de representatividad europea en el debate contable. El proceso de *endorsement* se da en la Comisión Europea, previa recomendación de dos cuerpos, el Grupo Consultivo Europeo sobre Información Financiera (EFRAG), comité de naturaleza técnica que lleva la voz de Europa en el debate contable y el Comité de Reglamentación Contable (ARC), de naturaleza política, que representa a los gobiernos de los estados miembros. En este proceso, preocupan las diversas influencias de otras regiones en todo el proceso de establecimiento de las normas del IASB, que con el uso extensivo de las NIIF, legítimamente reclaman una mayor influencia en el IASB y especialmente, preocupa la influencia estadounidense (en el apartado 1.4 ampliamos este aspecto). Ante este panorama, la pregunta que se plantea en el informe es «¿cómo la Unión Europea, el principal usuario de las NIIF en términos de capitalización de mercado, puede obtener y mantener el liderazgo en el proceso de desarrollo y adopción de estándares?» (Maystadt, 2013: 5).

El análisis expuesto en el informe Maystadt sugiere que fortalecer la posición europea en el proceso político contable contabilidad implica la defensa del interés público. «Las normas de contabilidad son más que una mera convención del lenguaje - sostiene el autor- la cuales, al influir en el comportamiento de los actores en los mercados financieros, pueden tener un impacto en la estabilidad de esos mercados. El EFRAG, que debe ser la voz de Europa en el debate contable, es un comité técnico cuya visión no siempre tienen en cuenta de manera apropiada estos aspectos» (Maystadt, 2013: 5). Para mejorarlo, ofrece propuestas de reforma al EFRAG, de modo que se fortalezca su participación con mayores análisis de implicaciones económicas y políticas de los estándares y no solo análisis de carácter técnico. Además, agrega, que si «bien es cierto el IASB trabaja en análisis de efectos de sus normas, el EFRAG y por tanto, Europa, no pueden confiar exclusivamente

en esos análisis, porque dicho organismo no tiene en cuenta las especificidades de la economía europea» (Maystadt, 2013: 17).

A partir de lo anterior, la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo tomó como referente el trabajo elaborado por Maystadt (2013) para realizar el “Informe sobre la evaluación de los 10 años de aplicación de las NIIF en la UE y las actividades de la Fundación IFRS, del EFRAG y el Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB)” (Unión Europea, 2016a). En este informe se reconoce la necesidad de revisar y mejorar las NIIF con motivo de los efectos de la crisis financiera, en particular, como lo describe Maystadt (2013), la excesiva generalización del *valor justo* o *valor razonable* (*fair value*) (Unión Europea, 2016a: 16).

Posteriormente, este informe de la Comisión fue acogido por el Parlamento Europeo según se evidencia en la Resolución del 7 de junio de 2016 (en adelante Resolución), sobre la evaluación de las NIIF y otras actividades (Unión Europea, 2016b). Para efectos conceptuales, resulta de importancia la concepción de las NIIF incorporada en el texto de Resolución.

«A. Considerando que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son un componente necesario para el funcionamiento eficiente del mercado interior y de los mercados de capitales; que las NIIF y las NIA pueden ser consideradas como de interés público y por tanto, no deben poner en peligro la estabilidad financiera ni obstaculizar el desarrollo económico, y deben servir al bien común y no solo al interés de inversores, prestamistas y acreedores» (Unión Europea, 2016b, literal A).

Esta conceptualización resalta la importancia de las NIIF para las empresas que tienen una clara apuesta por los mercados de capitales y con vocación internacional. En efecto, la Resolución reconoce que la decisión tomada en 2002 de

obligatoriedad de las NIIF para los grupos cotizados, dejando la posibilidad de que los Estados miembros decidan ampliar el uso de las NIIF a nivel nacional, fue acertada porque «garantiza una subsidiariedad y una proporcionalidad adecuadas» (Unión Europea, 2016b, numeral 20). En el mismo sentido, el organismo europeo considera necesario que el IASB desarrolle un conjunto de normas simplificadas y menos complejas para ser utilizadas, a nivel de la UE de manera voluntaria, por las PYME que se encuentran en mercados de expansión (Unión Europea, 2016b, numeral 17).

Asimismo, dada su relevancia para el debate conceptual, destacamos de dicha Resolución, a manera de síntesis, los siguientes puntos, i) se pide ampliar el debate sobre el significado de «interés público» y el principio de «imagen fiel» para llegar a una comprensión común de estos criterios de adopción (numeral 2); ii) se acoge la intención del IASB de reintroducir el principio de «prudencia» y reforzar la «buena administración» en el nuevo marco conceptual (numeral 6), temas incluidos en Maystadt (2013), incorporados por el IASB en la nueva propuesta de Marco Conceptual (IASB, 2015); iii) que el IASB y el EFRAG refuercen sus análisis de impacto, este último en particular, centrándose en las necesidades europeas (numeral 11); iv) hay preocupación por la persistente complejidad de las NIIF, por lo cual se pide al IASB reducir dicha complejidad cuando se desarrollen nuevas normas contables (numeral 12).

Así pues, a pesar de las dificultades reconocidas en la evaluación de esta década de aplicación obligatoria de las NIIF por parte de la Unión Europea y sus inquietudes conceptuales expresadas, el objetivo de mantener un conjunto único mundial de normas emitidas por un organismo independiente no gubernamental, como el IASB sigue vigente y las NIIF se siguen respaldando como la mejor elección hasta el momento (Maystadt, 2013; Unión Europea, 2016a y 2016b).

1.4 El camino de la convergencia hacia las NIIF

El término “convergencia” empezó a ganar terreno en el campo contable a finales de 1990 sustituyendo al término “armonización” que había sido difundido inicialmente por el entonces IASC (Zeff, 2007). La convergencia, entonces, se refiere al proceso de reducción de diferencias entre las normas locales y las NIIF, difundidas como las de mayor nivel de calidad (Zeff, 2007; Nobes y Parker, 2008). Así pues, la convergencia, a pesar de ser considerada por el IASB como un camino válido hacia la adopción plena, lo considera como un proceso incluso de mayores costes comparado al de la adopción plena inmediata. Así lo expresó en 2010 el entonces Director de Actividades Internacionales de la Fundación IFRS, Wayne Upton, indicando que «Muchas jurisdicciones tienen obstáculos culturales, legales o políticos que impiden la adopción total inmediata de las NIIF [...] Respetamos las razones por las que esas jurisdicciones llegan a esa decisión y trabajamos con ellas para apoyar su proceso de convergencia. Sin embargo, al hacerlo, es nuestro objetivo final hacer posible la adopción total de las NIIF porque creemos que sólo entonces un país podrá beneficiarse plenamente de las ventajas de utilizar las NIIF [...] Si bien la convergencia puede ser la preparación necesaria para que algunos países adopten las NIIF, el enfoque más simple, menos costoso y más directo es adoptar el conjunto completo de las NIIF en un solo paso en lugar de optar por la convergencia a largo plazo» (Upton, 2010).

En su evaluación del proceso de adopción de las NIIF, el Parlamento Europeo afirma que «tiene la convicción de que en una economía globalizada son precisas normas contables aceptadas internacionalmente; recuerda, no obstante, que la convergencia no es un objetivo en sí misma, sino que tan solo es conveniente si da lugar a unas normas contables mejores, orientadas al interés público, la prudencia y la fiabilidad; considera, por tanto, que debe proseguir un diálogo sólido entre el IASB y los organismos nacionales encargados de la fijación de normas, pese a la lentitud de los progresos en el proceso de convergencia» (Unión Europea, 2016b: numeral 16).

El camino de la adopción plena inmediata que sugiere el IASB para lograr el éxito esperado y los beneficios de la aplicación enfrenta diversos obstáculos. El significado en rigor de la adopción de las NIIF, según sugieren Zeff y Nobes (2010), exigiría que todos los estándares fueran aplicados en el respectivo país de la manera exacta como los emite el IASB, incluso sobre la base de sus continuas modificaciones, descartando de hecho errores de traducción; pero esto, no ha sido así. Ni siquiera fue así en el caso de la adopción en bloque de la UE, que utilizó el *endorsement* como hemos señalado en la sección anterior; y este mismo proceso de ratificación varía en cada región por su contexto particular. Una preocupación es también la velocidad con la que se están dando los cambios en las normas y que los países, según sus lógicas nacionales, no necesariamente alcanzan a seguir (Gonzalo-Angulo, 2014).

Varios países en sus legislaciones y prácticas locales, mediante la convergencia, han adaptado algunas normas; lo cual genera diferencias en la implementación de las NIIF entre los distintos países que afectan la comparabilidad, tal y como se manifiesta en la literatura académica (Nobes y Parker, 2008; Daske et al. 2008; Leuz, 2010; Ramanna, 2013) y como lo reconoce el IASB (*IFRS Foundation*, 2012). De este modo, el uso del término “adopción” es generalizado por el propio IASB desde su sitio web al publicar los países que “permiten” o “exigen” las NIIF, con independencia de si han realizado modificaciones o no (una descripción general de los distintos métodos en la implementación de las NIIF puede verse en el sitio web de la Fundación IFRS [www.ifrs.org] y un análisis detallado en Zeff y Nobes, 2010).

En la última década hemos presenciado un incremento sorprendente de países que han modificado sus normas contables locales por las NIIF, o que han declarado un compromiso oficial de hacerlo. Y a pesar de estar aparentemente aceptadas las razones por las cuales los países deciden emprender dicho cambio, su análisis sigue siendo un importante campo de investigación (Chua y Taylor, 2008; De George et al. 2016).

De acuerdo con *IFRS Foundation* (s.f.), han formalizado la adopción de las NIIF, en distinto grado, 137 jurisdicciones¹ (véase el Cuadro 1.1 los totales de las columnas 3 y 5); unos exigiendo su aplicación obligatoria a todas o algunas de sus compañías de interés público² y otros permitiendo su uso de manera voluntaria. Para evaluar el progreso hacia la meta del uso global de las NIIF, la Fundación publica en su sitio web [www.ifrs.org] un análisis de los perfiles de cada jurisdicción. A la fecha (30/08/2016), la Fundación ofrece información oficial de 147 jurisdicciones, cuya clasificación puede observarse en el Cuadro 1.1

Cuadro 1.1 Uso de NIIF en el mundo

Región	Juris- dicciones en la región	Jurisdicciones que exigen las NIIF para todas o la mayoría de sus compañías locales de interés público	Jurisdicciones que exigen las NIIF como % del total de Jurisdicciones en la región	Jurisdicciones que permiten o exigen las NIIF al menos para algunas (si no todas o la mayoría) de sus compañías locales de interés público	Jurisdicciones que ni exigen ni permiten las NIIF para ninguna de sus compañías locales de interés público
Europa	43	42	98%	1	0
África	23	19	83%	1	3
Este Medio	12	11	92%	1	0
Asia y Oceanía	32	23	72%	4	5
Américas	37	27	73%	8	2
Totales	147	122	83%	15	10
Como % de 147	100%	83%		10%	7%

Fuente: Adaptado de *IFRS Foundation* [<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional-profiles.aspx>] Fecha de consulta: 30/08/2016

¹ Se entiende el término jurisdicción para designar un estado, una provincia, o un país y en general, un territorio sobre el cual un Estado ejerce su soberanía.

² Tal y como lo expresan en su sitio web oficial, *IFRS Foundation* considera compañías de interés público tanto a aquellas listadas en bolsa como al resto de instituciones financieras.

Aunque las evidencias sobre los beneficios de las NIIF no son uniformes ni consistentes, como podrá verse más adelante con los estudios empíricos, el éxito sin duda alcanzado por el IASB, reconocido ampliamente, es que en una década hayan logrado la aceptación de un gran número de países. Entre los que permanecen sin adoptar las NIIF se encuentran los cuatro países con mayor población (China, India, Indonesia y EE.UU) y las tres más grandes economías (China, Japón y EE.UU). Esto, en opinión de algunos autores, constituye una evidencia de las presiones políticas que limitan la decisión de adopción de las normas del IASB al ceder la soberanía regulatoria (Ramanna y Sletten, 2009 y 2014; Ball, 2016).

Al evaluar el éxito de su primera década y establecer su estrategia para la segunda década, la Fundación IFRS indica que «un IASB independiente y profesional, no dependiente de intereses nacionales o parroquiales especiales, dotó a los estándares de credibilidad» y en tal sentido, reconoce tres factores que le han llevado a su éxito (*IFRS, Foundation, 2012: 8*):

- 1) su fortaleza como organización y la calidad de las NIIF;
- 2) la decisión de la Unión Europea de designar al IASB como su organismo normativo, que sirvió de catalizador para la adopción de las NIIF en otras partes del mundo; y
- 3) la voluntad de los EE.UU de comprometerse en la convergencia, de aceptar las NIIF para las compañías extranjeras cotizadas y de considerar la posible adopción para las compañías estadounidenses.

En dicho documento de estrategia, la Fundación establece claramente su interés -como regulador único- por la adopción total de sus normas por la vía que considera más eficiente, aquella que omite las lógicas de la soberanía legislativa y las diferencias nacionales existentes. Así, de este modo, declara como parte de su Misión y desafíos para la segunda década, «la adopción global de las NIIF plenas (*full*) tal y como son emitidas por el IASB». Reconoce también que hasta ahora, «ha dedicado considerable energía a la convergencia como una estrategia de corto plazo

en jurisdicciones particulares para facilitar la adopción mediante un periodo de transición [...] Pero la convergencia, por definición, no es un sustituto de la adopción [...] -y por lo tanto- hay que resistir la tentación de buscar la convergencia en vez de la adopción porque por esa vía no se producirá el objetivo de lograr un solo conjunto de estándares globales» (*IFRS, Foundation, 2012: 12*).

Por otra parte, varios autores se plantean si la convergencia total sería deseable (Carmona y Trombetta, 2010) y en caso de lograrse, si será sostenible (De George et. al 2016). En este sentido, algunas voces ponen de manifiesto la importancia de la competencia regulatoria. Nobes y Parker (2008) sugieren que esta sería una forma de limitar el comportamiento “dictatorial” y solucionar problemas de ineficiencia burocrática que pueden surgir. Sin embargo, argumentan también que el regulador único es una forma de reducir ineficiencias para las empresas que del otro modo tendrían que operar bajo las diferentes normas de diferentes jurisdicciones, al tiempo que «podría proteger contra una competencia por jurisdicciones para atraer a las empresas por tener las normas más laxas» (Nobes y Parker, 2008: 113).

El hecho de que las empresas no puedan elegir entre las normas del IASB o las del FASB, o incluso otro regulador, implica, según autores como Sunder (2010 y 2011) y Ball (2016), desconocer la complejidad de las interacciones de los participantes en los mercados. Por el contrario, con la competencia regulatoria, el campo contable experimentará innovaciones positivas al tener más oportunidades de evaluar empíricamente los efectos de las nuevas normas contables de uno y otro modelo en distintos contextos y poder descubrir mejores sistemas de contabilidad y su desarrollo en el tiempo, con un sano equilibrio entre estándares contables escritos y normas sociales locales (Sunder, 2010). Asimismo, se fomenta la calidad de la información financiera, derivada de mayor experimentación y una base racional para comparar cómo funcionan las economías o entidades bajo estándares alternativos (Sunder, 2011). En esta línea, otros autores (Carmona y Trombetta, 2010; Ramanna, 2013) consideran más ventajoso la coexistencia de normas contables alternativas a las NIIF.

Por lo anterior, Sunder pone en cuestión la contribución de un monopolio de las NIIF al mejoramiento de la economía por la vía de la prosperidad y la riqueza de la sociedad, y resalta que este debería ser el criterio, y en cambio, aspectos como las correlaciones entre datos contables y bursátiles, la promoción que hacen de las NIIF ciertas empresas y grupos, y el número de jurisdicciones que han adoptado las NIIF con la intención de atraer capital extranjero o préstamos del Banco Mundial, no deberían ser las bases para la decisión de adoptar las NIIF (Sunder, 2011).

Para Ball (2016), es indudable que las NIIF constituyen una innovación de proporciones históricas en el mundo de la información financiera, sin embargo, convertirlas en única opción sin competencia alguna, conduce a una centralización riesgosa y a la larga a una pérdida de innovación, en coincidencia con los argumentos de Sunder (2010 y 2011), en la medida en que no es posible garantizar la sostenibilidad a nivel global de los beneficios de las NIIF.

1.5 La convergencia a NIIF de los EE.UU ¿De las reglas a los principios?

Los vínculos históricos de EE.UU con el IASB y su predecesor IASC, son el origen de la similitud de muchos de sus criterios contables (un mayor detalle sobre los orígenes de ambos reguladores se encuentran en Nobes y Parker, 2008). Sin embargo, tras los escándalos financieros, principalmente los de *Enron* y *Worldcom* en 2001 y 2002 respectivamente, junto con el derrumbamiento de la más grande auditora americana Arthur Andersen, el modelo contable estadounidense fue ampliamente cuestionado. A partir de este hecho se puso de relieve la principal diferencia entre los dos modelos contables. El del IASB, basado en principios generales y el del FASB, basado en reglas detalladas, como reflejo del ambiente de grandes litigios que se vive en EE.UU, que suele llevar a regulaciones muy precisas (véase entre otros, Nobes y Parker, 2008; Molina y Tua, 2010; Alon y Dwyer, 2014; IASB, 2015: 60).

La reacción regulatoria de EE.UU ha supuesto una reorientación hacia el enfoque de los principios tal y como se puso en evidencia en 2002 con la Ley Sarbanes-Oxley (Molina y Tua, 2010). Especial adhesión a este enfoque manifiesta la SEC (Carmona y Trombetta, 2010; Ramanna, 2013; Cherry y Schwartz, 2013). Sin embargo, para algunos «parece improbable que el FASB pueda moverse sustancialmente hacia el estilo de estándares del IASB porque requeriría la reescritura de toda la literatura estadounidense y el re-entrenamiento de contadores y auditores de los Estados Unidos» (Nobes y Parker, 2008: 110).

En 2002 el IASB y el FASB iniciaron un proyecto de convergencia incluido en un Memorando de Entendimiento conocido como el Acuerdo de Norwalk, cuyo objetivo era eliminar las diferencias entre las NIIF y los US-GAAP tanto como fuera posible y que ha marcado la agenda del IASB. Dicho Memorando de Entendimiento ha sido actualizado en más de una ocasión (2006, 2008, 2010), según se detalla en los *informes de progreso*³ publicados por la Fundación IFRS entre 2012 y 2013. De este trabajo conjunto se han derivado aspectos relevantes como el hecho de que la agencia del gobierno estadounidense *Securities and Exchange Commission (SEC)* anunciara en 2007 la aceptación de las NIIF en los estados financieros de las compañías extranjeras que cotizan en bolsa, sin necesidad de reconciliación a sus US-GAAP. De igual modo, el grupo de líderes de los ministros de finanzas (G-20) ha promovido el proyecto de convergencia de las normas contables entre las dos entidades en reiteradas ocasiones, pidiendo a los normalizadores redoblar sus esfuerzos para “lograr un conjunto único de estándares de alta calidad” (*IFRS Foundation*, s.f.). Por esta razón, Carmona y Trombetta (2010) consideran que no es sorprendente que los políticos avancen hacia una solución políticamente conveniente, aunque sea tal vez una solución ingenua.

El proceso de convergencia de estándares entre los dos emisores plantea inquietudes para ambas partes, pues a pesar de los avances en su trabajo conjunto

³ Véanse los [Progress Reports](#) en la sección “*Convergence with US GAAP*” del sitio web de la Fundación NIIF [www.ifrs.ogr].

de revisión y mejoramiento de estándares específicos, el proceso no ha avanzado como se esperaba⁴ y persisten diferencias de criterios, especialmente en lo relacionado con instrumentos financieros (véase un mayor detalle en Carmona y Trombetta, 2010). Se ha planteado que con el inicio de la reciente crisis financiera y el cambio directivo en la SEC, ambos en 2008, los compromisos previos adquiridos por EE.UU con las NIIF se han diferido por tiempo indefinido (Ramanna, 2013).

Asimismo, desde el colectivo europeo, se ha manifestado la necesidad de un mayor liderazgo europeo en el proceso regulatorio del IASB, considerando que la actual participación del Parlamento Europeo no es suficiente ni proporcional a la contribución financiera del presupuesto de la UE a la Fundación IFRS. Además de la importante influencia de las posiciones norteamericanas y de otras regiones que en la medida en que se convierten en usuarios de las NIIF reclaman mayor interés (Maystadt, 2013; Unión Europea, 2016a: literal J).

Algunos autores son escépticos frente al propósito del IASB de mantener su camino de la emisión de normas basado en principios y no en reglas, si se tiene en cuenta el interés en consolidar el proceso de convergencia con el FASB, cuya orientación es hacia las reglas detalladas (Zeff, 2007). En contraste, el enfoque de los principios generales ha sido considerado uno de los propulsores para el respaldo de las NIIF por parte de la Unión Europea (Maystadt, 2013) y el consecuente rechazo de los US-GAAP por considerarlos «demasiado basados en reglas que no se ajustan a la política europea» (Nobes y Parker, 2008: 102). Este aspecto ha dado lugar a un debate con distintas posturas en la literatura internacional.

Muchos consideran la flexibilidad como la mayor bondad del sistema basado en principios en oposición a la rigidez de las reglas restrictivas. Carmona y

⁴ Véase el “[informe de actualización de alto nivel sobre el estado y el calendario de los proyectos de convergencia restantes del IASB y el FASB](#)” para la Reunión de Ministros de Finanzas del G-20 y directivos del Banco Central del 15-16 de febrero de 2013 [www.ifrs.org].

Trombetta (2008), plantean que el sistema basado en principios de las NIIF incorpora aspectos positivos que facilitan la aplicación en países con sistemas legales e institucionales distintos, como el caso de España e Italia. Sin embargo, el estudio de Kvaal y Nobes (2012) sobre la persistencia de patrones nacionales en empresas que han adoptado las NIIF, revela hallazgos significativos de mayores cambios de política contable en grandes empresas continentales (Francia y España) frente a empresas anglosajonas, que ponen en evidencia los obstáculos para la comparabilidad y las dificultades de la armonización. Otros consideran que dicha flexibilidad constituye una fuente importante de discrecionalidad para la gerencia a la hora de realizar las estimaciones y los juicios en la información financiera que acarrea muchos riesgos (Hail et al. 2010; Ball, 2016; Gómez-Villegas, 2016).

Entre tanto, el estudio de Molina y Tua (2010) sostiene que los principios generales y las reglas detalladas no son incompatibles. Señala también que las preferencias por uno u otro modelo se explican en parte por el tipo de decisiones a asumir en una jurisdicción. Según sus evidencias, los académicos manifiestan mayor preferencia por los principios generales, mientras los profesionales y preparadores de la información, por las reglas detalladas. Su análisis plantea que dicha preferencia está condicionada por el tipo de responsabilidad que asumen unos y otros en el proceso informativo y su orientación ya sea con estimaciones o con conceptos. Pero esto no implica que sea incompatible un modelo de regulación fundamentado en principios sólidos y una derivación más concreta en reglas detalladas, teniendo en cuenta que la tarea de establecer esto último requiere una importante dosis de criterio profesional y en todo caso, ninguno de los dos esquemas “vacuna” contra la posibilidad de manipulación por parte de la gerencia (Molina y Tua, 2010).

En esta línea, Cherry y Schwartz (2013) sostiene que ni las NIIF son puramente basadas en principios, ni los US-GAAP son puramente basados en reglas, siendo los dos conjuntos de estándares una mezcla que tiende a permanecer en esa forma. De igual modo, Ball (2016), afirma que las reglas generalmente se basan en principios, y pueden ser formas eficientes de aprovechar la experiencia adquirida en

circunstancias específicas que se repiten en las empresas y en el tiempo, además de brindar tanto a emisores como a auditores mayor certeza sobre la forma de regular sus acciones.

A pesar de la importancia que para el emisor estadounidense FASB reviste un modelo basado en principios generales, varios autores coinciden en que no se vislumbra en el mediano plazo la intensión de EE.UU de adoptar las NIIF. El estudio de Carmona y Trombetta (2010) sugiere que el objetivo de un “conjunto común” de normas contables será reemplazado en el corto-medio plazo por un “conjunto ligeramente diferente” de las normas contables. Ramanna (2013) sostiene que la participación de EE.UU. en el IASB es fuente de legitimidad para las NIIF y por lo tanto, aunque no se produzca la convergencia total, dicha participación se seguirá manteniendo. Otros afirman que «es difícil que el gobierno de EE.UU ceda completamente su soberanía sobre las normas contables a un organismo con prioridades políticas y económicas distintas, que debe responder a más de 100 países» (Ball, 2016: 21).

1.6 Estudios empíricos y otros enfoques sobre convergencia a NIIF

Uno de los primeros estudios de la literatura internacional que tuvo gran relevancia al abordar la armonización contable internacional (*International Accounting Harmonization*) fue el de Baker y Barbu (2007). Dicha investigación señalaba que la armonización contable internacional se había convertido en el tema central de muchos investigadores en los últimos 40 años, pero la tendencia marcó una nueva fase a partir de 2005 cuando las empresas cotizadas en bolsa domiciliadas en la Unión Europea debieron preparar su información financiera consolidada conforme a las normas internacionales de contabilidad. Desde ese momento se perfiló como tendencia de investigación la implementación de las NIIF en los diferentes países del mundo y en particular en los estados miembros de la Unión Europea.

De acuerdo a la condición legal de la aplicación de las NIIF, los estudios de la literatura internacional pueden clasificarse entre aquellos orientados a la adopción voluntaria de las normas y los que se refieren a su adopción obligatoria. A su vez, los estudios sobre adopción voluntaria se refieren, de una parte, al análisis de las características y determinantes de dicha adopción, enfocados mayoritariamente en los estados miembros de la Unión Europea antes del 2005. Estos estudios reconocen que las firmas empezaron a adoptar voluntariamente las normas internacionales a finales de la década de 1990 en la medida en que requerían capital extranjero, y fue así como varios países entre ellos Austria, Alemania, y Suiza, permitieron a sus empresas la aplicación voluntaria de las normas (Van Tendeloo y Vanstraelen, 2005; Soderstrom y Sun, 2007). Un mayor detalle de estos estudios se ofrece en el capítulo cinco de esta tesis.

Los estudios sobre efectos y consecuencias económicas de la adopción de las NIIF tanto voluntaria como obligatoria, pueden ser reconocidos especialmente en la literatura anglosajona, con los estudios de Brüggemann et al. (2013) y De George et al. (2016), principalmente en efectos sobre la información financiera (relevancia del valor, elección contable, propiedades contables); y efectos sobre el mercado de capitales (costo de capital, liquidez, proyecciones de analistas).

Resultan relevantes los resultados que indican que tanto la calidad de la información financiera como los efectos sobre el mercado de capitales, dependen de muchos factores, entre ellos los culturales (Ding et al. 2005; Zeff, 2007) y los institucionales en un país para que se produzcan los beneficios de adoptar las NIIF (Soderstrom y Sun, 2007; Ding et al. 2007; Leuz y Wysocki, 2010; Jeanjean y Stolowy, 2008; Armstrong et al. 2010; Hail et al. 2010; Leuz, 2010; Brown, 2011; Landsman et al. 2012). Hope et al. (2006) sostienen que los países donde se percibe la necesidad de proporcionar un mejor acceso a sus mercados internos de capital y con los mecanismos de protección de los inversores más débiles son más propensos a adoptar las NIIF.

Los resultados de estos estudios ponen de relieve aspectos tales como el sistema legal y político de un país y las diferencias que el origen anglosajón de las NIIF puede conllevar; el nivel de desarrollo y organización de la profesión y su participación en el desarrollo de los principios y normas contables locales; algunos advierten que los beneficios ocurren solo en países donde el entorno institucional brinda incentivos a las empresas para ser transparentes y por lo tanto para divulgar información financiera de mejor calidad (Daske et al. 2008; Leuz, 2010; Daske et al. 2013), otros los atribuyen a países que realizan cambios simultáneos en sus mecanismos de cumplimiento de las normas (*enforcement*), tales como la creación de nuevas entidades de supervisión y control de la información financiera que reportan las empresas (Christensen et al. 2013). Adicionalmente, Capkun et al. (2012) al estudiar si la adopción en la UE redujo las opciones de manipulación contable en empresas que adoptaron antes, durante y después del período de transición, comprueban un aspecto negativo para la calidad contable relacionado con la flexibilidad de las normas emitidas en distintos momentos por el IASB, dando lugar a una mayor manipulación de resultados. Christensen et al. (2015), con evidencia basada en compañías alemanas, encuentra mejoras en la calidad contable en las firmas que tenían incentivos para adoptar voluntariamente antes de 2005, y no en aquellas que se resistieron a adoptar hasta la fecha obligatoria, explicando que estas empresas tenían conexiones más estrechas con los bancos y los accionistas al interior del país, y por tanto, menos incentivos para adoptar normas internacionales.

Otros estudios (Kim et al. 2011; Kim y Shi, 2012) obtienen resultados positivos sobre el costo de capital en compañías que adoptan de forma voluntaria las NIIF en varios países diferentes de EE.UU., que en aquellas no adoptantes. En la misma dirección, Barth et al. (2013) brindan evidencia indirecta positiva sobre costo de capital y comparabilidad aunque el efecto neto, afirman, es modesto.

El estudio de Christensen (2012) es crítico de los estudios que plantean mejoras en la información financiera como producto de la adopción de NIIF. El autor sostiene que, aunque son consistentes con otras investigaciones previas, son

inconsistentes con la baja frecuencia de adopción voluntaria global. Por esta razón, plantea que los beneficios han sido incorrectamente estimados por los investigadores y que se requieren investigaciones más amplias para analizar los costos de la adopción y las razones por las cuales unos gerentes deciden adoptar NIIF voluntariamente, mientras que, la mayoría de ellos frente a la elección, decide no adoptar.

En el mismo sentido crítico, el estudio de Brüggemann et al. (2013) discute la evidencia empírica de las consecuencias económicas deseadas y no deseadas de la adopción obligatoria de las NIIF en la UE, argumentando posibles problemas de diseño de investigación en tales evidencias. Con anterioridad, Chua y Taylor (2008) señalaron argumentos en el mismo sentido, enfatizando mayor número de evidencias para la adopción voluntaria que para la obligatoria.

Con independencia de que el objetivo de la convergencia de las normas contables sea deseable o posible, la evidencia empírica constata que no es un objetivo simple. Para Ball (2016) en su artículo titulado “NIIF 10 años después”, la armonización y por supuesto, la más exigente uniformidad enfrenta dos grandes limitantes que deben diferenciarse muy bien: la adopción y la implementación, que hasta ahora se han dado de manera desigual en todo el mundo. La primera se refiere a la decisión oficial de un país de incorporar las Normas Internacionales a su legislación interna, la cual ha variado desde la aceptación total de las NIIF tal y como las ha publicado el IASB hasta el rechazo o exclusión de algunas normas. Mientras que la implementación hace referencia a la práctica efectiva *a posteriori* de las normas adoptadas por parte de las empresas, lo cual requiere, además de los mecanismos de *enforcement*, la alineación del comportamiento de los directivos en todo el proceso de elaboración y presentación de la información financiera.

El estudio de Kvaal y Nobes (2012) basado en una muestra de grandes empresas de la Unión Europea, demostró que las empresas francesas y españolas han realizado más cambios de política contable después de la adopción de las que

podrían haber hecho como parte del período de transición establecido (2005-2006). Evidencian además que tales cambios distaban mucho de los tratamientos nacionales previos a la adopción y atribuyen estos hallazgos al distanciamiento de estas empresas (continentales) con el lenguaje de las NIIF y su cultura financiera. Por ello advierten que la falta de comparabilidad puesta en evidencia, reduce la utilidad de la decisión de las cifras contables y dificulta los objetivos de la armonización contable (Kvaal y Nobes, 2012).

Asimismo, se ha cuestionado la adopción de diferentes versiones de las NIIF en distintas regiones (Ball, 2006 y 2016; Leuz, 2010; Zeff, 2012; Maystadt, 2013; De George et al. 2016), ya no solo por diferencias en conceptos comerciales, instituciones, lenguaje y la propia traducción, sino por la elección de distintos métodos contables cuando un estándar ofrece varias alternativas (véase IASB, 2015, numeral 2.28). De otra parte, una adecuada implementación no se garantiza solo con establecer mecanismos de supervisión del adecuado cumplimiento de las normas (*enforcement*) (Villanueva et al. 2015), se requiere además de la confluencia de todo un ambiente institucional local que afecta el comportamiento de los directivos a la hora de informar sobre los asuntos financieros de las empresas (véase entre otros, Leuz, 2010; Ball, 2016).

Reconociendo la importancia de la armonización y la comparabilidad a través de un conjunto de normas como las NIIF, Leuz (2010) sugiere la creación de un segmento de empresas globales (*global players*) y evitar la exigencia de convergencia global para todos los países, de cuya inconveniencia hay evidencia suficiente. Dichas empresas aplicarían no solo las mismas normas contables sino que se ajustarían a los mismos mecanismos de cumplimiento de dichas normas con independencia de si los sistemas de *enforcement* de su país de origen sean débiles o no. Agrega además que ya existe el organismo supranacional encargado de administrar o vigilar a este segmento de empresas, refiriéndose a la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO, por sus siglas en inglés), o a nivel de Europa, el Comité de Reguladores de Valores Europeos.

Por su parte, Ball (2016) parte de reconocer que todos los sistemas de acumulación contable involucran algún grado de juicio, especialmente en los ajustes que afectan el flujo de caja. Pero de manera más contundente, las NIIF con su marcado acento en la contabilidad del valor razonable, toda vez que ésta representa ajustes contables y no transacciones reales, cuya fiabilidad puede lograrse más en mercados financieros desarrollados que en aquellos con más limitaciones de liquidez, presiones en el establecimiento de precios, otras presiones políticas, instituciones débiles, entre otros. A partir de lo anterior, se admite que hay un amplio margen de maniobra en la forma como las NIIF son implementadas, debido al considerable grado de estimaciones y juicios de gerentes y auditores que a su vez están sujetos a influencias locales de naturaleza política y económica.

Una preocupación similar en torno a la valoración financiera en el marco de las NIIF ha sido expresada también en las evaluaciones de la Unión Europea, al reconocer una contradicción entre el paradigma de la “utilidad de la decisión” que representa la contabilidad a valor de mercado con la función de “adecuación de capital” de la contabilidad expresada en la legislación de la UE, «para la cual la norma es la imagen fiel de las cifras específicas» (Unión Europea, 2016b, literal C).

Estas preocupaciones son fruto de una clara tensión por la excesiva orientación financiera de las NIIF, que ignora otros importantes usos de la información contable, como por ejemplo la evaluación de la administración. Este debate ha obligado al IASB a incorporar en su propuesta del nuevo Marco Conceptual de las NIIF un objetivo separado de la información financiera para evaluar la actuación de la gerencia (véase los numerales 1.4 y 1.13 de IASB, 2015: 21). No obstante, para Ball (2016), esta medida adoptada por el emisor, resulta insuficiente al concebir la administración supeditada a la valoración de los recursos. Debe advertirse que existen múltiples dimensiones de la información contable en el contexto de la administración de los gerentes y en otros contextos (otros usuarios) que no pueden ser medidas solo con la perspectiva de la valoración. Asimismo, luego de haber excluido del marco el principio de “conservadurismo”, el autor califica de

contradictorio la inclusión del principio de “prudencia” en apoyo de la “neutralidad”. Son las contradicciones surgidas en los intentos por reconciliar la excesiva visión financiera del IASB con otras visiones necesarias de la contabilidad.

Contradicciones e incompatibilidades que también ha sido objeto de preocupación en la investigación sobre el desarrollo y aplicación de la NIIF para las PYME. Los estudios (Perera y Chand, 2015; Devi y Samuj, 2015), ponen en evidencia que el IASB no ha abordado de manera adecuada la orientación al usuario haciendo de dichas normas una simplificación de los requisitos de divulgación de las NIIF plenas, es decir, falta de estudio y conocimiento empírico sobre los usuarios de las PYME. Asimismo, el supuesto del mercado de capitales adoptado en la NIIF es claramente inadecuado teniendo en cuenta las fuentes de financiación de las PYME (Gómez-Villegas, 2016). Otra crítica señalada es la escasa representación de las economías en desarrollo en los procesos de establecimiento de estas normas del IASB.

Lo anterior también constituye inquietudes para la UE, expresadas en su Resolución de evaluación de las NIIF, al pedirle al IASB que garantice los intereses de las PYME con la intención de que puedan ser usadas de manera voluntaria por aquellas con mercados en expansión (Unión Europea, 2016b, numeral 17).

La decisión de por qué las compañías y los países adoptan las NIIF de manera voluntaria u obligatoria ha sido estudiada también con otros enfoques y en otros contextos distintos al anglosajón y al de la UE, que enfatizan en razones sociales, culturales y políticas, adicionales a las económicas (Chua y Taylor, 2008; Albu et al. 2014; Phan y Mascitelli, 2014; Nurunnabi, 2015). De otra parte, y mediante la teoría económica de la Red, Ramanna y Sletten (2009) analizan una muestra de países no comunitarios y encuentran que un país es más proclive a adoptar NIIF si sus socios comerciales o países dentro de su región geográfica han adoptado previamente. También identifican a los países más poderosos como aquellos menos propensos a adoptarlas y menos dispuestos a ceder su autoridad regulatoria a un

organismo internacional. No hallaron evidencia de que el comercio exterior y los flujos de inversión de un país afecten su decisión de adopción.

Por su parte, la perspectiva del neo-institucionalismo y en particular los planteamientos de DiMaggio y Powell (1983) sobre el isomorfismo, gozan de amplia aceptación para el análisis y la comprensión de los cambios que enfrentan tanto organizaciones y empresas como los países. En esta teoría las instituciones juegan un papel central y permite explicar cómo a través de la institucionalización de algunas prácticas se logra la homogeneidad en un campo organizativo. Por ello, aunque su uso para analizar los procesos normativos en el ámbito contable ha sido menos frecuente que en el área organizacional y de gestión, es de creciente interés. Dentro de este enfoque se identifican tres mecanismos de isomorfismo: coercitivo, mimético y normativo. El coercitivo proviene de la influencia política y de la búsqueda de legitimidad por la dependencia de recursos; el mimético, se refiere a la tendencia de un actor a imitar a otro para ganar legitimidad social; y el normativo proviene de la profesionalización para legitimar formas y métodos de trabajo. Estos mecanismos explican en algunos estudios la adopción de las NIIF en búsqueda de legitimidad social (Hope et al. 2006; Irvine, 2008; Judge et al. 2010; Lasmin, 2011; Alver et al. 2013; Guerreiro et al. 2015; Doadrio et al. 2015; Samaha y Khlif, 2016).

Algunos de estos estudios llegan a la conclusión de que los países con mayor dependencia de recursos, estructuras de gobierno y economías débiles, incluida una débil protección de los inversores, han sido más propensos a exigir el uso de las NIIF (Hope et al. 2006; Alon y Dwyer, 2014).

De acuerdo con Rodrigues y Craig (2007), se adoptan las NIIF a menudo para mejorar la reputación de una organización para parecer ser racional, moderna, responsable y legalmente compatible con otras y no solo por razones de eficiencia. El isomorfismo supone que las organizaciones adoptan las estructuras y prácticas de gestión que se consideran legítimos y socialmente aceptables por otras organizaciones en su campo, con independencia de su utilidad real (Rodrigues y

Craig, 2007: 742). Por eso, para los autores, “isomorfismo” es sinónimo de “convergencia”, la cual funciona mejor cuando las instituciones y entornos son similares, en tal sentido, identifican el proceso de adopción realizado en la UE como un caso típico de isomorfismo coercitivo (Rodrigues y Craig, 2007: 752).

Guerreiro et al. (2013), utilizando el enfoque de lógicas institucionales, encontraron que la adopción voluntaria por las grandes empresas no cotizadas en Portugal obedece a una forma de mejorar su prestigio demostrando ajuste a la tendencia social. Asimismo, su aceptación de las NIIF no es una respuesta ciega a las demandas institucionales, es una respuesta estratégica impulsada por la agencia de la organización que está moderada por lógicas institucionales.

Los resultados de estos estudios ponen de manifiesto la ausencia de un consenso no solo sobre los efectos y consecuencias de la adopción de las NIIF sino también respecto de las razones por las cuales los países deciden aplicarlas obligatoria o voluntariamente. Por el contrario, tales razones se tornan disímiles aunque en apariencia estén totalmente decantadas. Por lo tanto, se recomienda mayor investigación que permita enriquecer los procesos de convergencia, ya que como se ha demostrado, compartir las NIIF no es condición suficiente para lograr un lenguaje contable común y como plantea Ball (2016), la adopción de aquellas no implica *per se* uniformar el comportamiento de los gerentes a la hora de producir la información financiera. Asimismo, se recomienda el uso de enfoques más comprensivos de distintos contextos, especialmente, de países con economías en desarrollo (Rodrigues y Craig, 2007; Alver et al. 2013; Soon y Mahzan, 2013; Nurunnabi, 2014; Samaha y Khlif, 2016).

1.7 Convergencia a NIIF en países con economías en desarrollo

De manera similar a los resultados en países con economías avanzadas, no es posible establecer una única tendencia en la adopción de las NIIF en países con menor grado de desarrollo económico. Si bien es cierto que se comparten algunas

características comunes, los resultados son diversos, en la medida en que aspectos como el diseño metodológico y la perspectiva teórica son distintos. También las condiciones históricas, políticas y geográficas del país influyen en la diversidad de los resultados, pues se han considerado estudios con factores económicos e institucionales tanto a nivel país como a nivel de empresas de los cinco continentes.

Antes de entrar directamente a los estudios, conviene tener en cuenta que las expresiones “países desarrollados”, “países en desarrollo”, “países menos desarrollados” o “economías de mercados emergentes”, corresponden a clasificaciones realizadas por organismos multilaterales como el BM, el FMI o la OECD, tradicionalmente en función del nivel de ingresos (Banco Mundial, 2016). Estas clasificaciones han sido objeto de debate y no gozan de un total consenso. El enfoque del Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) ha propuesto en las últimas décadas el Índice de Desarrollo Humano (IDH) para superar la anterior medición basada en el Producto Interno Bruto (PIB) per cápita, bajo la premisa de que el crecimiento económico por sí solo no se traduce en el progreso del desarrollo humano (PNUD, 2013: iv). No obstante estos avances, en el Informe sobre Desarrollo Humano 2013: *El ascenso del Sur: Progreso humano en un mundo diverso*, Amartya Sen advierte que medir la calidad de vida de las personas es mucho más complejo que lograr el IDH construido sobre la base de tres variables (esperanza de vida, educación, y nivel de ingresos) y sugiere que la búsqueda no debe terminar allí (PNUD, 2013: 24).

El Informe mencionado analiza los grandes cambios y tendencias emergentes de países en desarrollo que están logrando un impacto significativo en el progreso del desarrollo humano. Señala que cuando las economías desarrolladas dejaron de crecer durante la crisis de 2008-2009 los países en desarrollo siguieron creciendo; desde entonces, se habla mucho del ascenso del Sur⁵, visto por el mundo en

⁵ La expresión países del Sur hace referencia a una división económica, social y política entre los países más desarrollados denominados países del Norte, y los menos desarrollados, del Sur. Es una categoría controvertida ya que no se corresponde exactamente con la división geográfica mundial norte-sur. Boaventura De Sousa Santos lo describe así «Norte a los países centrales o desarrollados,

desarrollo como un reequilibrio mundial adeudado y la oportunidad de lograr un progreso humano mayor para todo el mundo (PNUD, 2013: 11).

En función de su integración al comercio mundial se conocen diversas agrupaciones de estos países, tales como BRICS (Brasil, Federación de Rusia, India, China y Sudáfrica), IBSA (India, Brasil y Sudáfrica), CIVETS (Colombia, Indonesia, Vietnam, Egipto, Turquía y Sudáfrica) y MIST (México, Indonesia, Corea del Sur [República de Corea] y Turquía), que reflejan las dinámicas de crecimiento comercial aunque no necesariamente un crecimiento en su IDH (PNUD, 2013:44).

En los procesos de adopción y convergencia hacia las NIIF en los países en desarrollo, es preciso reconocer el rol determinante que han desempeñado el BM y el FMI (véase a Zeff, 2012; Alsaqqa y Sawan, 2013), específicamente a través de la iniciativa mundial para la evaluación comparativa (*benchmarking*) de las normas, las prácticas contables, la auditoría y el gobierno corporativo de cada país en relación con las normas internacionales emitidas por IASB y la Federación Internacional de Contadores -IFAC. Uno de los argumentos de dicha iniciativa fue «que un mejor gobierno corporativo y una mayor transparencia en la contabilidad se correlacionan con una mayor rentabilidad de inversión y menores costes de financiación corporativa» (World Bank, 2005, numeral 26). Esta evaluación fue expresada en los Reportes sobre Observancia de Códigos y Normas (*Reports on the Observance of Standards and Codes -ROSC*, por sus siglas en inglés) en algunas economías avanzadas pero principalmente en economías emergentes, para las cuales concluyen con recomendaciones de reformas y política e instan a cada país a adoptar las NIIF (World Bank, 2005).

así se encuentren en el Norte geográfico o en el Sur geográfico como sucede con Australia y Nueva Zelanda. Por contraposición, el Sur es el conjunto de los países periféricos y semiperiféricos» (2007: 14).

Lamoreaux et al. (2015) sostienen que el Banco Mundial promueve las NIIF porque así pueden reducir los costos de monitoreo de los proyectos financiados a través de sus préstamos. Con evidencia empírica de 42 países entre 1999 y 2008, su estudio arrojó resultados relevantes: i) el Banco Mundial presta más a los países donde es obligatorio el uso de las NIIF y donde el ambiente de auditoría es más fuerte; ii) en algunos casos donde los intereses geopolíticos están relativamente alineados con los de los Estados Unidos, el Banco Mundial parece pasar por alto la calidad de la contabilidad y la auditoría; iii) la contabilidad y la auditoría solo son importantes en países con niveles de corrupción relativamente altos, indicando que el Banco Mundial tiene mayor confianza en que la contabilidad y la auditoría son de mejor calidad en los países con niveles bajos de corrupción.

De este modo, las premisas básicas de internacionalización en economías emergentes, acompañada de tratados de libre comercio, fomento de la inversión extranjera y de los mercados de capitales, suponen el acceso a una economía mucho más competitiva y eficiente. En esta dinámica, muchas economías emergentes empezaron a adoptar las NIIF con la expectativa de obtener tales beneficios (Irvine, 2008; Lasmin, 2011; Alsaqqa y Sawan, 2013).

Varios estudios han dado cuenta de la importancia del ambiente institucional en estos países a la hora de decidir adoptar las NIIF, como el estudio de Chand (2005) con evidencia para las naciones de las Islas del Sur del Pacífico. El estudio concluye cinco aspectos que cada país, en forma cautelosa, debe tener en cuenta antes de seguir la tendencia global de la adopción de las normas contables sin ningún análisis de costes y beneficios. Tales aspectos identificados como factores para el éxito de la adopción, fueron: el grado de competencia profesional, la educación y la formación contable, el respaldo legal contable, la proporción de multinacionales en relación con empresas locales, y la conveniencia de adoptar las normas con enmiendas según la necesidad. En la misma tendencia, al analizar el proceso de adopción en un país árabe, Alsaqqa y Sawan (2013) señalan beneficios que contrarrestan los costos y las dificultades, no obstante, señalan desafíos relacionados

con el nivel educativo, algunos métodos de valuación y los mecanismos adecuados de *enforcement*.

Entre los estudios sobre aplicación de NIIF en los países en desarrollo también ha tomado importancia el enfoque de la teoría neo-institucional (Lasmin, 2011; Soon y Mahzan, 2013; Albú et al. 2014). En ellos se pone de manifiesto alguno de los mecanismos de isomorfismo en la decisión de adopción. Rodrigues y Craig (2007) argumentan que el cambio es más factible en ambientes donde las instituciones comparten características similares (como la UE), y es más difícil en países donde no es generalizado el comercio internacional. En este tipo de países las presiones institucionales generan más fácilmente un “desacople” (*decoupling*) (véase también Guerreiro et al. 2012), debido entre otras razones, a la complejidad y dificultad en la implementación de las NIIF. Sugieren que los países en desarrollo deben tener precaución y no adoptar las NIIF incondicionalmente sin antes evaluar los costos y beneficios involucrados en la implementación. De igual modo, antes de someterse a alguno de los mecanismos de isomorfismo, deben mejorar el nivel de cualificación y experticia profesional.

El estudio de Irvine (2008), demuestra que los Emiratos Árabes Unidos, al igual que muchos otros países emergentes o en desarrollo, ha respondido a las presiones globales para modificar sus sistemas económicos y políticos y ajustarse a la realidad de los países occidentales desarrollados mediante la adopción de las NIIF y así ser vistos como participantes legítimos en los mercados internacionales de capital. Sostiene que tras la decisión de adoptar, este tipo de países han de enfrentar dificultades para asegurar que la imagen de legitimidad obtenida mediante la decisión de la adopción se corresponde con la realidad de la implementación en su propio contexto.

Judge et al. (2010) argumentan que las economías en desarrollo, con una percepción de baja calidad en sus prácticas contables, adoptan las NIIF para emular economías desarrolladas como Reino Unido y Australia. Los países desarrollados a

los que se asocia una mayor calidad en su contabilidad, adoptan para estar más dispuestos a competir en entornos globales. En términos de variables de estudio, Lasmin (2011) ha propuesto los fondos de ayuda externa como un *proxy* para el isomorfismo coercitivo; los mercados de capital como un *proxy* del isomorfismo mimético y el nivel de educación como un *proxy* para el isomorfismo normativo, los cuales ha identificado como fuertes factores predictivos para que los países en desarrollo adopten las NIIF, no obstante los rápidos cambios en las condiciones sociales y políticas que están experimentando los países.

Motivado por comprobar si el mismo crecimiento obtenido a partir de las NIIF por las economías más avanzadas en los flujos de inversión extranjera directa (IED) y en el comercio internacional han sido experimentados por los países en desarrollo, el estudio de Lasmin (2012) obtiene resultados negativos. Con datos económicos e institucionales sobre 26 países adoptantes y 22 no adoptantes de todo el mundo, encuentra una disminución de las entradas de IED al año siguiente de la decisión de adoptar las NIIF. Del mismo modo, los valores de sus exportaciones e importaciones no aumentaron como se esperaba.

La diversidad de resultados pone de manifiesto mayores diferencias entre estudios sobre adopción voluntaria y adopción obligatoria. Con evidencia para 74 países de todo el mundo que habían adoptado voluntariamente las NIIF hasta el año 2008, Zehri y Abdelbaki (2013) encontraron que los más proclives a adoptar son aquellos con más alto nivel de crecimiento económico, con tradición legal “Common Law” y con nivel educativo avanzado. Mientras que, con datos a 2013 de 76 economías en desarrollo que habían adoptado, bien obligatoria o voluntariamente, o planeaban hacerlo, y otras no adoptantes, Riahi y Khoufi (2015), concluyeron que los factores de comportamiento, sobre todo la corrupción, influyen más que los factores económicos en la decisión de adoptar o no las NIIF, toda vez que no hallaron evidencia significativa en la variable del crecimiento económico.

Otros hallazgos en esta clase de estudios con evidencia empírica de países de Europa Oriental y de Asia, revelan especialmente deficiencias en el nivel educativo. Además, en unos casos, el proceso de adopción se ha dado en medio de marcos regulatorios contradictorios o poco estructurados e influencias políticas y de poder que determinan el curso de la implementación de las NIIF (Nurunnabi, 2014; Albú et al. 2014). Poudel et al. (2014), ponen de relieve las presiones externas desde el Banco Asiático de Desarrollo, el BM y el FMI y las dificultades que enfrenta la adopción en el ambiente nepalí, como la baja cualificación profesional y problemas sociales como la corrupción y el fraude extendido. Phan y Mascitelli (2014), analizaron las opiniones de los profesionales y demás involucrados en el proceso de adopción en Vietnam y concluyeron que la adopción no tuvo una adecuada transición para la implementación indicando que el enfoque escalonado de convergencia es más óptimo que el enfoque del *big bang* en la adopción. Recomiendan un período de cinco años para la transición y la preparación para afrontar las dificultades y obstáculos relacionados con la implementación de las NIIF.

Los estudios sobre países de Latinoamérica de base empírica con información financiera posterior a la adopción de NIIF se empiezan a conocer principalmente de algunos de los primeros países en converger sus normas contables locales hacia las internacionales; proceso que ofrece un importante camino por recorrer en la disponibilidad de la información y la construcción de bases de datos, especialmente teniendo en cuenta que los mercados de capitales de la región son aún incipientes.

Previo a los procesos de convergencia hacia las NIIF, el estudio de Palacios et al. (2005), analizó la comparabilidad de la información financiera de empresas latinoamericanas con respecto a los Principios Contables de EE.UU (US-GAAP). Partiendo de la idea de que los estados financieros son consecuencia de la compleja interacción de una serie de factores relacionados con el entorno, las características empresariales, el tipo de usuario al que se orienta la información, la normativa contable, entre otros, estudiaron la información financiera de 81 empresas

latinoamericanas de Brasil (31), México (25), Chile (17) y Argentina (8) cotizadas en la Bolsa de Nueva York (NYSE) del período de 1997 a 2001. Sus resultados les llevaron a concluir que las diferencias en las prácticas contables no son provocadas únicamente por la normativa contable, sino que se hayan influenciadas por la situación económica del país; es decir, la convergencia contable pasa por la convergencia de la economía real.

En el marco de las integraciones y alianzas regionales, sobre la base de compartir algunas políticas de desarrollo comunes, una de las más significativas para los mercados de capitales ha sido la iniciativa de integración regional “Alianza del Pacífico”, creada en 2011 y formalizada jurídicamente en 2012, por Chile, Colombia, México y Perú. Dentro de esta estrategia se creó la plataforma del Mercado Integrado Latinoamericano (MILA) para promover la integración financiera sin fusión entre las bolsas de valores de los países miembros para negociar títulos valores de los cuatro países. De acuerdo con la información disponible en su sitio web, a diciembre de 2015, el mercado con el mayor número de emisores inscritos es el chileno con 224 emisores, seguido por el peruano con 173, México con 138 y Colombia con 73 emisores. En términos de capitalización bursátil, en miles de millones de dólares, el primero es el mercado mexicano con \$401, seguido por el chileno con \$191, el peruano con \$91 y el mercado colombiano con \$88 (MILA, 2016). Este mercado, único bloque regional que logra superar el mercado bursátil brasilero, supone una mayor armonización regulatoria para la región pero aún no logra superar las expectativas de la integración (Vega, 2016).

El Cuadro 1.2 ofrece un panorama general del estado actual de la adopción de las NIIF en Suramérica. Se debe aclarar que el año de aplicación obligatoria por lo general no corresponde al momento en que cada país decidió incorporar estas normas a su legislación. Y todo ello con independencia de si la versión de las NIIF que aplica el país se corresponde o no con la versión más actualizada del IASB, como se da por ejemplo con el caso de Venezuela, según lo han advertido previamente Zeff y Nobes (2010).

Al analizar en detalle el perfil individual disponible a 2016 en el sitio web de la Fundación IFRS de los países de Suramérica, llama la atención el caso de Bolivia, por ser el único país de la región que solo permite el uso de las NIIF a las compañías extranjeras cotizadas en bolsa y a las nacionales bolivianas que son subordinadas de extranjeras que requieren el uso de estas normas (véase el Cuadro 1.2). No obstante, hay una declaración oficial de converger hacia las NIIF pero se advierte que dicha declaración no ha sido aprobada por la autoridad regulatoria (*IFRS Foundation, s.f., Profile: Bolivia*).

En el caso de Surinam encontramos que es el único país de la región que no declara un compromiso oficial con la convergencia de sus normas, que siguen siendo «los PCGA de Países Bajos, debido a su relación histórica con dicho país» (*IFRS Foundation, s.f., Profile: Suriname*). Sin embargo, Surinam sí permite el uso de las NIIF a todas las compañías listadas en bolsa, sean nacionales o extranjeras, igual que en el caso de Paraguay. El resto de países suramericanos exigen la aplicación de las NIIF para algunas o para todas sus compañías listadas en bolsa. En el caso de las compañías no cotizadas en bolsa, solo Argentina declara no permitir el uso de las NIIF. Colombia es uno de los últimos países de la región en declarar un compromiso total hacia este conjunto de normas (Rueda, 2010).

Cuadro 1.2 Aplicación de las NIIF en Suramérica

País	Uso de NIIF plenas en compañías cotizadas en bolsa				1er. año aplicación obligatoria	Uso de NIIF plenas o NIIF-pymes en compañías no-cotizadas
	No permitido	Sí permitido	Exigido para algunas	Exigido para todas		
Argentina			x		2012	No permitido. Ninguna que no sea regulada por la Comisión Nacional de Valores (CNV).
Bolivia		x Solo a algunas				No permitido. El Plan de adopción gradual no ha sido aprobado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP).
Brasil				x	2010	Se exige para la mayoría de instituciones financieras y se permite su uso para las demás.
Chile				x	2009	Se exige de manera escalonada a todas y aplica NIIF-Pymes desde 2013.
Colombia				x	2015	Se exige a las grandes y medianas de interés público. Al resto, incluidas pequeñas y micro se permite NIIF-pymes.
Ecuador				x	2010	Se exige a algunas y permite NIIF-pymes a otras.
Guyana				x	2000	Se exige a todas pero permite NIIF-pymes a algunas.
Paraguay		x				Se permite su uso voluntario, no se exige. Planean adoptarlas en un período aproximado de 5 años.
Perú				x	2012	Se exige a todas, excepto instituciones financieras y permite NIIF-pymes a algunas.
Surinam		x				Se permite su uso voluntario, no se exige.
Uruguay				x	2012	Se exige a instituciones financieras desde 2014, aunque la adopción se dictó por ley desde 2007. Permite NIIF-pymes desde 2015.
Venezuela				x	2008	Se exige, incluyendo NIIF-pymes a las pequeñas compañías.

Fuente: Adaptado a partir de “*Use of IFRS by jurisdiction*” [www.iasplus.com] con información actualizada a 16 junio de 2016 del perfil de cada país disponible en <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>

El estudio de Gómez et al. (2011) sobre armonización contable en Venezuela, indica que las empresas que cotizan en bolsa han tenido un rol de liderazgo en el proceso de adopción de las NIIF. Con base en 25 empresas no financieras que

cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas, concluyen existe una armonización significativa en más de un 70% entre las prácticas contables de estas empresas y el modelo del IASB. El 88% de dichas empresas tienen actividades económicas con el mercado internacional; el 80% son auditadas por alguna de las cuatro grandes de auditoría (*big four*) y el 48% aplica los principios del buen gobierno corporativo.

Sobre el caso de Chile, se encuentra un diverso número de estudios empíricos especialmente sobre mercado de capitales, que es junto con Brasil, el más dinámico de la región. El estudio de Jara y Arias (2013) analiza los primeros ejercicios contables bajo NIIF de empresas no financieras cotizadas y encuentran que la adopción de las NIIF ha conducido a un aumento significativo de las prácticas conservadoras sobre las ganancias en el mercado chileno, aludiendo en parte a la diversidad de elección de métodos de estimación y valoración.

Ghio y Verona (2015) describen el proceso de convergencia de Brasil en el marco de la evolución de los sistemas contables de los BRIC (Brasil, Rusia, India, China) (hoy BRICS al incluir Sudáfrica), indicando que Brasil decidió la adopción directa de las NIIF en su legislación como un proceso de “imitación”, similar a Rusia, y a diferencia de India y China que han seguido procesos diferentes. Las compañías brasileras y extranjeras cotizadas deben aplicar las NIIF y el resto de empresas utilizan las normas nacionales, que ya han convergido con las internacionales, desde 2010 o simplemente pueden optar por las NIIF. Brasil fue uno de los primeros países en permitir a las empresas más pequeñas adoptar las NIIF para las PYME.

En Colombia, las publicaciones a raíz del proceso de convergencia iniciado en 2009 y cuya aplicación obligatoria se produjo a partir de 2015, corresponden en su mayoría a estudios de carácter conceptual, reflexivo y de posibles impactos de la nueva normativa, con una importante presencia de la perspectiva crítica (Grajales et al. 2015). En suma, el debate, convergente con argumentos expuestos en la literatura internacional, pone de manifiesto el rechazo a una orientación exclusivamente

financiera de la contabilidad y la priorización del método del valor razonable y la necesidad de mayor análisis conceptual sobre aspecto como el interés público (Gómez-Villegas, 2004; Álvarez, 2009; Archel y Gómez, 2014).

La evidencia empírica en general ofrecida por la investigación realizada desde hace varias décadas, conduce a aceptar, de una parte, la complejidad teórica y política de la uniformidad contable y de otra, el entusiasmo generalizado y creciente por lograrla. Sin embargo, a la fecha no es posible sostener con certeza cuánta convergencia habrá realmente en los informes financieros (Nobes y Parker, 2008; Leuz, 2010; Zeff, 2012; Ball, 2016). Por lo tanto, la actual convergencia, anterior armonización, sigue siendo un desafío para los emisores de normas, organismos reguladores, gobiernos, empresas, profesionales e investigadores.

1.8 Algunas implicaciones para la educación contable

La orientación contable hacia la convergencia de un único conjunto de normas plantea debates importantes para la educación contable. Se ha generalizado la idea de que las NIIF imponen un cambio de enfoque a los preparadores y auditores de la información financiera, y por lo tanto, la educación debe pasar del énfasis en las reglas al énfasis en principios generales. Existen distintos puntos de vista en los desafíos que debe asumir la educación contable, ya que para muchos autores, no son las NIIF sino la complejidad de los distintos contextos locales y globales los que exigen cambios en la formación contable. De hecho, muchas propuestas por reorientar la educación contable hacia una formación de carácter menos técnico y orientado a la norma y más crítico son externas al debate meramente normativo (Gómez-Villegas, 2010; Chabrak y Craig, 2013; Carmona, 2013; Ospina-Zapata et al. 2014; Rojas y Giraldo, 2015), no obstante, parecen tener mayor repercusión los cambios sugeridos en las facultades de contaduría Norteamericanas a nivel internacional, y en países como Colombia no ha sido la excepción (Ariza, 2008). En cualquier caso, con independencia de las causas que generan la necesidad del

cambio, hay un aspecto común en todos los planteamientos, y es la necesidad de desarrollar más habilidades de pensamiento crítico.

El estudio de Chand (2005) identificó en su momento notables deficiencias en la enseñanza de la contabilidad y la formación en los países en desarrollo que limitan la calidad de los juicios y criterios en el proceso de implementación de las normas y señaló que cuanto mayor sea el nivel de educación y formación profesional, más fácil será la tarea de armonización. También Carmona y Trombetta (2008) señalaron que en algunos países, especialmente en aquellos donde no está oficialmente establecida la profesión de la contabilidad y/o la auditoría y se las ejerce como una actividad, la implementación de las NIIF implica cambios sustanciales en la formación y en los programas educativos de los contadores y auditores.

La educación y específicamente el entrenamiento en NIIF es parte crucial de la estrategia institucional del IASB. Por esta razón, ha expresado que «para el éxito de las NIIF se requiere construir una infraestructura de profesionales con conocimientos en las normas, lo cual es especialmente importante para los reguladores de bolsa y financieros, pero obviamente se extiende a las universidades y las profesiones legales y actuariales» Upton (2010).

El programa educativo establecido por la Fundación IFRS, descrito en el documento “Guía para la Iniciativa de Educación en NIIF” (*IFRS Foundation*, 2015), constituye en sí misma una estrategia articulada en cuatro proyectos para reforzar el objetivo de la Fundación IFRS de promover la adopción y la aplicación consistente de las NIIF. Los proyectos formulados son (*IFRS Foundation*, 2015):

- i) Creación de capacidades en NIIF con el enfoque basado en el Marco Conceptual;
- ii) Apoyo a la adopción e implementación de las NIIF;
- iii) Apoyo a la adopción y aplicación de las NIIF para las PYMES;
- iv) Educación de las NIIF orientada a los inversionistas

Para el primero de los proyectos, tema de nuestro interés, la Fundación estableció como objetivo: «Contribuir al rigor y la coherencia en que las NIIF [plenas] y las NIIF para PYMES se aplican en todo el mundo apoyando el desarrollo de una comprensión coherente de las NIIF y la capacidad de formular los juicios necesarios para aplicar, auditar, regular, analizar la información financiera según las NIIF». Dicho objetivo se ha establecido a partir del reconocimiento de que «en gran medida, los informes financieros según las NIIF se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas. A medida que las jurisdicciones adoptan las NIIF, se preguntan cuánto deben cambiar sus prácticas anteriores para aplicar las NIIF de manera rigurosa y consistente» (*IFRS Foundation, 2015*).

De lo anterior se deriva la importancia de crear capacidades para realizar juicios y estimaciones. No obstante, varios autores, tanto del ámbito anglosajón, latino y europeo, cuestionan que la forma de lograrlo sea a través de un currículo centrado en la enseñanza de las NIIF. En este sentido, se argumenta que la adopción global de un conjunto único de normas contables conduce al menoscabo de la contabilidad como programa de estudios universitario y su capacidad de innovación (Sunder, 2010; Ramanna, 2013; Ball, 2016).

Según el argumento anterior, las posibilidades de descubrir mejores métodos de representación contable a través de la comparación y la investigación, se reducirían, al igual que cualquier oportunidad de evolucionar a mejores métodos de presentación de informes financieros. Ello implica para la educación, según Sunder (2010) un desaliento del discurso del aula reflexiva, con la consecuencia de atraer a menos talentos a los programas de contabilidad y poner en riesgo la permanencia de estos programas en las universidades. Asimismo, el enfoque en unas normas específicas inducen una actitud de seguir a rajatabla las reglas a expensas de desarrollar el juicio profesional, lo cual afecta la formación integral del estudiante y la integralidad de la profesión contable (véanse entre otros, Tua Pereda, 2006; Gómez-Villegas, 2007; Gracia, 2010; Rueda et al. 2013; Rojas y Giraldo, 2015).

Este tema mereció en 2013 una sección especial en la revista *Issues in Accounting Education*, donde se publicaron estudios que analizan, entre otros, los efectos pedagógicos de los procesos de transición de las normas locales hacia las NIIF en distintos países, entre ellos Australia, Canadá, Sudáfrica. Especialmente, se aborda el cambio de la enseñanza de normas basadas en reglas a normas basadas en principios, señalando como desafío para los profesores la necesidad de diseñar material de enseñanza (Jackling et al. 2013; Hilton y Johnstone, 2013; Coetzee y Schmulian, 2013). Otro estudio, Tan et al. (2014) analiza la literatura sobre este tema en particular en EE.UU, coincidiendo estos autores en señalar la insuficiencia de recursos, incluyendo software y tecnologías basados en NIIF para su enseñanza efectiva, así como la falta de investigación sobre las percepciones de profesores y estudiantes en la materia.

El estudio de Cherry y Schwartz (2013), señala múltiples presiones que enfrentan los profesores de contabilidad en EE.UU. de cara a incorporar la enseñanza de las NIIF en un currículo ya bastante aglomerado. Una de tales presiones son las demandas de las 4 grandes firmas de auditoría evidenciadas en las entrevistas de acceso a los estudiantes. Indica que la presión aumentó cuando el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) anunció la inclusión de preguntas relacionadas con las NIIF en el examen de CPA a partir de 2011. Las tasas de aprobación de este examen, al igual que la colocación en las 4 grandes (*Big 4*), son utilizadas por los programas de contabilidad como una medida de su calidad. Estas exigencias son consideradas por los autores como una equivocación, y claman por un equilibrio deseable entre procedimientos y conceptos para desarrollar habilidades de pensamiento crítico. En lugar de hacer énfasis por las NIIF por los GAAP o enseñar ambas cosas, los profesores deben asumir otros desafíos en el futuro, como por ejemplo repensar la forma en que enseñamos contabilidad financiera y la presentación de informes.

Al observar que la educación contable en EE.UU ha puesto demasiado énfasis en la aplicación lineal de las normas (enfoque basado en reglas) y no hacia el examen

crítico de los tratamientos contables alternativos, con mayor énfasis en el resultado y menor importancia en los fundamentos del modelo contable, Carmona y Trombetta (2010) proponen un “enfoque basado en conceptos”, el cual desplaza la aplicación mecánica de las normas por el análisis cuidadoso de los fundamentos económicos y estratégicos de las transacciones, para el desarrollo del “juicio profesional”, aspecto fundamental en los trabajos de contabilidad y auditoría. Este enfoque, según los autores, agregará valor a los participantes en los programas profesionales de contabilidad y dejará los modos actuales de enseñanza a las escuelas de formación técnica (no profesional).

El informe *Pathways Commission* (2012), auspiciado por la *American Accounting Association* (AAA) y el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), sobre el futuro de la educación y la profesión contable en los EE.UU., señaló la pérdida de liderazgo de la profesión contable, no solo a nivel nacional sino en todo el mundo, identificando, entre algunas de las causas, la falta de innovación en la investigación contable, falta de perspectivas en la educación doctoral y la desconexión entre la práctica y la investigación contable; aspectos que han sido identificados décadas atrás, con importantes propuestas de cambio pero que por lo visto, su implementación y beneficios no se han logrado (Wilkinson y Durden, 2015).

Dicho informe ha tenido una repercusión importante en el mundo angloamericano (Raghavan y Thomas, 2014; Wilkinson y Durden, 2015), especialmente porque su abordaje se hizo desde una perspectiva novedosa en su contexto: «la preparación educativa de los contadores debe descansar en una visión integral y bien articulada del papel de la contabilidad en la sociedad en general» (*Pathways Commission*, 2012: 10). Esta premisa se puso de manifiesto al cuestionar en el informe la forma previa de abordar las reformas del currículo contable. Asimismo, señala que al orientarse por las dinámicas impulsadas por el mercado, centrándose en la inclusión de cambios tecnológicos y prácticas globales relevantes, la profesión contable debe ser vigilada y defendida efectivamente, por lo cual señala

a la academia contable como “institución fiduciaria” para la integridad de la profesión. En ese contexto, advierte el desafío de convertir la profesión contable en una profesión experta a través de la integración de la investigación contable, la educación y la práctica. Para ello, «construir una comunidad de estudio y práctica que trabaje conjuntamente para definir y sostener el cuerpo de conocimiento que sirva de base para la contabilidad en el futuro» (2012: 70).

Así, el desafío de reorientar la educación contable hacia los fundamentos, exige descentrar el enfoque del resultado y darle relevancia al proceso. El énfasis en los informes financieros, como producto, conduce a centrarse en la norma que regula su presentación y es necesario analizar el proceso contable desde una concepción más comprensiva (Gómez-Villegas, 2016). En esta dirección, los planteamientos de otros autores (Carmona y Trombetta, 2010; Cherry y Schwartz, 2013; Ball, 2016) coinciden con el enfoque alternativo de Shyan Sunder, semejante a las escuelas de leyes, de enseñar principios generales y no habilidades de rutina que requieren otro nivel; para que los estudiantes fortalezcan su capacidad de abstracción y pensamiento crítico y les facilite ajustarse a los cambios de estándares y aplicarlos a transacciones específicas usando el juicio desarrollado a través de la educación en principios generales.

1.9 Conclusiones

La globalización ha puesto de manifiesto que la información financiera y las tecnologías de la información juegan un papel determinante en las políticas económicas supranacionales. En este sentido, la aplicación de un conjunto único de normas goza de amplio apoyo de gobiernos e instituciones; es así como el denominado *big bang* contable ha puesto de relieve a la contabilidad como un “saber estratégico” (Ortiz, 1988; Quintero, 2002).

En el contexto europeo, la diversidad contable de los distintos estados miembros de la Unión Europea no pudo suprimirse con las estrategias seguidas en

los primeros esfuerzos armonizadores de la información financiera. Ello llevó a que en el seno de la Unión, se optara por renunciar a su soberanía lo mismo que a tener una información financiera con sello estrictamente europeo. Así pues, en el año 2002 la Unión Europea tomó la decisión de exigir el uso de las Normas Internacionales de Información Financiera a todos los grupos cotizados europeos a partir de 2005, convirtiéndose esta acción en el primer paso hacia la adopción de las NIIF a gran escala. Diez años después, la literatura internacional y fuentes institucionales, han reconocido las dificultades de dicho proceso pero se mantienen firmes en la idea de seguir apostando por un conjunto único mundial de normas emitidas por el IASB.

Esta apuesta por las NIIF plantea expectativas sobre un debate clásico, pero académicamente muy interesante, como es el de la conveniencia de ir hacia unas normas contables basadas en principios o en reglas. El hecho de que las NIIF estén basadas en principios fue considerada como una de las razones que apoyaron su adopción en la Unión Europea, pero algunos autores mantienen una posición escéptica a la vista del proceso de convergencia entre las normas del IASB y las normas del FASB, basadas en reglas (Zeff, 2007). No obstante, junto a este debate conceptual gran parte de la literatura internacional se ha centrado en analizar la adopción voluntaria/obligatoria de las normas. Las principales ideas de una parte de estos estudios ponen de relieve que la aplicación de las NIIF mejora la calidad informativa. En contraposición, algunos autores consideran dicha conclusión como inconsistente dada la baja frecuencia de adopción voluntaria de las normas (Christensen, 2012), lo que hace necesario mayores esfuerzos de investigación que analicen los costos y las razones de la adopción.

Por su parte, en países con economías menos desarrolladas, el debate es, si cabe, más amplio, toda vez que las condiciones históricas, políticas y geográficas de los países ejercen una fuerte influencia sobre la posición de converger o no hacia las NIIF. No obstante, muchas economías emergentes empezaron a adoptar las NIIF con la expectativa de obtener mejores beneficios y el acceso a una economía más competitiva y eficiente.

En el caso que nos ocupa, en Colombia, las publicaciones a raíz del proceso de convergencia iniciado en 2009 se centran en estudios principalmente de carácter conceptual, reflexivo y crítico, subrayando la necesidad de profundizar en conceptos como el interés público de la información financiera y su conveniencia para el entorno social y económico colombiano.

En nuestra tesis doctoral analizamos la relación entre las NIIF y su enseñanza, lo cual plantea debates importantes para la academia. La primera idea es que desde el punto de vista de la formación se debe poner el énfasis en la enseñanza de normas basadas principios generales y en conceptos, en vez de en las reglas, lo cual requiere desarrollar en nuestros estudiantes más habilidades de pensamiento crítico. En el mismo sentido, la reorientación de la educación contable hacia los fundamentos, exige darle relevancia al proceso contable y no únicamente al resultado. Es importante reconocer que la esencia de este debate no es nuevo ni surge a partir de la adopción de las NIIF. Como ha quedado descrito en la sección anterior, muchos estudios han planteado la necesidad de esta reorientación de la educación contable; no obstante, destacamos como un hecho positivo que el debate regulatorio actual le haya otorgado mayor relevancia.

La Iniciativa de Educación impulsada por el IASB considera de manera similar el desafío de fortalecer la profesión a través de los fundamentos y principios, no obstante, su enfoque basado en el Marco Conceptual de las NIIF, establece una gran diferencia con respecto a la academia, cuyo enfoque se basa en los conceptos generales de la disciplina contable. El interés del IASB, como es de esperar, es obtener éxito en la implementación de las NIIF, para lo cual ha planteado que «se requiere construir una infraestructura de profesionales con conocimientos en las normas, lo cual es especialmente importante para los reguladores de bolsa y financieros, pero obviamente se extiende a las universidades y las profesiones legales y actuariales» (Upton, 2010).

Capítulo 2

Los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos: su auge en la Educación Superior

El accidente es un milagro al revés. Inventar el barco es inventar el naufragio; inventar el avión es inventar el accidente aéreo; inventar la electricidad es inventar la electrocución... Cada tecnología lleva consigo su propia negatividad que aparece al mismo tiempo que el progreso técnico. [...] La interactividad puede provocar la unión de la sociedad, pero encierra, en potencia, la posibilidad de disolverla y desintegrarla.

PAUL VIRILIO, 2005: 88-89

CAPÍTULO 2

LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS: SU AUGE EN LA EDUCACIÓN SUPERIOR

2.1 Introducción

Los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos (MOOC), creados en 2008, e incluso siendo declarado el 2012 como el año de su mayor auge, no pueden comprenderse sino es como el producto de una etapa en la que se ha desarrollado Internet como parte de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, en general, y de la conectividad en particular. Tecnologías y tendencias emergidas al unísono de la globalización, cuya dimensión económica hemos descrito en el capítulo anterior, al abordar la contabilidad global.

En este capítulo, hacemos énfasis en la dimensión educativa de tales desarrollos globales, señalando algunos aportes fundamentales que amplían las perspectivas teóricas para comprender la emergencia de este fenómeno tecnológico en la educación superior y algunas implicaciones para la formación de las nuevas generaciones.

El debate en la actualidad sobre el papel de estos cursos en la enseñanza universitaria es de gran calado. En muchas universidades se ha estado apostando en las últimas décadas por métodos educativos que se ajusten a la enseñanza basada en el aprendizaje. Los términos competencia y habilidades han adquirido un lugar relevante que han obscurecido a planteamientos educativos más clásicos como el de la formación integral. Sin embargo, la unión de todo ello junto con la revolución digital, no ha alcanzado el nivel deseado para el conjunto de la sociedad. Nuestro objetivo en este capítulo es situar el contexto que da lugar al desarrollo de propuestas

de tecnología educativa como los MOOC e indagar sus posibilidades desde la educación superior para la educación contable.

A lo largo de las páginas de este capítulo, que hemos estructurado en ocho epígrafes, abordamos el análisis con enfoques críticos sobre el marco de las competencias, especialmente las laborales, convertidas hoy en imperativo para la educación superior, las cuales han contribuido a la generación de la Sociedad del Aprendizaje, dando lugar al aprendizaje digital (*e-Learning*) y los Recursos Educativos Abiertos, escenario del cual forman parte los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos. Analizamos su impacto en la educación superior a través de los estudios empíricos que los ponen en evidencia como innovación disruptiva y por último, analizamos sus perspectivas como innovación para la educación contable. Finalmente cerramos el capítulo con algunas conclusiones.

2.2 Las Tecnologías de la Información y la Comunicación y la emergencia de la conectividad

El devenir educativo en las últimas décadas viene acompañado por un nuevo léxico fruto de un nuevo lenguaje que, desde el punto de vista del sociólogo Manuel Castells (2006) genera la transformación de las relaciones sociales a *conexiones* en la *sociedad Red*. El educador Ronald Barnett (2001) lo atribuye al énfasis en la competencia en las relaciones entre Educación Superior, Sociedad y Conocimiento. Con amplio rigor interdisciplinar, el filósofo Dani-Robert Dufour (2007) sitúa el análisis en el «hombre nuevo» que produce el neoliberalismo a través de los grandes campos de la actividad humana: la economía comercial, la economía política, la economía simbólica y la economía psíquica. El filósofo Paul Virilio (2005) ofrece un análisis a partir de la reconfiguración de las ciudades debido a la aceleración del *cibermundo*; y el crítico de las tecnologías de la información Nicholas Carr (2016), pone el énfasis en la ética industrial de la velocidad y la eficiencia que conlleva Internet, la última de una larga serie de herramientas -quizá la más potente desde la imprenta- que han ayudado a moldear la mente humana. Con énfasis particular en

distintos focos de análisis, los diversos planteamientos nos permiten comprender la emergencia de una sociedad *multidimensional* (Barnett, 2001), en tensión entre las fuerzas de lo local y lo global y con ella un sujeto posmoderno en permanente necesidad de conectividad, inmediatez y ubicuidad.

Desde el enfoque de Castells (2006), uno de los más referenciados en los estudios de tecnología educativa para explicar las tendencias e impactos en la educación, se admite que la conectividad y el acceso a las redes son esenciales en el paradigma informacional para la productividad, la competitividad, la innovación y la creatividad, cuya condición fundamental es la adecuada combinación de TIC con el desarrollo de la capacidad personal e institucional para organizarse en red, local y globalmente.

No hay duda de que las tecnologías de la información y la comunicación constituyen un importante progreso para la sociedad en general. Todo tipo de desarrollo tecnológico plantea nuevos desafíos a la educación. Ha sido así en cada época de la historia. Daniel (2012) nos recuerda que la tecnología ha introducido transformaciones importantes en la educación desde siglos atrás y cada uno se marcó como el más importante desarrollo desde la imprenta de Gutenberg. En 1841 el inventor de la pizarra se clasificó entre los mejores aportantes para el aprendizaje. Un siglo más tarde, en 1940, la cinematografía fue considerada la mayor revolución introducida en la educación desde la imprenta. La televisión fue la revolución educacional en 1957 y en 1967 los ordenadores.

Los desarrollos de Internet desde el paso de las primeras páginas “estáticas” que se correspondían con la denominada web 1.0, a las páginas “dinámicas” centradas en la interacción y el trabajo colaborativo, propias de la web 2.0, constituyen avances a los que hoy, por lo menos a la gran mayoría de usuarios, sería impensable renunciar.

Dentro de este tipo de tecnologías, Carr (2016) define las “tecnologías intelectuales” como aquellas utilizadas para ampliar la capacidad mental, para encontrar y clasificar la información, para dar forma a la identidad personal y pública, gracias a la interactividad de la red. El desarrollo de Internet desde la década de 1990 ha sido una fuente de confort cada vez mayor al facilitar la vida en muchos aspectos, facilitar las relaciones con los demás, ampliar la capacidad de memoria, y poder revisar en poco tiempo grandes cantidades de información. Así, en tan solo 20 años es el medio de comunicación e información preferido por la sociedad en su conjunto gracias a los beneficios de la ubicuidad, es decir, la posibilidad de contar con información actualizada en cualquier momento y en cualquier lugar, en la casa, en el trabajo, en la clase.

Con la evolución del concepto de tecnologías, la OECD declara su énfasis en la capacidad de establecer conexiones más que en la tecnología en sí misma. La organización señala que dada la transformación de las TIC desde los años ochenta del siglo XX hasta ahora, su concepto abarca todas las tecnologías y aplicaciones destinadas a apoyar la comunicación y proporcionar acceso a información y medios digitales, tales como ordenadores, redes, teléfonos móviles y todos los dispositivos digitales, híbridos y nuevos desarrollos tecnológicos y aplicaciones que pueden ser ejecutado en ellos (OECD, 2012).

Gracias a su ubicuidad las TIC son, en efecto, portadoras de diversidad; pero cuando alcanzan un uso generalizado y fomentan un estilo de vida, una forma de pensamiento y de acción, conllevan un modo estándar. Así, el modo generalizado de trabajo hoy se manifiesta en la *multitarea*, la cual se da al realizar más de una función en un mismo medio o el uso de más de un dispositivo al mismo tiempo (OECD, 2012). Para Carr (2016), la base de este modo de trabajo es la eficiencia y la flexibilidad, que de hecho ofrecen muchas ventajas, pero quizá exigen un precio bastante alto para el ámbito educativo y es que debilita la capacidad de concentración y de contemplación.

Para algunas corrientes de pensamiento este lenguaje y formas de trabajo conducen a pensar que el sistema *taylorista* de optimización y eficiencia sigue presente no solo en el ámbito educativo, sino en la sociedad en general. El trabajo que realiza Google, por ejemplo, según describe Carr (2016), se basa en investigaciones de psicología cognitiva para promover su objetivo de hacer que la gente use sus ordenadores de manera más eficiente; por ello afirma que lo que el padre de la administración científica Frederick Taylor hizo para el trabajo manual, «Google lo está haciendo para el mental», su utopía es la eficiencia cognoscitiva a través de hacerle la vida más fácil al usuario (Carr, 2016: 187).

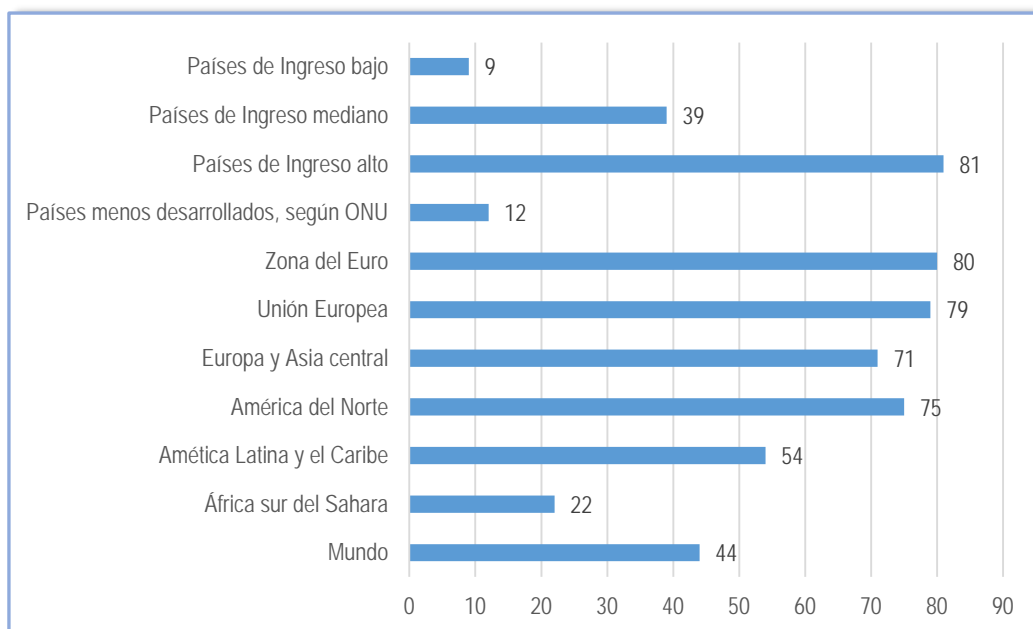
Pero, ¿cómo se evidencia esta idea de eficiencia económica en la red? Según Carr, desde la oficina de Experiencia del Usuario de Google se sostiene que su objetivo es “meter y sacar a los usuarios muy rápidamente, todas las decisiones de diseño se basan en esa estrategia”. Los beneficios de Google están ligados directamente a la velocidad con que las personas consumen información. Cuanto más rápido se navegue por la superficie de la web –cuantos más enlaces pulsemos y más páginas veamos- más oportunidades tendrá Google de recopilar información sobre los usuarios y de insertar anuncios; por ello los algoritmos utilizan una amplia gama de información para predecir las consultas que los usuarios son más propensos a hacer. «Cada clic que hacemos en la web redundará en el interés económico de Google, cuantas más veces mejor. Lo último que la empresa quiere es fomentar la lectura pausada o lenta, el pensamiento concentrado» (Carr, 2016: 192).

El concepto de *accidente* al que nos remite Paul Virilio en la frase proemial de este capítulo, permite comprender que «ninguna sustancia puede existir en la ausencia de accidente, ningún objeto técnico puede desarrollarse sin generar a su vez “su” accidente específico; de modo que el accidente es, pues, la cara oculta del progreso técnico y científico» (Virilio, 2005: 90). En el caso de las TIC, nos advierte que sus accidentes son inmateriales y por lo tanto, menos apreciables, por lo tanto, el riesgo no es el de un accidente local ubicado en un punto específico sino el de un accidente global, que afectaría, por lo menos, a la mayoría de las personas

involucradas con estas tecnologías, cuya magnitud está dada por un elemento crucial: la velocidad (Virilio, 2005).

El uso generalizado de Internet sugiere que estamos en presencia de un mundo global interconectado, tal y como lo destacan organismos oficiales. El Informe de Desarrollo Humano de 2013 con énfasis en países del Sur, indica que ha habido un aumento exponencial del número de personas con acceso a Internet. Entre 2000 y 2010, el crecimiento promedio anual en el uso de Internet superó el 30% en cerca de 60 países en desarrollo con población de 1 millón o más (PNUD, 2013: 15). No obstante, y a pesar del crecimiento del número de usuarios cada año, los datos del Banco Mundial permiten apreciar importantes diferencias en grupos de países por nivel de ingresos (véase la figura 2.1). Los datos correspondientes al año 2015 indican que había en el mundo 44 usuarios de Internet por cada 100 personas, observándose el indicador más alto en los países de ingresos altos (81 usuarios por cada cien) y el más bajo en los países de bajos ingresos (9 usuarios por cada cien).

Figura 2.1 Usuarios de Internet por cada 100 personas en 2015



Fuente: elaboración propia con datos del Banco Mundial (julio de 2016)
<http://datos.bancomundial.org/indicador/IT.NET.USER.P2>

No cabe duda de los beneficios que aportan los modernos motores de búsqueda y sitios web con referencias cruzadas que facilitan la síntesis en los procesos de investigación; por lo tanto, es difícil imaginarse la vida hoy sin Internet y sus potentes herramientas. En efecto, y a pesar de la gran cantidad de estudios científicos producidos desde hace más de una década (OECD, 2012; Carr, 2016), que señalan efectos no deseados de la lectura *online* como forma de lectura dominante para el aprendizaje, como lo veremos en el siguiente epígrafe, el desarrollo de tecnologías basadas en Internet es imparable.

2.3 Implicaciones para la formación de nuevas generaciones

La OECD ha impulsado las TIC en la educación desde la premisa de que en la economía del conocimiento la tecnología estimula la innovación y por lo tanto, es de esperar muchos beneficios para la educación. No obstante, en su informe *Connected Minds. Technology and Today's Learners*, reconoce que el uso de las TIC en el ámbito educativo son objeto de inquietud, en tanto los resultados no han sido los esperados, y de hecho, en los países de la OECD la gran mayoría de estudiantes no se sienten tan cómodos con las innovaciones alcanzadas en educación como sí lo están con su uso en el ámbito social (OECD, 2012: 100).

En efecto, navegar por la red exige una forma particularmente intensiva de *multitarea mental*, que no siempre es bienvenido en las aulas, ya que captura y dispersa la atención; es decir, la mente queda inmersa en una gran cantidad de recursos y estímulos que compiten entre sí por atraer la atención del usuario. Estudios realizados sobre la atención de los usuarios en el medio *online*, han concluido que el cerebro gana en la función *multitarea*, pero en la mayoría de los casos ello no genera un efecto positivo sobre una mayor creatividad, inventiva y pensamiento profundo, encontrando que a más *multitareas*, menos deliberación, capacidad de pensamiento analítico y de raciocinio de los problemas, es decir, se desarrollan destrezas pero en un nivel superficial. Este coste cognitivo lo llaman los

neurólogos “costes de conmutación”, y pueden ser elevados en función de las notificaciones automáticas que el usuario esté dispuesto a recibir, ya que «las interrupciones frecuentes dispersan la atención, debilitan la memoria y provocan tensión y ansiedad» (Carr, 2016: 163, 173).

Según el informe de la OECD, la *multitarea* suele atribuirse principalmente a la gente más joven, denominados comúnmente “nativos digitales” ((niños que han crecido usando Internet) y lo reconoce como «un fenómeno que no desaparecerá y más bien se convertirá en corriente principal» (OECD, 2012: 100). Asimismo, numerosos estudios señalan características específicas asociadas a dicha generación “digital”, sin embargo, al estudiar los efectos del uso intensivo de las tecnologías, las evidencias científicas arrojan diversos tipos de resultados dependiendo de factores como el género, el nivel educativo, el nivel socio económico, entre otros y no necesariamente el aspecto generacional. Por tal razón, la OECD (2012), se inclina a considerar a los *Nuevos Estudiantes del Milenio* como una expresión amplia para el punto de partida de un debate público sobre la educación en la era digital.

En línea con lo anterior, más allá del análisis de un fenómeno generacional homogéneo, creemos conveniente ampliar el marco de análisis con enfoques conceptuales más amplios de tendencias hacia el sujeto «posmoderno» de hoy; que como señala Dufour (2007), varios autores vienen identificando desde hace más de 20 años. Ello nos permitirá comprender tendencias generales de su rol en los distintos ámbitos no solo como estudiante, sino como profesor, como profesional y como ciudadano.

El sujeto actual ha venido pasando de un proceso lineal de pensamiento a otro que podría denominarse “interactivo” procedente de la inmersión digital, según el cual el sujeto quiere y necesita recibir y diseminar información en “estallidos cortos”, cuanto más rápido mejor (Carr, 2016). El experto en medios de comunicación Jesús Martín-Barbero atribuye tal proceso al *descentramiento* del saber, dado que el conocimiento circula de otro modo, siendo un ejemplo de ello el

texto electrónico, que no reemplaza al libro, sino que lo descentra como eje organizador del aprendizaje, en la cultura occidental, de izquierda a derecha y de arriba a abajo (Martín-Barbero, 2002:179). Esta “ruptura” en la linealidad, se manifiesta en la crítica de Dufour al describir la *desimbolización generacional* del sujeto «librado a sí mismo», libre de influencias de relatos pasados, sin anterioridad ni finalidad, abierto únicamente al aquí y ahora (Dufour, 2007: 135).

Lo anterior implica aspectos relevantes en términos de causas y consecuencias. Dufour examina el papel de la familia, la televisión y la escuela en el surgimiento de este nuevo sujeto. En el caso de la familia, como una entidad afectiva y financiera, en tanto su rol de simple proveedora de lo que prescriben los medios y la publicidad, más que de socialización. Y la escuela, cuyas reformas de las últimas décadas, según el autor, han conducido al debilitamiento de la función crítica, tiende a desvanecer la diferencia generacional; de modo que «padres e hijos, maestros y alumnos, todos se tratan de igual a igual» (Dufour, 2007: 226).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico advierte que cada vez el inicio en el uso de las TIC sucede a edades más tempranas y pone en evidencia un gran número de pruebas científicas neuronales con resultados positivos y negativos a corto y mediano plazo para distintos tipos de habilidades, sin embargo, sostiene que dada la mixtura de resultados, es una cuestión abierta aun al debate (OECD, 2012).

Desde el punto de vista de la función simbólica, para Dufour (2007), esta temprana iniciación con las pantallas (sea la televisión u otras) que entregan la imagen fabricada tiene consecuencias negativas sobre la capacidad de imaginar. El papel de la familia aquí es fundamental puesto que ella dota al sujeto con las primeras “imágenes” por la vía del texto oral (relatos, creencias, historias, ritos) que crean todo un universo imaginario y transmiten el don de la palabra y el relato generacional (2007:147, 150). Pero cuando esto se sustituye por la televisión y/o las demás pantallas, se anula la función simbólica generacional con consecuencias

negativas, tales como: i) la dificultad de que el sujeto pueda identificarse como tal, en un momento particular de la historia familiar, situarse como miembro de una comunidad, y parte de una generación, es decir, se pone en riesgo la capacidad discursiva y simbólica del sujeto; y ii) se castra la capacidad de imaginar. Porque la imagen no está articulada en el sentido de un texto -como una construcción simbólica-. Para «leer» una imagen no hace falta una instrucción de dirección, ya que lo que se intenta es captar el todo (2007:143). Por lo tanto, al tratarse de dos recursos distintos debe analizarse muy bien en qué contexto resulta pertinente reemplazar uno por otro.

El imperativo del presente, a costa del pasado y del futuro, como dimensiones básicas del ser humano, genera un estado desbordante, el “accidente de accidentes”, en términos de Virilio (2005). Porque la cuestión de la telepresencia conlleva a negar el “aquí” para privilegiar el “ahora” que incorpora, entre otros, el peligro de preferir al que está lejos en detrimento del que está cerca y si desde edades cada vez más tempranas el mundo se desvanece con la desaparición de las distancias (fomento de la realidad aumentada), los jóvenes experimentan un sentimiento de encarcelamiento al percibir el mundo cada vez más pequeño (Virilio, 2005: 61).

Numerosas investigaciones referenciadas por Carr (2016) en su estudio sobre los efectos de Internet sobre la mente humana, concluyen que el uso dominante de Internet fomenta la lectura somera, un pensamiento apresurado y distraído, un pensamiento superficial. También es posible pensar profundamente mientras se navega por la red, como también es posible distraerse y pensar someramente mientras se lee un libro impreso, pero la tendencia indica que no es ese el tipo de pensamiento que promueve y recompensa la red.

Uno de dichos estudios sobre la lectura *online* aplicado entre “nativos digitales” concluye que la inmersión digital ha afectado el modo en el que absorben la información; «ya no leen sino que saltan de un lado a otro» (Carr, 2016: 21). Otro estudio concluido en 2008 por un grupo del *University College* de Londres, entre

académicos usuarios de la Biblioteca Británica, que reveló que los usuarios no leen *online* de la misma manera que leían tradicionalmente; exhiben ahora una clara actividad de “rastreo” en la cual saltan rápidamente de una fuente a otra y rara vez vuelven a alguna fuente ya visitada, sin llegar a superar una o dos páginas de un artículo o libro. Las nuevas formas de lectura incluyen la búsqueda del titular, el resumen, la palabra clave, sin llegar a leer el texto (2016: 168). Asimismo, las investigaciones realizadas por el neurocientífico Michel Merzenich descritas por (Carr, 2016), destacan que el uso continuado de las funciones multimedia entrañan consecuencias neurológicas sino también aquello que deja de hacerse, como la lectura de libros, la meditación y la contemplación en calma, se debilitan en función de aquellas habilidades más urgentes.

Desde una perspectiva sociocultural, el experto en análisis del discurso Daniel Cassany, analiza el impacto cognitivo y social de la *multilectura*⁶ generalizada con Internet considerando que cada tecnología comunicativa produce transformaciones sociales e individuales debido a que comunicación, discurso, pensamiento individual y organización social están estrechamente relacionados. A partir de investigaciones previas realizadas en este campo, señala diferencias en los beneficios que obtienen del uso de Internet los escritores expertos y los escritores aprendices. Los primeros -afirma- automatizan las tareas más mecánicas como la corrección ortotipográfica, «lo hacen subconscientemente, lo cual les permite concentrar su memoria, su conciencia y sus habilidades en resolver los aspectos más profundos y estratégicos»; mientras que los aprendices al no automatizar aquellas tareas padecen de *sobrecarga cognitiva*, con lo cual su capacidad queda desbordada (Cassany, 2013: 215). Sin embargo, para el autor aún es pronto para conocer con certeza las consecuencias de la diseminación de Internet.

⁶ El autor denomina *multilectura* a la «práctica de estar saltando sin parar y en escasos segundos de un tipo de texto a otro, de un idioma a otro, de un interlocutor a otro» (Cassany, 2013: 14).

En el mismo sentido, varias investigaciones documentadas por OECD (2012) y Carr (2016) para analizar si el hipertexto fortalece el pensamiento crítico de los alumnos, han encontrado que descifrar hipertextos es una actividad que incrementa sustancialmente la carga cognitiva de los lectores. Depende de varios factores el modo en que dicha carga afecte al lector. En muchos casos comparativos entre lectores *online* y lectores de texto lineal, se ha encontrado debilitamiento en los primeros de su capacidad de comprender y retener lo que están leyendo.

Las investigaciones en el ámbito neurológico han permitido a la comunidad científica aceptar la plasticidad del cerebro humano en rechazo de su previa concepción como artefacto mecánico. Ello se traduce en que nuestros cerebros están en constante cambio como respuesta a las experiencias sensoriales y como tal tienen la capacidad de persistir en cada nuevo estado, esto es, su plasticidad lleva asociada la flexibilidad. «Los circuitos del cerebro se fortalecen mediante la repetición de una actividad física o mental, que comienza a transformar dicha actividad en un hábito. La paradoja es que, con toda la flexibilidad mental que nos otorga, puede llegar a encerrarnos en comportamientos rígidos» (Carr, 2016:50).

La OECD además de animar el uso de las TIC en educación, también advierte que los resultados positivos en este ámbito se han dado a partir del diálogo entre los estudiantes que dominan los medios digitales pero tienen expectativas bastante prudentes sobre su uso y los profesores que desean extender los beneficios de la tecnología más allá de la productividad docente (OECD, 2012).

Lo anterior sugiere preguntarnos en nuestro campo contable, ¿Cómo instalar a los estudiantes en el hilo discursivo de las Normas Internacionales de Información Financiera y potenciar en ellos la discusión con sentido crítico? La respuesta no es simple, no solo por las dificultades implícitas para el docente también desbordado, sino porque las tendencias sociales e institucionales encabezadas por los gobiernos, cuestionan hoy toda forma de autoridad que no provenga de la oficialidad, incluida la del maestro. Al respecto, plantea Dufour que el problema de autoridad del

profesor es el aspecto más visible del problema real de la autoridad en el ser humano. Sus análisis, apoyados en los estudios de Hannah Arendt, nos permiten reconocer que la autoridad corresponde a la necesidad de los educadores de introducir e instalar a los alumnos que recién llegan a su disciplina. No hacerlo, o renunciar a ello, significa negarse a asumir la responsabilidad generacional con la disciplina y la profesión (que se profesa). Esto equivale en la vida familiar a «que una generación precedente ya no esté en condiciones de ocuparse de la educación de la que le sigue» (Dufour, 2007: 168).

En consecuencia, si el proceso educativo se deja al uso sin control de las tecnologías, solo a la “navegación” en una lectura aleatoria, no lineal, fija ni profunda, es decir, si se convierte en el modo dominante de lectura, el riesgo es el de la superficialidad. Lo que planteaba el aforismo de McLuhan, el medio convertido en un fin en sí mismo; expresado metafóricamente, «estamos evolucionando de ser cultivadores de conocimiento personal a cazadores recolectores en un bosque de datos electrónicos» (Carr, 2016: 170).

2.4 El imperativo de las competencias en la educación superior

El estudio ya clásico de Ronald Barnett (2001) sobre el cambio en las relaciones que determinan el rumbo del conocimiento ofrece análisis valiosos para el hacer universitario actual. Un primer fenómeno social caracterizado por el autor en el cambio moderno de la relación educación superior–sociedad, fue el hecho de que la educación superior dejó de ser un fenómeno de élite a ser un fenómeno de masas. La universidad ya no ejerce el monopolio de la transmisión del conocimiento experto a la sociedad, sino que, potenciada por las TIC, la sociedad genera y transmite estos conocimientos fuera del campo académico, con lo cual, las habilidades necesarias para el mercado de trabajo son la principal exigencia en los currículos para un sistema de educación superior masivo (Barnett, 2001).

El patrón de cambio de las «identidades pedagógicas» de la educación superior, que observa el citado autor (2001:129), sugiere una especie de ciclo que ha ido «de lo general a lo particular, para volver de nuevo a lo general». Su argumento está basado en el caso de la universidad británica del siglo XX, según el cual, en el período seguido de la posguerra, se buscaba una formación académica general; en los años sesenta, un énfasis en las distintas tradiciones epistemológicas para las distintas disciplinas; en los ochenta, la identidad tenía que ver con conjuntos de capacidades específicos para el mercado, y la de fin de milenio, hacia un conjunto común de capacidades «flexibles» relacionadas con el mercado.

En la triada del aprendizaje conocimiento - educación superior - sociedad no existe una relación lineal sino más bien triangular, plantea Barnett (2001), y en cada una de estas relaciones se genera un movimiento bidireccional porque se trata de tres fuerzas separadas que actúan una sobre la otra con mayor o menor autonomía. Este sentido bidireccional se comprende con el hecho de que hoy en la red todos los usuarios son productores y receptores de contenidos a la vez.

En consecuencia, cuando la educación superior ejerce un mayor control sobre la producción y distribución del conocimiento, la relación es del modo: «Educación superior → Conocimiento → Sociedad»; sin embargo, en la Sociedad del Conocimiento, la relación se ha invertido hacia el modo: «Sociedad → Conocimiento → Educación superior» (Barnett, 2001: 40). En este tipo de sociedad, la educación superior pasa de ser una institución en la sociedad a ser una institución de la sociedad; y como tal, el conocimiento se vuelve una fuerza distinta e independiente de la educación superior, cuyas definiciones están siendo establecidas desde ámbitos externos, como podrá notarse con el surgimiento de los MOOC.

En el desarrollo de estas relaciones, surgen las tendencias institucionales y de la sociedad a privilegiar las formas de conocimiento que tienen un valor de uso en el mercado de trabajo, es decir, aquellas que se pueden definir como estratégicas, sean operacionales, informáticas, administrativas o contables. La fuerza de esta

relación se profundiza gracias a la acción de los Estados que alientan este único tipo de conocimiento por parte de la universidad para formar habilidades empresariales, lo cual es caracterizado por Barnett (2001) como la *unidimensionalidad* del pensamiento y la acción.

La formación orientada a este tipo de habilidades unidimensionales, se basa en el *operacionalismo* (racionalidad instrumental, según la Teoría Crítica), es decir, la habilidad de los individuos para operar y desplegar de manera eficiente sus conocimientos en el mundo del trabajo (Barnett 2001: 33). En contraste, sabemos que la sociedad actual es multifacética, multidimensional, con diversas formas de vida y valores. De manera que, el riesgo no está en las habilidades *per se*, sino en el hecho de que la Universidad, de manera pragmática, y para nuestro caso, los programas de estudio de la contabilidad, se decantan por un tipo de conocimiento que le resulta útil a determinados grupos de intereses, en aras de un tipo de habilidades específicas. Esto significa, de acuerdo con la Teoría Crítica, que las formas de razonamiento y pensamiento dominante en la educación son las del razonamiento estratégico y ya no el razonamiento epistemológico, interpersonal, comunicativo y crítico.

Así pues, en este contexto, surge y se prioriza la necesidad de una formación centrada en «habilidades transferibles». Ello no significa que anteriormente no se educara para formar habilidades, es decir, que este tipo de formación no es exclusivo del contexto contemporáneo; en efecto, gracias a los descubrimientos científicos sobre la plasticidad del cerebro humano se sabe que nuestra flexibilidad mental es tal que nos permite adaptarnos a nuevas circunstancias aprendiendo nuevas habilidades y en general ampliar nuestros horizontes (Carr, 2016). Sin embargo, se hace hoy un excesivo énfasis en formar un sujeto para la ciudadanía digital en general y para el mundo empresarial en particular, para lo cual la educación superior debe brindar la últimas competencias técnicas, con tal grado de flexibilidad que le permitan dejar de lado los conocimientos que ya no sean útiles al contexto del mercado de trabajo altamente cambiante. En este énfasis, el conocimiento se concibe

como un producto que el sujeto se dispone a consumir «a lo largo de la vida», poniendo en vigencia la visión *taylorista* de la educación, al privilegiar el concepto de eficiencia económica en todo el proceso formativo.

Esta tendencia, denominada por la filósofa Martha Nussbaum como “educación basada en el crecimiento económico”, cuyo énfasis en la racionalidad económica, valora solo aquellos aprendizajes y habilidades orientados a la obtención de renta en el mercado global y produce una codicia obtusa y una “docilidad capacitada”, poniendo en riesgo el cultivo de las democracias tan necesarias en el mundo global (Nussbaum, 2013).

Es así como en semejante disparidad de relaciones entre educación superior, conocimiento y sociedad, la universidad en general sucumbe a determinadas demandas mientras se relegan otras formas de conocimiento que podrían aportar equilibrio en tales relaciones, como las humanidades (Nussbaum, 2013). Este análisis sugiere para la formación contable indagar por el equilibrio en un programa académico que, además de formar un profesional integral tenga el objetivo de prepararlo para el mercado de trabajo (Rojas y Giraldo, 2015).

Tal disparidad de relaciones se acentúa con el uso expansivo de Internet, notándose por ejemplo, la contracción de unos medios de comunicación universitarios (Carr, 2016), al otorgar preferencia al medio *online* de revistas y demás publicaciones en sustitución de medios impresos, o en el caso del diseño curricular, la reducción de contenidos de los cursos, no solo para adaptarse a la capacidad de atención más corta que caracteriza a los consumidores *online*, sino para mejorar la clasificación universitaria en los motores de búsqueda.

Entre los demandantes de nuevas competencias, en particular las digitales, se encuentran los “pioneros de la mentalidad *posliteraria*” como señala Carr (2016), quienes basados en las deficiencias del sistema tradicional de la educación superior, sugieren un cambio radical siendo hora de que profesores y estudiantes abandonen

“el mundo lineal y jerárquico del libro para incorporarse a un mundo digital de ubicua conectividad y proximidad generalizada”; argumentos que refuerzan el camino conducente a la vida *online* permanente. Visto así el conocimiento y consolidada su visión como un producto, se entiende la importancia de la velocidad con la que debe fluir. La velocidad cambia la visión del mundo, que hoy, como lo expresa Virilio (2005: 83) ya no es objetiva sino *teleobjetiva (realidad aumentada)*. La velocidad es un condicionante de la sociedad mundial, cuyo vehículo más eficiente son las TIC gracias a su poder de ubicuidad, instantaneidad e inmediatez.

La red ofrece acceso instantáneo a enormes cantidades de información sin precedentes, con lo cual podemos ver incrementadas nuestras posibilidades de aprendizaje. Sin embargo, el tipo de habilidades que promueve el uso de tecnologías basadas en la red, y los estudios realizados en el área, conllevan a adoptar una actitud prudente y quizás un poco escéptica. Desde el concepto difundido por la propia red de que a mayor eficiencia al procesar datos mayor inteligencia, es posible afirmar casi con certeza que hoy se han alcanzado mayores niveles de inteligencia. Sin embargo, esta definición se compara con la creencia *taylorista* de empresas influyentes como Google de que «la inteligencia es el resultado de un proceso mecánico, una serie de pasos susceptibles de aislarse, medirse y optimizarse, producidos por un procesador llamado cerebro» (Carr, 2016: 210-211).

En contraste, pensadores como Amartya Sen y Martha Nussbaum, señalan el urgente desafío de superar este enfoque de la educación para el crecimiento económico, el cual consideran la causa de la crisis *silenciosa* que enfrenta la educación en la mayor parte del mundo. Sus propuestas para transitar hacia una educación para la dignidad y el desarrollo humano han sido pensadas en la academia contable (Rojas y Ospina-Zapata, 2011; Ospina-Zapata et al. 2014; Rojas y Giraldo, 2015), y han empezado a tener repercusión en los estudios para la medición del Índice de Desarrollo Humano (Nussbaum, 2013; PNUD, 2013).

De acuerdo con este paradigma del Desarrollo Humano, lo importante son las oportunidades, o “capacidades” que cada persona tiene y desea desarrollar, en áreas clave que van desde la vida, la salud y la integridad física hasta la educación, la libertad y la participación política. De acuerdo con sus planteamientos, si los estudiantes de contabilidad aprenden solo a aplicar las habilidades aprendidas de memoria, no van a ser capaces de innovar. «La innovación necesita imaginaciones capacitadas». (Nussbaum, 2015).

2.5 Críticas a la Sociedad del Aprendizaje y Recursos Educativos Abiertos

En una sociedad donde el conocimiento es un producto cambiante por un entorno cada vez más acelerado, la máxima *aprender a aprender* difundida con las teorías del constructivismo se convierte en paradigma. Esta concepción ejerce, en efecto, una nueva dirección en la relación profesor – estudiante. Dado que el conocimiento ya no está limitado ni al espacio ni al tiempo de la institución educativa, el “aprendizaje abierto” y la “ciudadanía digital” exigen mayor responsabilidad al estudiante para aprovechar la mayor cantidad posible de recursos educativos disponibles.

En la formación académica general, se consideraba el aprender como un complemento de la enseñanza, pero con el énfasis en la sociedad que aprende, «la enseñanza pasa a ser un tipo de tecnología con un valor instrumental en la medida en que se acerca al objetivo deseado en el desarrollo de los estudiantes» (Barnett, 2001: 133). Este enfoque requiere nuevos métodos de enseñanza y surgen expresiones como “aprendizaje experiencial”, aprendizaje basado en problemas”, “aprendizaje basado en el trabajo”, “aprendizaje mezclado o híbrido”, “Aula invertida”, de modo que ante los múltiples «saber cómo» (*know-how*) que se imponen sobre el «saber qué», se genera lo que describe Barnett (2001) como una saturación en el currículo de maneras de saber cómo.

Con énfasis en que el modelo educativo debe orientarse más hacia el aprendizaje que a la enseñanza, la UNESCO promulgó desde 2002 los Recursos Educativos Abiertos, (REA), definidos hoy como “materiales digitalizados ofrecidos libre y gratuitamente, y de forma abierta para profesores, estudiantes y autodidactas para utilizar y reutilizar en la enseñanza, aprendizaje y la investigación” (OECD, 2008; 2015; UNESCO/COL, 2011; UNESCO, 2012). En el marco de tales recursos, se ha dado un auge de propuestas de autoformación y de “aprendizaje móvil” para el aprendizaje al propio ritmo personal y a lo largo de la vida (*lifelong learning*).

Reconociendo que «las tecnologías móviles han cambiado fundamentalmente la manera en que la gente vive y aprende», la UNESCO emitió las Directrices para el aprendizaje móvil (*Policy guidelines for mobile learning*) como una «hoja de ruta para los responsables políticos y otros que buscan transformar dispositivos móviles cada vez más ubicuos en herramientas para la educación». Entre los principales beneficios del aprendizaje móvil que fomenta el organismo, para la ciudadanía digital, se consideran, i) ampliar el alcance y la equidad de la educación; ii) facilitar el aprendizaje personalizado; iii) hacer posible el aprendizaje en cualquier momento y en cualquier lugar; iv) asegurar el uso productivo del tiempo dedicado en las aulas; v) maximizar la rentabilidad. (UNESCO, 2013).

Este tipo de tecnologías digitales en general y los recursos multimedia en particular, privilegian los flashes e imágenes frente al texto en prosa, lo cual conduce, para los más críticos, a una relativización de la realidad desplazando la palabra y el discurso (Virilio, 2005: 59) y para otros más entusiastas implica la necesidad creciente de adquirir *literacidad crítica* para comprender los nuevos géneros discursivos tras las líneas (Cassany, 2013). Para la OECD es quizá demasiado pronto para percibir efectos significativos, sin embargo, afirma que «hay algunos indicios de que a largo plazo, debido a la práctica continua, los niveles de inteligencia verbal pueden disminuir en beneficio de la imagen o la inteligencia espacial» (OECD, 2012: 153).

Estos recursos se sitúan dentro de lo que Dufour denomina «prótesis sensoriales» las cuales «le ofrecen al sujeto nuevas dimensiones lúdicas en la medida en que le permiten poner en juego las referencias simbólicas en las que se ha construido su propia evidencia» (su ser en relación con el tiempo y el espacio) (2007: 149). En este sentido, y considerando lo planteado por Carr (2016), estos recursos conllevan una ética intelectual que no debería ser obviada al momento de decidir cómo y cuándo incorporarlos en el ámbito educativo.

De este modo, siguiendo los planteamientos de Dufour (2007), el uso de las pantallas requiere de los estudiantes una base simbólica mínima, que les permita recibir la imagen y luego ir y venir de la imagen al discurso y viceversa, lo cual, de hecho, puede ser lúdico y formador. Con dicha base, el sujeto puede utilizar todas las prótesis imaginables, pero si esta base simbólica mínima no ha sido adecuadamente instalada, el uso de la telemática y todos los recursos digitales que juegan con la telepresencia, no solo no resultan positivos sino que generan confusión y angustia. Las TIC, advierte el autor, pueden potenciar el dominio de las categorías simbólicas de espacio y tiempo pero también pueden inhibirlas. En consecuencia, este mundo dominado por las TIC, produce dos tipos de sujeto: unos muy ubicuos, que gracias a ellas están casi liberados de las restricciones de tiempo y lugar ancestrales, y «otros que ya no saben habitar ningún espacio» (2007: 151).

La difusión de los recursos multimedia se hace también bajo el supuesto de que ya no es eficiente usar nuestro cerebro para almacenar información si la red la proporciona al instante. Lo que debe saber el cerebro es dónde se puede localizar la información que necesitamos (OECD, 2012; Cassany, 2013; Carr, 2016). Estos recursos son vistos como un sustituto para la memoria biológica cada vez más “liberada” y un avance para la memoria artificial.

Los investigadores señalan que aún hace falta mucho conocimiento sobre el funcionamiento de la memoria (OECD, 2012; Carr, 2016), pero el creciente corpus de evidencias científicas demuestra que la memoria biológica es muy diferente de

la artificial, al ser producto de un proceso natural complejo, de las experiencias y del entorno particular en el que cada ser humano se desenvuelve. «Mientras que el cerebro artificial de un ordenador absorbe la información e inmediatamente la guarda en su memoria, el cerebro humano sigue procesándola mucho después de haberla recibido, y la calidad de los recuerdos depende de cómo se procese la información, es decir, del grado de atención que otorguemos». Asimismo, en la medida que se “externaliza” la resolución de problemas y otras tareas cognitivas a los dispositivos digitales, se reduce la capacidad del cerebro para construir estructuras estables de conocimientos, es decir, esquemas, que luego puedan aplicarse a nuevas situaciones (Carr, 2016: 231, 259).

2.6 Los MOOC como innovación disruptiva. Estudios empíricos en educación superior

La era de la información ha dado lugar a una gran cantidad de recursos y herramientas y nuevas formas de producción educativa. Los efectos y tendencias de las TIC en la educación superior se analizan desde hace más de una década (Kirkup y Kirkwood, 2005; Alba Pastor, 2005; Bosco, 2005). Taylor y Osorio (2005), pronosticaban para la presente década el afianzamiento de la formación universitaria norteamericana como producto de exportación al mundo basado en las TIC. Hoy, la sentencia se hace evidente con los cursos en línea masivos y abiertos.

En la evolución de las pedagogías de la educación a distancia, modalidad educativa precursora del *e-Learning*, se identifican comúnmente tres generaciones que actualmente siguen presentes: i) *cognitiva-conductista*, la cual se corresponde con un entorno tecnológico limitado por la “comunicación pre-web”; ii) *constructivista social*, potenciado por un contexto tecnológico web 1.0; y iii) *conectivista*, como producto de un mundo en red web 2.0 (Rodríguez, 2012; Anderson y Dron, 2011). De la última generación, web 2.0 forman parte los cursos en línea, masivos y abiertos.

Los estudios en educación superior relativos al uso de herramientas web 2.0, entre las cuales se cuentan las redes sociales, evidencian en su abordaje una tendencia mayoritaria desde el punto de vista del estudiante y el proceso de aprendizaje, mientras que se ha abordado débilmente el punto de vista del docente (Junco, 2012; Hepp et al. 2015), tendencia que resulta lógica en la Sociedad del Aprendizaje. Algunos resultados como los de Yousef (2012) e Imlawi et al. (2015) sobre uso de redes sociales en general, encuentran asociación positiva entre el uso de tales herramientas y el desempeño académico, indicando que las interacciones sociales pueden acompañar a las interacciones académicas y producir resultados positivos de aprendizaje en los estudiantes. Yousef (2012) identifica algunos beneficios (flexibilidad, facilidad de volver sobre la información, conveniencia y accesibilidad) y obstáculos (privacidad, mal entendidos en la comunicación, disponibilidad de tiempo, amistad real) del uso de las redes sociales como herramienta educativa.

Otros estudios enfocados al uso de redes sociales específicas como Twitter (Irimia-Diéguez et al. 2014), y Facebook (Ainin et al. 2015), evidencian efectos positivos en el compromiso, la motivación y el desempeño de los estudiantes. Hew (2011) ofrece un análisis detallado de la literatura sobre el uso de Facebook por estudiantes y profesores universitarios, destacando su positivo potencial para los procesos educativos. Por su parte, Junco (2012) obtiene resultados mixtos en algunas actividades académicas desarrolladas en Facebook y en el nivel de desempeño de los estudiantes. Motivado al quehacer desde el punto de vista del docente, Bower (2015) analiza un total de 37 tipos de herramientas web 2.0 agrupados en 14 clúster, que ofrecen a los profesores un amplio espectro de posibilidades para mejorar los ambientes de enseñanza-aprendizaje. Un consenso generalizado en estos estudios plantea que el uso de las redes sociales y otras herramientas como los *blogs* y *wikis*, integrantes de la web 2.0, son aún desaprovechados por los profesores (Junco, 2012; Bower, 2015).

El desarrollo de las tecnologías web 2.0 potenciaron el surgimiento de los MOOC, cuya importancia es reconocida por los investigadores por representar una propuesta de educación abierta, sin barreras para cualquier persona que disponga de conexión a Internet, gracias a su condición de apertura, lo cual promueve otra de sus características principales, el acceso masivo, ya que al no incluir cobros por inscripción o tasas por descargar y utilizar el material, se han difundido en esencia como gratuitos (Sangrà et al. 2015). Organizaciones como la Asociación Europea de Universidades considera que los avances tecnológicos en educación superior no han sido tan visibles hasta la llegada de estos cursos (EUA, 2015), cuyo auge, desde el 2012, ocupa gran parte del debate actual en el ámbito educativo y pedagógico (Ng'ambi y Bozalek, 2015; Sangrà et al. 2015).

Las características con las cuales la literatura (Rodríguez, 2012; Scopeo, 2013: 18) ha definido los MOOC (curso en línea, masivo y abierto, por sus siglas en inglés) son:

- *Es un curso.* Es decir, cuenta con una estructura orientada al aprendizaje, que suele conllevar una serie de actividades, pruebas o evaluaciones para acreditar el conocimiento adquirido.
- *Se desarrolla en línea.* Su principal medio de comunicación es Internet por lo cual no requiere la asistencia a una aula.
- *Tiene carácter masivo.* El número de posibles matriculados es, en principio, ilimitado, o bien en una cantidad muy superior a la que podría contarse en un curso presencial. Por tal razón se dice que su alcance es global.
- *Es abierto.* Al aprovechar el concepto de los recursos educativos abiertos, los materiales son accesibles de forma gratuita en Internet y pueden ser reutilizados en otros cursos.

Dos características diferencian los MOOC del ya reconocido *e-Learning*, su masividad y apertura (Atenas, 2015). Especialmente este último aspecto ha dado lugar a la crítica a asociar el auge de los MOOC con razones de tipo económico y

comercial, ya que la apertura se ha difundido más en el sentido de gratuidad que en el sentido original de los recursos educativos abiertos: apertura, reutilización y remezcla (OECD, 2015; Yuan et al. 2014). Varios autores consideran que el concepto de apertura en los MOOC ha sido velado por el mensaje de gratuidad inicial al que luego los proveedores añaden cobros por servicios adicionales, tales como la acreditación y la certificación (Daniel et al. 2015; Atenas, 2015).

El acrónimo MOOC (*Massive Open Online Courses*), cuya interesante historia relata Daniel (2012), fue acuñado en el año 2008 por Dave Cormier y Bryan Alexander, luego de que el número de inscriptos al curso *Connectivism and Connective Knowledge (CCK08)* de la *University of Manitoba* diseñado por George Siemens y Stephen Downes, aumentara a casi 2.300 estudiantes (Cormier y Siemens, 2010; Daniel, 2012). Como todo desarrollo, este tuvo varios antecedentes (Fini et al. 2008), pero hay un consenso generalizado en la literatura que reconoce al curso del 2008 de los canadienses Siemens y Downes como el primero del tipo MOOC (Liyanagunawardena et al. 2013a; Fini, 2009).

Explica Daniel (2012), que el propio título del curso *CCK08* evocaba su objetivo, el cual era seguir la filosofía del pedagogo Ivan Illich, de que “un sistema educativo debe proporcionar, a todos los que quieran aprender, el acceso a los recursos disponibles en cualquier momento de sus vidas; empoderar a todos los que quieran compartir lo que saben para encontrar aquellos que quieran aprender de ellos; y finalmente, proporcionar a todo aquel que quiera presentar un tema al público la oportunidad de hacer conocer su desafío” (Daniel, 2012). Este curso es típicamente reconocido como el primer MOOC de pedagogía “conectivista” (C-MOOC) el cual se diferenciaría posteriormente del tipo de MOOC “cognitivo-conductista” o “instructivista” (X-MOOC) que se propagaría con las universidades de élite norteamericanas (Rodríguez, 2012; Daniel, 2012).

Pocos años después, la Universidad de Stanford ofreció un curso en línea, abierto y masivo sobre Inteligencia Artificial, el cual constituye el punto de

explosión del fenómeno. Daniel (2012) señala que se registraron en dicho curso 58.000 personas, mientras que otros autores indican cifras muy superiores a cien mil participantes (Sangrà et al. 2015; Jordan, 2014; Belleflamme y Jacqmin, 2014; Waldrop, 2013; Weller y Anderson, 2013; Rodríguez, 2012). En cualquier caso, el alto número de participantes atrajo la atención de universidades y otras entidades, entre las que se cuentan grandes plataformas como *Udacity*, *edX* y *Coursera*, que empezaron a apostar por el fenómeno, trasladando su foco de atención hacia los nuevos X-MOOC, que estarían lejos de los ideales de Illich (Daniel, 2012).

En suma, la expresión MOOC hace referencia a dos tipos de cursos con fundamentos pedagógicos diferentes (Rodríguez, 2012; Clow, 2013; Sangrà et al. 2015). Los C-MOOC, basados en la conectividad y en el poder de las interacciones sociales para autogenerar conocimiento, denominado por Siemens (2005) “conectivismo” como teoría del aprendizaje para la era digital, cuyos principios pedagógicos subyacen en el constructivismo. Y los más comunes X-MOOC, basados en contenidos y en la concepción tradicional de transmisión del conocimiento, cuyos principios se fundamentan en el conductismo (Downes, 2012; Waldrop, 2013; Rodríguez, 2013).

Con independencia de la clasificación, el fenómeno ha generado uno de los principales debates en el panorama educativo y pedagógico de los últimos años, reconociéndose como una disrupción en la educación frente a la cual no debemos ser indiferentes los académicos. Asimismo, la necesidad de investigar sus características y perspectivas, así como un creciente llamamiento a las universidades para responder al desafío que plantea esta tendencia del *e-Learning* (Vásquez y López, 2014; Clarke, 2013; Bernal, 2011).

Desde el punto de vista de la teoría de las innovaciones disruptivas fundada por Bower y Christensen (1995), los MOOC son descritos como una práctica innovadora que implica una disrupción educativa (Yuan y Powell, 2013; Anderson y McGreal, 2012). Más exactamente como una innovación disruptiva de mercado,

al convertirse en un interesante producto que combina un desarrollo tecnológico con un nuevo mercado de negocio que promueve un tipo de formación más flexible y de bajo costo (Vásquez, López y Sarasola, 2013).

Con una perspectiva crítica, otros autores (Daniel et al., 2015; Valverde, 2014; Gómez-Galán, 2014) han analizado la participación de las universidades en el fenómeno MOOC como resultado del proceso de convergencia tecno-mediática y como consecuencia de la masificación de la educación superior en el contexto de la homogenización cultural que conlleva la globalización. Ello supone una respuesta económica adaptable y flexible a las tendencias del actual desarrollo de las profesiones en oposición a los modelos rígidos de los tradicionales sistemas universitarios. También suele ser concebida como una estrategia para atender a más estudiantes con menor coste económico. Algunas críticas a este movimiento educativo lo referencian como la “americanización” (*McDonaldization*) de la educación (Valverde, 2014; Aguaded, Vásquez y Sevillano, 2013).

El estudio de Chiappe et al. (2015) sintetiza la literatura acerca de los MOOC en dos perspectivas; una sobre su evolución conceptual, y la otra sobre sus implicaciones pedagógicas. El estudio resalta el creciente interés de la literatura en general por abordar factores como la viabilidad financiera de los MOOC, la certificación y las tasas de abandono. Otro estudio previo, Liyanagunawardena et al. (2013a), analiza la literatura, que al 2013 estaba más generalizada en prensa, blogs, y revistas de divulgación, ocupándose de describir el constructivismo y el conectivismo como los fundamentos de los MOOC, sus prácticas, retos y tendencias, reconociendo una disrupción en la educación que será necesario asumir (Clarke, 2013; Vásquez y López, 2014; Lowenthal y Hodges, 2015; Israel, 2015).

Un referente sobre la aplicación de estos cursos desde la perspectiva de los profesores, lo constituye el estudio agenciado por *The Chronicle of Higher Education* entre 103 profesores realizadores de MOOC, el cual evidenció que inicialmente una tercera parte de ellos eran escépticos de la educación online y al

final, más del 90% terminaron siendo “muy entusiastas” con la enseñanza virtual. El 38% llevó a cabo el MOOC motivado por recoger experiencias para mejorar su enseñanza en el aula tradicional, y de hecho lograron conocer con qué métodos y materiales los estudiantes aprenden más y mejor. Los profesores lograron con la producción del curso la exigencia para volverse más rigurosos en el discurso de lo que habían sido en su experiencia tradicional. Reconocieron también el tiempo que requiere el proceso pero asimismo el éxito resultante (Kolowich, 2013).

Si bien se trata de un fenómeno nacido en la universidad (norteamericana) (Rodríguez, 2012; Waldrop, 2013), los MOOC no forman parte de la oferta reglada de las universidades y son impartidos a través de plataformas proveedoras de educación virtual creadas, en su mayoría, como consorcios para tal fin (p.ej. *Coursera*, *Udacity*, *edX*, *MiríadaX*), en cuya oferta participan diversos tipos de entidades con y sin ánimo de lucro (Ong y Grigoryan, 2015; Pang, Tong y Na, 2014; Yuan y Powell, 2013). Algunos estudios consideran los MOOC como una oportunidad para las universidades públicas, con menor presupuesto, y no como una amenaza como se creía inicialmente, señalando sus beneficios para llegar a grupos sociales como los retirados o empleados que desean mejorar su desempeño técnico, para quienes estos cursos serían un desafío intelectual (Ong y Grigoryan, 2015). También son vistos como una oportunidad para avanzar en el aprendizaje permanente (*lifelong learning*) (De Freitas, Morgan y Gibson, 2015); aspectos compartidos por organismos oficiales europeos, que los consideran como un agente de cambio en la educación superior (European Parliament, 2015; European Comisión, 2013).

Algunos investigadores (Flores et al. 2013), plantean que los MOOC presentan grandes ventajas en los países en desarrollo, sobre todo en las regiones con escaso acceso a la educación, en donde jóvenes y adultos de pequeñas comunidades o pueblos, han sido marginados por falta de opciones educativas y recursos. En estos países la oferta educativa se concentra en las grandes ciudades,

sin embargo, en la actualidad el número de MOOC en idiomas diferentes al inglés es bajo y el acceso a internet no es suficiente (Liyanagunawardena et al. 2013b).

El estudio de Garrido et al. (2016) acerca de la iniciativa MOOC para el desarrollo de la fuerza de trabajo profesional en Colombia, Filipinas y Sudáfrica, parte del supuesto de que «a medida que la globalización aumenta la demanda de competencias de alto nivel se hace mayor, razón por la cual un número cada vez mayor de jóvenes en el mundo en desarrollo se encuentran sin el conocimiento relevante para participar plenamente en el mercado laboral y contribuir al crecimiento económico». Los resultados del estudio, con distintos matices entre los países en desarrollo, e incluso resultados contrarios a los obtenidos en EE.UU. y otros países desarrollados, conduce a los autores a afirmar que la participación en este tipo de cursos, huela las restricciones de recursos, puede contribuir a la mejora de la empleabilidad de los jóvenes e identifica los factores que pueden dificultar o favorecer su potencial en el desarrollo de la fuerza laboral (Garrido et al. 2016: 15).

La mayor parte de la investigación empírica sobre MOOC se ha orientado más hacia los aspectos relacionados con su demanda (aprendizaje) y menos a la oferta (Gasević et al. 2014; Ospina y Zorio, 2016). En general, se da por sentado que las instituciones educativas ofrecen este tipo de cursos principalmente para ampliar su alcance y visibilidad institucional, atrayendo más estudiantes, así como para construir y mantener su marca (Sangrà et al. 2015; Daniel et al. 2015). Estas razones han sido identificadas en estudios norteamericanos y recientemente se han publicado estudios basados en cuestionarios en Europa que permiten ampliar los referentes sobre la oferta y las perspectivas de desarrollo de los MOOC. Según datos de la Asociación Europea de Universidades, los MOOC representan una de las actividades con mayor potencial de crecimiento en las universidades europeas (EUA, 2015). Por su parte, la Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas (CRUE, 2015) señala como razones de las universidades para ofrecer estos cursos, en primer lugar, la innovación en el aprendizaje y en segundo lugar, la visibilidad y la presencia de la docencia universitaria en la red.

Sin duda, parte del debate está relacionado con la especialización institucional. Varios autores coinciden al afirmar que los principales proponentes de MOOC son típicamente universidades de “marca” como Stanford y Harvard que no se han especializado previamente en la docencia online (*e-Learning*) (Daniel, 2012; Freeman y Hancock, 2013; Sangrá et al. 2015). «Su decidido apoyo a la educación a distancia, aunque digital, es buscando legitimidad a su retraso en el aprendizaje online» (Freeman y Hancock, 2013: 87).

Aún se desconocen resultados concluyentes sobre la efectividad del aprendizaje a través de los MOOC, aunque ya diversos estudios (Lowenthal y Hodges, 2015; CRUE, 2015; Raposo et al. 2015), aportan indicadores de calidad para evaluar sus logros y avances; y se ha empezado a analizar su uso integrado en ambientes de clase presencial (Israel, 2015), señalando oportunidades de mejora para el aprendizaje.

2.7 ¿Hacia los MOOC como innovación en educación contable?

El estudio de Baker y White (1999) es uno de los pioneros sobre la innovación en enseñanza contable en la primera etapa de la web, la cual incluía desde el uso del email como herramienta para una mejor comunicación con los estudiantes, hasta la publicación de contenidos del curso en los servidores web, con el objetivo de promover la discusión en clase y apoyar la realización de proyectos. También concluye el estudio que la mayoría de profesores incorporaban aplicaciones web a sus cursos sin reconocimiento institucional por su esfuerzo, identificando en ello una barrera para la innovación en educación contable.

Un gran número de estudios de distintas partes del mundo dan cuenta de la incorporación de herramientas y plataformas *online* en las aulas para evaluar su efecto sobre el aprendizaje en contabilidad. Los estudios de literatura en educación contable realizados por Apostolou et al. (2013 y 2015), enfocados principalmente al mundo anglosajón, trataron los artículos sobre tecnología educativa hasta el año

2012 dentro el área de educación a distancia, pero a partir de 2013 son reconocidos como un área separada dado el progresivo interés en la aplicación tecnológica en la docencia de la contabilidad y la investigación para apoyar los cursos tanto presenciales (*face to face*) como los *online*. En el estudio de Stone et al. (2014) se incluye una amplia revisión de literatura sobre el uso de redes sociales en educación contable y se proponen unas guías genéricas para estudiantes y educadores para el aprovechamiento de Facebook en la educación contable.

Otros estudios en el ámbito europeo plantean que las demandas de mayor aprendizaje autónomo y fortalecimiento de competencias genéricas, resultantes de la adaptación al Espacio Europeo de Educación Superior (EEES) pueden resolverse de forma eficiente utilizando herramientas de educación a distancia y tecnologías de comunicación (Pons et al. 2012). En la gran mayoría se describen resultados positivos de experiencias tales como el aprendizaje mezclado (*Blended learning*) en el ámbito universitario español (López-Pérez et al. 2011 y 2013); percepciones de utilidad de los ambientes virtuales de aprendizaje entre estudiantes de contabilidad en España e Inglaterra (López-Gavira y Omoteso, 2013); beneficios de mayor compromiso con el tema y mayor colaboración entre estudiantes y estos con el profesorado al incorporar el uso de redes sociales en un curso de contabilidad internacional en España (Arquero y Romero, 2013a); mejoras en la evaluación de la docencia con la utilización de herramientas web 2.0 que, además de facilitar la interacción con los estudiantes, facilita la gestión de la información para la evaluación dentro y fuera del aula (Garandillas et al. 2011). En otros casos específicos, como en Pons et al. (2012), no obtuvieron evidencia empírica de efectos negativos del uso de la videoconferencia en relación con las clases tradicionales, a partir de lo cual, concluyen que se trata de una herramienta adecuada para la enseñanza.

Con la llegada de los MOOC, Apostolou et al. (2013) reconocen que será cada vez más importante investigar cuáles de los múltiples recursos en línea disponibles (como vídeos de YouTube, tutoriales de contabilidad, etc.), contribuirán más al

aprendizaje y de qué manera lo afectarán. Pero, ¿Son los MOOC el monstruo que parece ser? Es la pregunta que intentan resolver Freeman y Hancock (2013) en su estudio en el cual analizan las potencialidades de estos cursos para la educación contable. Para estos autores, los MOOC son los últimos de una larga serie de tecnologías para apoyar la educación a distancia, pero que constituyen algo más que una mera herramienta tecnológica. Este trabajo ofrece detalles de múltiples estrategias digitales basadas en Internet que los profesores de contabilidad pueden utilizar para mejorar el aprendizaje de los estudiantes, incluyendo una mezcla adecuada de MOOC con el enfoque presencial (*face to face*), para mejorar la educación contable. Según el estudio, el enfoque transmisor de los MOOC, criticado en muchos estudios, no es el problema de los X-MOOC; el problema es, según los autores, en la mayoría de las veces su pobre diseño y la limitación de las interacciones de los estudiantes solo al recurso electrónico sin la intervención oportuna del profesor en los momentos clave del aprendizaje (Freeman y Hancock, 2013).

El estudio de Raghavan y Thomas (2014) considera que el entorno tecnológico, la globalización y el desencanto público con los mercados han creado el caldo de cultivo perfecto para la "innovación disruptiva". Ésta, a diferencia de la innovación sostenida, exige a las escuelas de negocios nuevas propuestas de innovación para hacer frente a las cambiantes necesidades de los usuarios, las cuales se modifican y aceleran durante las crisis económicas y las condiciones caóticas del mercado. Por tal razón, identifican los MOOC como una innovación disruptiva y como una oportunidad para el rediseño de propuestas educativas en contabilidad.

De otra parte, el informe *Pathways Commission* (2012), sobre la profesión contable en los EE.UU., puso de manifiesto la falta de innovación en la investigación y en la educación contable, y recomendó entre otras estrategias, desarrollar modelos educativos que vinculen recursos de aprendizaje y mecanismos para compartirlos fácilmente, habida cuenta del tipo de estudiantes que llegan a la universidad cada vez menos dispuestos a los métodos tradicionales de enseñanza. Tomando como

referente dicho informe, el cual ha tenido importante repercusión en la academia americana, Wilkinson y Durden (2015) analizan los enormes desafíos que enfrenta la educación contable, entre los cuales identifican los MOOC. Los autores ponen de manifiesto una percepción escéptica ante este tipo de tecnología educativa y más bien advierten que dada la situación de estancamiento en la innovación contable, los MOOC pueden generar más desventajas que ventajas.

Por su parte, la Fundación IFRS, en desarrollo de su Iniciativa de Educación en NIIF, incluye por una parte, la disposición de recursos de *e-Learning* orientados a apoyar a los profesores en la enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera basada en el enfoque del Marco Conceptual de dicho conjunto normativo; y por otra, la realización de talleres regionales en todo el mundo, para la capacitación a los docentes y capacitadores de NIIF con base en el uso efectivo de ese material. Según lo expresa la Guía para dicha Iniciativa, el objetivo es «desarrollar en los estudiantes la capacidad de hacer los juicios que son necesarios para aplicar las NIIF plenas y para PYMES y preparar a los estudiantes para el aprendizaje permanente» (IFRS Foundation, 2015).

La mayoría de los materiales dispuestos en el sitio web de la Fundación, son descargables en formato PDF y algunos están disponibles en formato de *clips multimedia*. Estos recursos, según lo advierte el sitio web, «están diseñados para introducir un tema en particular, para el cual los profesores pueden pedir a sus estudiantes que miren los *clips* como parte de su preparación para las discusiones en clase» (IFRS Foundation, s.f.) Y aunque se están haciendo traducciones a varios idiomas, la mayoría de los recursos se encuentra solo en idioma inglés. A pesar de estar disponibles de modo gratuito, estos materiales no podrían considerarse como Recursos Educativos Abiertos tal y como han sido definidos por la OECD (descritos en el apartado 2.5), puesto que la Fundación impone la restricción para modificarlos, adaptarlos y reutilizarlos en razón a que están sujetos a los derechos de autor de la compañía⁷. En cuanto a su estructura, todo el material está preparado dentro del

⁷ Véase: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Education.aspx>

esquema anglosajón de certificaciones para el *Certified Accountant (CA)* o *Certified Public Accountant (CPA)*.

En esta misma línea, en su papel difusor de las NIIF, firmas de servicios contables y auditoría como Deloitte, también ofrece módulos de *e-Learning* sobre las NIIF, con orientación práctica profesional, para el acceso gratuito de los usuarios previo registro en su sitio web⁸. Al igual que los recursos de la Fundación NIIF, esta compañía brinda la posibilidad de descargar el material, todo en idioma inglés y utilizarlo a modo de autoaprendizaje, y también con avisos de copyright y restricciones para modificarlos y adaptarlos (Deloitte, s. f.).

Todos estos recursos digitales constituyen elementos que incrementan las posibilidades de enriquecer la didáctica en la educación contable. Sin embargo, aún está por profundizar con resultados la potencialidad de los MOOC en las universidades para la educación superior. Asimismo, considerar sus ventajas y desventajas para la capacitación profesional en un tipo de conocimiento aplicado de carácter cambiante como las Normas Internacionales de Información Financiera.

2.8 Conclusiones

Este capítulo nos ha permitido comprender el surgimiento y auge de los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos como producto del desarrollo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación en general, y de la conectividad en particular.

La gran mayoría de estudios sobre los MOOC abordan los análisis desde los enfoques en los cuales se enmarca la Sociedad del Aprendizaje, ya sea el *Constructivismo* o el *Conectivismo*. Para nuestro estudio, sin embargo, hemos abordado distintos análisis teóricos que nos han permitido ampliar las perspectivas de comprensión del fenómeno de la educación *online* y específicamente de una

⁸ Véase: <http://www.deloitteifrslearning.com/>

modalidad educativa que ha supuesto para la educación superior desafíos que trascienden el asunto meramente tecnológico y tienen implicaciones para la formación de las nuevas generaciones.

El abordaje crítico del enfoque de las competencias, especialmente las laborales, permiten situar la emergencia de recursos educativos considerados productos u objetos a través de los cuales se transfiere el conocimiento, en el contexto de la Sociedad del Aprendizaje, donde resultan disruptivas algunas innovaciones como los MOOC. Dicha disrupción, por su propia definición conceptual, rompe con esquemas que hasta entonces habían determinado la estructura y filosofía educativa universitaria, tales como la relación conocimiento, educación superior y sociedad.

En la sociedad actual, condicionada por incorporar cambios a gran velocidad, donde dicha relación se ha invertido y es la sociedad, inmersa en el mercado la que impulsa la dirección del conocimiento y con ello el diseño de la oferta educativa, emergen propuestas novedosas como los MOOC; y estos a su vez, sugieren al debate universitario preguntas relacionadas con aspectos como la presencialidad y la virtualidad; la personalización y la masividad; lo instruccional y lo conectivo; los contenidos textuales y de imágenes; la linealidad y la interactividad, entre otros.

La literatura analizada permite observar un amplio panorama que refleja la preocupación de los investigadores académicos y de organismos multilaterales como la OECD (2012), por la forma en que las universidades deben responder a los retos que exigen nuevos modelos educativos. Los MOOC se han situado en uno de los más recientes e importantes debates académicos acerca del presente y futuro de la Universidad, representando importantes desafíos a las comunidades educativas para repensar, en todas las disciplinas del conocimiento, los procesos de enseñanza-aprendizaje en el contexto de una sociedad en permanente cambio y tensión por dinámicas globalizantes y mediáticas.

Si bien es cierto que las habilidades del siglo XXI no son solo habilidades digitales, como bien lo resalta la OECD (2012), lo que se ha planteado es que con las tendencias actuales, otras habilidades que se consideran valiosas para la sociedad como la reflexión, la imaginación y el pensamiento crítico e interdisciplinar, están siendo atravesadas por la racionalidad económica y por la inmersión digital generando, en el mejor de los casos, su debilitamiento.

Por consiguiente, es necesario equilibrar el tipo de habilidades y competencias deseables en una sociedad; debe cuidarse de no limitarlas a las competencias digitales, y garantizarlo pasa en cierto modo por lograr un uso moderado de los recursos basados en Internet pero además pensar más allá del consumismo. De modo que conlleve a pensar una formación centrada en las capacidades que tenga la persona y en aquellas que quiera desarrollar y no de manera estándar como lo plantea el modelo centrado en el crecimiento económico, según lo argumenta la filósofa Nussbaum (2013).

En coherencia con lo anterior, el acceso a los recursos digitales debe posibilitar el desarrollo de ciertas capacidades personales como el pensamiento crítico y el trabajo colaborativo. Como lo reitera Cassany, hoy en la red es todavía más necesario *navegar con timón crítico*, porque la lectura ya no es *monocultural, monolingüe, monodisciplinaria, monoideológica, monoautorial, monogenérica*, estamos hoy ante la *multiliteracidad*.

El cuerpo teórico abordado en este capítulo permite poner de manifiesto que los desafíos globales de la educación requieren medidas de acción pensadas en atención a los contextos locales y sus necesidades. De igual modo, en el caso de la educación contable, hemos observado sus desarrollos en el marco de la Sociedad del Aprendizaje y algunos de sus principales desafíos. La situación actual de la profesión contable en los EE.UU., descrito en el informe de *Pathways Commission* (2012), sugiere trabajar en su fortalecimiento a través de la integración de la educación, la investigación y la práctica profesional. No obstante, no deja de ser

llamativo que el país con uno de los mayores niveles de desarrollo tecnológico y de incorporación del enfoque de las competencias, evidencie la pérdida de liderazgo de la profesión contable, no solo a nivel nacional sino en todo el mundo.

Lo anterior plantea una necesidad de reflexionar acerca de las distintas propuestas existentes para asumir el desafío de fortalecer en el marco de la Sociedad del Aprendizaje, una de las habilidades más exigidas para los estudiantes y profesionales de la contabilidad, como es la del pensamiento crítico.

Uno de los mecanismos actuales, dispuestos para la comunidad académica y profesional por parte de compañías privadas como las firmas de auditoría, o la misma Fundación IFRS, son las herramientas de *e-Learning* para la enseñanza de las NIIF basadas en el enfoque del Marco Conceptual. Sin embargo, si atendemos al desarrollo teórico del presente capítulo, debemos admitir que existen limitaciones de fondo y forma en dichos mecanismos. Entre las primeras señalamos el enfoque centrado en la competencia empresarial, el cual impone límites a la habilidad de juicio crítico que intenta favorecer en el estudiante. Entre las limitaciones de forma, señalamos las relacionadas con el uso y adaptación de los materiales de aprendizaje, los cuales, debido a sus restricciones de *copyright* y derechos de autor no pueden ser utilizados como los Recursos Educativos Abiertos, caracterizados por su diseño para ser compartidos y mejorados por las distintas comunidades virtuales.

Un MOOC universitario ya sea para introducir las Normas Internacionales de Información Financiera o para profundizar en algunas de ellas, debe privilegiar el análisis de sus impactos en los distintos contextos sociales y económicos, más allá del interés empresarial. A la luz del enfoque de capacidades que expone Nussbaum (2013 y 2015), esta es la diferencia entre tener el recurso (la norma) y desarrollar la capacidad de aplicarlo de manera constructiva, madurando sus posibilidades para el fortalecimiento de las instituciones democráticas. Solo así podrá favorecerse el mejoramiento de los sistemas regulatorios y el avance del conocimiento contable.

SEGUNDA PARTE |

ESTUDIO EMPÍRICO

Internet también despierta críticas y recelos [...]. Reduce la diversidad lingüística, favorece las lenguas francas como el inglés y las que usan el alfabeto romano. Aunque supuestamente permita que cualquiera sea receptor y productor de conocimiento, en la práctica, una inmensa mayoría consumimos los contenidos que produce una pequeña minoría, concentrada en un continente, un idioma y una cultura. Es una nueva forma de colonización cultural, reprochan algunas voces. Pero nada de esto consigue parar su crecimiento y su expansión mundial.

DANIEL CASSANY, 2013: 172-173

Capítulo 3

Características generales de las
universidades del mundo que ofrecen
Cursos en Línea, Masivos y Abiertos

CAPÍTULO 3

CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS UNIVERSIDADES DEL MUNDO QUE OFRECEN MOOC

3.1 Introducción

Los Cursos En línea, Masivos y Abiertos aparecieron en el mundo universitario cuestionando parte de los pilares en los que tradicionalmente ha estado basado el sistema educativo. Aunque los MOOC han supuesto una revolución digital, las universidades han reaccionado de forma distinta ante la inclusión de estos escenarios educativos como una forma de ofrecer oportunidades de aprendizaje más allá de la tradicional enseñanza en el aula.

Una muestra de ello es el hecho de que algunas universidades no están reaccionando activamente ante la posibilidad de ofertar MOOC. Sin embargo, esta situación no es la más generalizada ya que ha habido una apuesta clara de muchas universidades por adherirse a estas nuevas formas de aprendizaje. Así pues, es de destacar que universidades prestigiosas como el MIT y Harvard son las que han mostrado un mayor interés por estos cursos siendo las que han apostado con más fuerza por introducir este tipo de cursos en la escena universitaria.

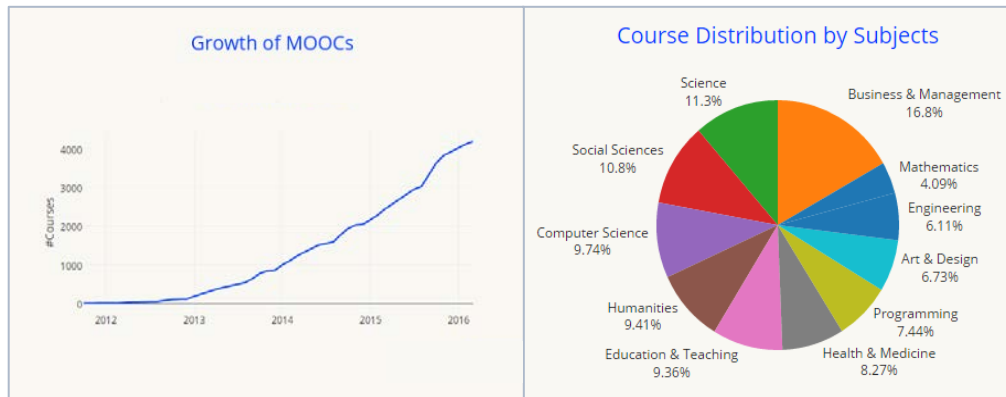
En el capítulo 2 de esta tesis hemos mostrado algunas perspectivas teóricas que ayudan a comprender la emergencia de este fenómeno tecnológico en la educación superior. A lo largo de este capítulo queremos analizar y comprender las características de las universidades que se han planteado indagar las oportunidades que ofrecen estos cursos y han trabajado para analizar las consecuencias que los mismos tienen sobre la política educativa impulsada por dichas universidades. Concretamente, en este capítulo nos proponemos responder si son las universidades

más jóvenes, o las más grandes en número de estudiantes o profesores, o las privadas, o las mejor posicionadas en los *rankings* universitarios las que lideran la oferta MOOC. Para realizarlo, nos hemos concentrado en la oferta de cursos de tipo X-MOOC, los cuales han tenido mayor difusión que los C-MOOC. La razón para hacerlo obedece, en primer lugar, porque son los que tienen un mayor nivel de datos disponibles, y en segundo lugar, porque sobre estos cursos se ha generado el debate educativo, precisamente por su carácter masivo y basado en contenidos (Sangrà et al., 2015; Daniel, 2012).

El objetivo de este capítulo es, por tanto, obtener evidencia empírica a partir de algunas variables asociadas al perfil institucional de distintas universidades del mundo y su nivel de oferta de MOOC a través de cuatro plataformas proveedoras de estos cursos. Se contrastan, en primer lugar, cinco hipótesis asociadas al prestigio, al tipo de universidad -pública o privada-, la antigüedad, el tamaño y la región de la universidad, y en segundo lugar, se realiza un análisis multivariante para identificar si algunos de estos factores característicos de las universidades influyen en la oferta de MOOC. Así, este trabajo aporta nuevas evidencias de las relaciones empíricas entre variables asociadas al perfil de las universidades y su nivel de oferta MOOC.

En este sentido, la relevancia de hacer este estudio empírico parte del enorme crecimiento de los MOOC desde que Siemens y Downes lanzaron el primero en Canadá, evidencia de una fuerte tendencia de este fenómeno en particular y del *e-Learning* en general. De acuerdo con el reporte de Shah (2015), la tasa de crecimiento global de estos cursos entre 2014 y 2015 fue del 75%. La Figura 3.1 muestra la tendencia en crecimiento y distribución temática de los MOOC.

Figura 3.1 Crecimiento y distribución temática de los MOOC



Fuente: Shah (2015) <https://www.class-central.com/report/MOOC-2015-stats/>

Respecto de este crecimiento, es importante reconocer que se ha dado sobre los X-MOOC, de tipo *instructivista* y no sobre los C-MOOC *conectivistas* que desarrollaron en 2008 los canadienses. Precisamente las características de masividad y centrados en los contenidos es lo que facilita la multiplicidad de los X-MOOC, pues un curso de tipo conectivo, basado en las interacciones de los participantes, implica mayor exigencia de recursos para quien lo ofrece (Sangrà et al. 2015).

También se identifican algunas diferencias respecto de la plataforma analizada, como se distingue en el informe sobre MOOC en España basado en *MiríadaX* (Oliver et al., 2015) en el cual se señala que los cursos con más demanda son de las ciencias tecnológicas, mientras en la tendencia global (Shah, 2015) los cursos de Business & Management representan la mayor proporción (16,8%). También se debe tener en cuenta que la distribución de las áreas fluctúa constantemente y su composición dependerá del momento de corte de la información. En nuestro conjunto de datos de este capítulo, por ejemplo, como lo indicamos más adelante, el área de ciencias sociales donde se incluye Business & Management, es la de mayor porcentaje.

De esta forma, y queriendo aportar evidencia adicional a los trabajos de la literatura internacional, el desarrollo que seguimos en este capítulo es el siguiente: tras esta introducción, que expone la razón de nuestro trabajo empírico, en el siguiente apartado revisamos los principales estudios previos que sirven de referente para este capítulo. En el tercer apartado describimos la metodología, los datos y las variables utilizadas. Posteriormente en el cuarto apartado mostramos los resultados del estudio, y por último, en el quinto apartado ofrecemos las conclusiones obtenidas en nuestro estudio empírico y su contribución a la literatura.

3.2 Literatura previa y formulación de hipótesis

Aun cuando se trata de un tema novedoso, se observa un ascenso permanente en la literatura. Dan cuenta de ello trabajos que hacen una amplia revisión de las publicaciones en el tema, como Chiappe et al. (2015); Sangrà et al. (2015); Gašević et al. (2014); Liyanagunawardena et al. (2013a), especialmente desde el punto de vista de la demanda. Christensen, et al. (2013) sostienen que la mayoría de los participantes en estos cursos son jóvenes con estudios superiores y empleados, provenientes de países desarrollados, que buscan, además de satisfacer su curiosidad, mejorar su perfil laboral. Yousef et al. (2015) agrupan en ocho clústeres los motivos de los participantes en MOOC: aprendizaje mezclado, flexibilidad, contenido de alta calidad, diseño instruccional y metodologías de aprendizaje, aprendizaje permanente, aprendizaje en red, apertura y aprendizaje centrado en el estudiante.

Dado que el enfoque de nuestro estudio es la oferta universitaria de los MOOC, hemos podido corroborar la presencia de muy pocos estudios que demuestran empíricamente las distintas razones por las que las universidades participan de la oferta MOOC.

Hollands y Tirthali (2014a), abordan la cuestión de *¿Por qué las instituciones ofrecen MOOC?* en un estudio cualitativo con 83 entrevistas a líderes de 29

instituciones estadounidenses, en el cual identifican seis razones principales; i) extender el alcance institucional y captar mayor número de estudiantes (*tamaño*); ii) construir y mantener la marca (*prestigio*); iii) mejorar su economía mediante la reducción de costos o el aumento de los ingresos -por lo general, por la vía de la certificación; iv) mejorar los resultados educativos; v) innovar en la enseñanza-aprendizaje; y vi) desarrollar investigación en procesos de enseñanza aprendizaje.

También desde el punto de vista de la oferta, el estudio de Jansen et al. (2015), basado en encuestas online entre 67 instituciones de educación superior de 22 países europeos que ofrecen MOOC o que planean hacerlo, indica que el objetivo más importante, a diferencia de EEUU, es crear nuevas oportunidades de aprendizaje flexible. También señala que el número de universidades de Europa que ofrece MOOC o que planea hacerlo se ha incrementado del 58% en 2013 al 71,7% en 2014, mientras que en EEUU, según datos de Allen y Seaman (2015), pasó de un 14.3% a un 13.6%. Así, concluyen Jansen et al. (2015), que las universidades europeas parecen estar más implicadas en el fenómeno MOOC que las estadounidenses, al punto de convertirse en una tendencia principal en Europa.

De otro lado, aplicando un enfoque *fuzzy set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA)*, en un trabajo previo (Ospina y Zorio, 2016), hemos demostrado que la ausencia del prestigio de la institución, medido a través del *ranking* Webometrics, es una condición suficiente que lleva a un perfil universitario no-intensivo en MOOC. Este estudio aporta argumentos a la literatura empírica que respalda una de las dimensiones más controvertidas de los MOOC como mecanismo de marketing universitario.

A partir de los referentes planteados, a continuación formulamos las siguientes hipótesis de estudio.

PRESTIGIO

En la actual dinámica de internacionalización de la educación superior, uno de los objetivos comunes más importantes entre las universidades es incrementar su reputación y prestigio, en lo cual juega un papel clave su posicionamiento en los *rankings* (European Parliament, 2015). De hecho, en un ambiente competitivo, la reputación y el prestigio institucional son uno de los factores que determinan, entre otras cosas, la elección de universidad y carrera por parte de los estudiantes (Sierra, 2012; Aguillo et al. 2010; Docampo, 2008); llegando incluso a confirmarse que dicho prestigio no provenga necesariamente de actividades propias de investigación (Horstschräer, 2012; Maringe, 2006).

Por lo anterior, el prestigio ha sido analizado como factor estratégico de la universidad (Hollands y Tirthali, 2014; Jordan, 2014; Ospina y Zorio, 2016), siendo un término usado con frecuencia por las plataformas MOOC al declarar que su oferta proviene de las universidades más prestigiosas del mundo (Ong y Grigoryan, 2015; Schuwer et al. 2015; Pang, Tong y Na, 2014; Yuan y Powell, 2013). También es uno de los objetivos que persiguen los participantes en MOOC, según el estudio de Yousef et al. (2015). Por lo tanto, puede plantearse que las universidades de mayor prestigio lideran la oferta con un mayor número de MOOC, haciendo ostensible su innovación educativa. Así, la primera hipótesis que proponemos es:

H1: Existe una relación significativa y positiva entre el prestigio de una universidad y su oferta de MOOC.

CARÁCTER PÚBLICO O PRIVADO

Si bien es cierto que se trata de un fenómeno en el que participan instituciones públicas y privadas, la literatura existente permite asociarlo mayoritariamente al interés de actores privados con importantes cuantías de inversión (Yuan y Powell, 2013; Belleflamme y Jacqmin, 2014), en gran medida por la tendencia de crecimiento de la educación privada (UNESCO, 2009a). Hollands y Tirthali (2014) y Allen y Seaman (2014), con referencia a instituciones estadounidenses, señalan

diferencias estadísticas entre el tipo de instituciones que ofrecen MOOC, predominando las privadas. De igual modo, Shrivastava y Guiney (2014) ponen de relieve en su estudio una mayor tendencia hacia estos cursos en las universidades privadas, debido a una mayor resistencia en las públicas. No siendo así en España donde hay mayor oferta en las universidades públicas, que han contado con el impulso de una de las plataformas más utilizadas como “MiríadaX”, fruto de alianzas privadas (Oliver et al. 2014). Para validar esta tendencia, planteamos la siguiente hipótesis:

H2: La universidad de tipo privada evidencia, con significatividad estadística, una mayor oferta de MOOC que la universidad pública.

ANTIGÜEDAD

En el contexto de análisis más amplio, Barnett (2001:223) plantea que «las universidades nuevas pueden sentir una mayor necesidad de responder a los reclamos del mercado estudiantil que los de una universidad antigua que tiene asegurado el mercado». En este sentido, nos interesa estudiar si el factor antigüedad genera diferencias significativas en la oferta universitaria de MOOC. Este factor ha sido analizado en diversos estudios sobre educación superior (Luque-Martínez, 2013; Guzmán et al. 2013; Gallego-Álvarez et al. 2011), hallando por ejemplo, una relación significativa y negativa entre la edad de la universidad y el uso de TIC (Iniesta et al. 2013). Considerando estos antecedentes, se admite que las universidades más antiguas, que han construido su reputación (*know-how*) en muchos años, tienden a preservar más que las jóvenes su imagen corporativa (Gallego-Álvarez, et al. 2011) y en consecuencia, podrían ser menos entusiastas frente a modelos que, respecto de su efectividad, aún se encuentran en estado incipiente como los MOOC. Por lo anterior, formulamos la siguiente hipótesis:

H3: Existe una relación significativa y negativa entre la antigüedad de la universidad y su oferta de MOOC.

TAMAÑO

El tamaño de la institución, medido en número de estudiantes o de profesores, es otro de los factores característicos analizados en educación superior (UNESCO, 2009; Luque-Martínez, 2013; Guzmán et al. 2013; Gallego-Álvarez et al. 2011). Según el estudio de Allen y Seaman (2014), las instituciones estadounidenses de mayor tamaño -con más de 15 mil estudiantes- son las más proclives a la oferta MOOC. Otros estudios (Hollands y Tirthali, 2014; SCOPEO, 2013), indican que la iniciativa responde en muchos casos a aliviar la presión por alta demanda -cursos "cuello de botella", factor asociado al tamaño, en número de estudiantes. De acuerdo con Ospina y Zorio (2016), un bajo tamaño, medido en número de profesores, es la única condición presente en una de las dos soluciones que llevan a un perfil universitario no-intensivo en MOOC. Estos antecedentes permiten plantear que son las universidades de mayor tamaño las que disponen de un mayor nivel de recursos para hacer frente a este tipo de innovación, por lo cual, proponemos la siguiente hipótesis:

H4: Existe una relación significativa y positiva entre el tamaño de la universidad y su oferta de MOOC.

REGIÓN

El estudio de Aguillo et al. (2008) anima a pensar en la importancia de este factor al sugerir la tendencia de las universidades norteamericanas a hacer un mejor y más profundo uso de la web. Por otro lado, aunque se reconoce que el primer MOOC se lanzó en Canadá en 2008 y la literatura señala la preponderancia del fenómeno en los EEUU (Schuwer et al. 2015; Yousef et al. 2015; Shrivastava y Guiney, 2014; Liyanagunawardena et al. 2013a; SCOPEO, 2013), nuevos participantes de otras regiones se incorporan a la oferta, señalando incluso una mayor tendencia creciente del fenómeno en Europa (Jansen et al. 2015). En consecuencia, nos interesa validar este aspecto planteando la siguiente hipótesis:

H5: Con una relación significativa y positiva, la universidad Norteamericana ostenta una mayor oferta de MOOC que las del resto del mundo.

3.3 Diseño del estudio: metodología, datos y variables

La metodología consta, en primer lugar, de un análisis estadístico descriptivo para lograr una primera aproximación a las variables del estudio, seguido de un análisis bivariado que permite explorar la importancia de cada una de las variables disponibles en relación con la oferta MOOC. Posteriormente, un análisis de regresión múltiple permite corroborar cuáles de las variables incluidas en el modelo tienen algún grado de incidencia en el nivel de oferta MOOC.

3.3.1 Muestra

Muchas universidades ofrecen MOOC a través de sus propias plataformas virtuales para e-Learning o los ya existentes *Learning Management System (LMS)* como *Blackboard* o *Moodle* (Ong y Gregorian, 2015), pero a objeto de este estudio, nos interesan aquellas que han decidido ofrecerlos a través de cuatro plataformas externas. El trabajo se apoya en una base de datos *ad hoc*, utilizada previamente por Ospina y Zorio (2016), incorporando para este capítulo cuatro nuevas variables independientes, como se verá más adelante. Los datos corresponden a aquellas universidades que a junio 30 de 2014 ofrecían al menos un MOOC en alguna de las primeras plataformas globales creadas por iniciativas privadas, y de mayor visibilidad y difusión en la etapa de auge del movimiento MOOC: *Udacity*, *Coursera*, *edX*, y *MiríadaX* (Sangrà et al. 2015; Atenas, 2015; Jordan, 2014; Clow, 2013; Rodríguez, 2013; Anderson y McGreal, 2012; Daniel, 2012). Se descartaron los MOOC ofrecidos por otro tipo de proveedores no universitarios, los cuales no hacen parte de nuestro análisis (Raposo, Martínez y Sarmiento, 2015). También retiramos las universidades cuya oferta era a través de plataforma propia y no de alguna de las cuatro que se analizan en este estudio, quedando nuestra muestra conformada por 151 universidades, originarias de 29 países, agrupados en cuatro

grandes regiones, cuya oferta total corresponde a 904 cursos (ver Tabla 3.1). La lista detallada de universidades incluidas en este estudio se encuentra en el Anexo 1.

Aunque no hace parte del presente análisis, una clasificación general de las grandes áreas de conocimiento de los MOOC incluidos en la muestra (904), nos indica que el 31% corresponde al área de Sociales, el 24% al área de Ingeniería; el 23% al área de Ciencias Básicas; el 18% al área de Humanidades; y el 3% al área de Salud.

Tabla 3.1 Descripción de la muestra

Región	Norte américa	Centro y Suramérica	Europa	Asia y Oceanía	Total	
Países	Canadá EE.UU.	Argentina Colombia México Perú Puerto-Rico R- Dominicana	Alemania Bélgica Dinamarca España Francia Holanda Reino- U. Italia Rusia Suecia Suiza	Australia China Corea- sur Hong-Kong India Israel Japón Singapur Taiwán Turquía		
Coursera	Univ.	42	2	25	14	83
	MOOC	345	12	97	55	509
	Países	2	1	10	9	22
edX	Univ.	16	0	8	10	34
	MOOC	146	0	31	46	223
	Países	2	0	6	6	14
Udacity	Univ.	2	0	0	0	2
	MOOC	21	0	0	0	21
	Países	1	0	0	0	1
Miríada X	Univ.	0	10	22	0	32
	MOOC	0	16	135	0	151
	Países	0	5	1	0	6
Total	Univ.	60	12	55	24	151
	MOOC	512	28	263	101	904
	Países	2	6	11	10	29

Fuente: elaboración propia a partir de datos de las plataformas y el agregador de MOOC *Class-Central*

3.4 Magnitudes y variables

Para medir el prestigio (H1), hemos considerado como *proxys* dos *rankings* de amplio reconocimiento mundial pero con diferencias metodológicas sustanciales: *Shanghai*, (ARWU, 2014) cuya clasificación privilegia la actividad de investigación (Aguillo et al. 2010; Aguillo et al. 2008; Docampo, 2008) y *Webometrics*, (Cybermetrics Lab, 2014) que clasifica a las universidades en función de su visibilidad en Internet (Chen et al. 2015; Garde-Sánchez et al. 2013; Aguillo et al. 2008). Ospina y Zorio (2016), mediante un enfoque cualitativo (*fsQCA*), ponen en evidencia que el prestigio, medido a través del *ranking Webometrics*, es una condición central presente en la configuración de un perfil universitario intensivo en MOOC. En el presente estudio hemos querido incorporar, además, el *ranking* de *Shanghai* para comprobar si al igual que *Webometrics*, está relacionada con la oferta MOOC.

Así, la variable SHANGHAI toma el valor 0 cuando la universidad no está presente en el *ranking* y el valor 1 si está. La variable WEBOMETRICS se ha planteado en cuatro intervalos que ubican a cada universidad según su clasificación en el *ranking*, siendo 1 cuando la universidad ocupa uno de los puestos más alejados (por encima de mil) y 4 cuando ocupa alguno de los mejores (los primeros cien puestos). Para H2, La variable TIPO toma el valor 0 cuando la universidad es pública y el valor 1 cuando es privada. La hipótesis referente a la antigüedad de la universidad, H3, es medida por la variable LNEEDAD, que constituye el logaritmo natural de la edad en años de la institución desde su fundación. Para medir el tamaño de la universidad, H4, de acuerdo con estudios previos (Allen y Seaman 2014; Guzmán et al. 2013; Gallego-Álvarez, et al. 2011) se han utilizado dos variables, LNFACULTY y LNESTUD, que representan el logaritmo natural del número de profesores vinculados y del número de estudiantes matriculados en la universidad, respectivamente; el análisis bivariado permitirá elegir, entre estas dos, la variable que mayor nivel de relación y significatividad alcance con la dependiente. La

variable REGION, H5, agrupa el país de origen de cada universidad (Guzmán et al. 2013) en cuatro grandes regiones, Norteamérica, Centro y Sur América, Europa y Asia, y Oceanía.

De otra parte, la literatura existente (Ospina y Zorio, 2016; Daniel et al. 2015; Bartolomé y Steffens, 2015; Hollands y Tirthali, 2014; Liyanagunawardena et al. 2013b; SCOPEO, 2013) ofrece elementos de referencia para considerar en el estudio, como variables de control, dos factores externos que pueden afectar la oferta de MOOC, relacionados con el país de origen de las universidades: el Producto Interno Bruto (PIB) per cápita y el nivel de penetración de Internet, cuyo datos fueron tomados de los indicadores de desarrollo mundial: la sociedad de la información (World Bank, 2014). Así, la variable PIB toma el valor 0 cuando el PIB per cápita del país de la universidad es menor al de la media del conjunto de los 29 países incluidos en la muestra, en este caso, US\$50.000, y el valor 1 cuando es mayor. La variable INTERNET toma el valor 0 cuando la penetración de Internet (% de la población con acceso) en el país de la universidad es menor a la media del conjunto de países de la muestra, en este caso, al 70%, y el valor 1 cuando es mayor.

Para analizar la relación de la oferta MOOC en función de las variables descritas, se plantean dos modelos de regresión múltiple, (1) incorporando la variable SHANGHAI como medida del prestigio más orientado al impacto de la producción científica; y (2) incorporando a cambio, la variable WEBOMETRICS, cuya orientación principal es hacia el impacto general de la universidad en la web. En ambos se ha considerado solo una de las variables relacionadas con el tamaño:

$$MOOC_i = \beta_0 + \beta_1 (SHANGHAI) + \beta_2 (TIPO) + \beta_3 (LNEDAD) + \beta_4 (LNFACULTY) + \beta_5 (REGION) + \beta_6 (PIB) + \beta_7 (INTERNET) + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$MOOC_i = \beta_0 + \beta_1 (WEBOMETRICS) + \beta_2 (TIPO) + \beta_3 (LNEDAD) + \beta_4 (LNFACULTY) + \beta_5 (REGION) + \beta_6 (PIB) + \beta_7 (INTERNET) + \varepsilon_i \quad (2)$$

donde *MOOC* denota la variable dependiente que representa el total de MOOC ofrecido por la Universidad; “*i*” representa a cada universidad incluida en la muestra; β_0 es el parámetro del término constante; mientras que cada uno de los coeficientes de las variables se denota con β_1, \dots, β_7 . El término de error, ε , capta los factores no observados en el modelo. Para el tratamiento estadístico de los datos hemos utilizado el programa *Stata* v.12.

3.5 Resultados

A continuación presentamos el análisis de la estadística descriptiva, seguido del análisis bivariado para proseguir finalmente con el análisis de regresión múltiple.

3.5.1 Análisis descriptivo

En las tablas 2 y 3 podemos observar los estadísticos descriptivos de todas las variables obtenidas. Un primer aspecto relevante en la Tabla 3.2 es la elevada dispersión en la variable dependiente *MOOC* (D.E=6,3), lo cual se debe a la presencia de muchas universidades con pocos cursos, el valor mínimo 1 corresponde a 30 universidades (20%) que a la fecha del estudio tenían solo un MOOC (menor oferta), y muy pocas con alta oferta, el valor máximo de 32 cursos (mayor oferta) solo lo tiene una universidad (0,7%). Entre las de menor oferta, el 70% son públicas, el 47% europeas y el 20% norteamericanas; la universidad con máxima oferta es norteamericana y de tipo privada. En el percentil 25, con dos MOOC, hay 47 universidades (30%) y en el percentil 50, con 4, hay 90 universidades (58%), lo cual evidencia una distancia importante entre las universidades con menor y mayor oferta.

Tabla 3.2 Estadísticos descriptivos de variables continuas

Variable/ (Hipótesis)	Media	D.E.	Min.	p.25	p. 50	p. 75	Max.
MOOC	5,99	6,326	1	2	4	7	32
LNEDAD (H3)	4,67	0,924	2,398	3,97	4,859	5,198	6,679
EDAD*	156,6	142,9	11	53	129	181	796
LNFACULTY (H4)	7,57	1,007	4,682	6,908	7,727	8,266	10,535
FACULTY*	3123,8	4346,4	108	1000	2269	3888	37610
LNESTUD (H4)	9,78	1,075	5,112	9,236	9,965	10,435	13,038
ESTUD*	30406,5	49833,4	166	10264	21260	34046	459550

* Valores originales de la variable antes de su transformación logarítmica

La media de la antigüedad de las universidades es de 156 años y el 81% del total tiene menos de 200 años y solo un 10% tiene entre 300 y 600 años, ocupando los valores mínimo y máximo dos universidades europeas, concretamente españolas; de las norteamericanas (60), el 57% están por debajo de la media, siendo la más joven de 49 años y la más antigua de 378 años.

Respecto del tamaño, el valor mínimo tanto en profesores (108) como en estudiantes (166) lo ocupa una misma universidad privada norteamericana, mientras que el valor máximo de profesores (37.610) lo tiene una universidad pública de Centroamérica y el máximo de estudiantes (459.550) una universidad pública norteamericana.

Tabla 3.3 Frecuencias de variables categóricas

Variable/ (Hipótesis)	Valores	Frecuencia Universidades	%	Frecuencia MOOC	%
SHANGHAI (H1)	0: No está	51	33,8	204	22,6
	1: Sí está	100	66,2	700	77,4
	Total	151	100,0	904	100,0
WEBOMETRICS (H1)	1 (> 1001)	28	18,6	76	8,4
	2 (501-1000)	15	9,9	78	8,6
	3 (101-500)	45	29,8	203	22,5
	4 (1-100)	63	41,7	547	60,5
	Total	151	100,0	904	100,0
TIPO (H2)	0: Pública	105	69,5	566	62,6
	1: Privada	46	30,5	338	37,4
	Total	151	100,0	904	100,0
REGION (H5)	1 Norteamérica	60	39,8	512	56,6
	2 Centro y Suram.	12	7,9	28	3,1
	3 Europa	55	36,4	263	29,1
	4 Asia y Oceanía	24	15,9	101	11,2
	Total	151	100,0	904	100,0
Variables de control					
PIB	0: <US\$50.000	64	42,4	291	32,2
	1: >US\$50.000	87	57,6	613	67,8
	Total	151	100,0	904	100,0
INTERNET	0: <70%	24	15,9	91	10,1
	1: >70%	127	84,1	813	89,9
	Total	151	100,0	904	100,0

En cuanto al prestigio, el 66,2% de las universidades están en el *ranking* de *Shanghai* y aportan la mayor parte de la oferta MOOC (77,4%); asimismo, el 71,5% de las universidades se encuentra en los primeros 500 puestos del *ranking* *Webometrics* (categorías 3 y 4 de la variable), abarcando el 83% de los cursos.

La mayoría de las universidades (69,5%) son públicas y aportan el 62,6% de la oferta, sin embargo, de éstas, el 71% tienen una oferta inferior a la media, es decir, menos de seis cursos.

Respecto de la región geográfica, el 39,8% de las universidades son de Norteamérica y participan con el 56,6% de la oferta; a Europa pertenece el 36,4% y ofrece el 29% de los cursos; el 15,9% pertenece a las regiones de Asia y Oceanía con el 11% de los MOOC; y la región Centro y Suramérica aparece con el 7,9% de las universidades y el 3% de la oferta.

De otra parte, el 57% de las universidades analizadas que participan con una oferta del 68% de los MOOC, pertenece a países cuyo PIB per-cápita es mayor a US\$50.000, en tanto que el 85% de las universidades, que representan el 90% de la oferta de MOOC, proviene de países cuya penetración de Internet es mayor al 70%.

3.5.2 Análisis bivariado

La Tabla 3.4 permite observar las correlaciones entre las variables continuas independientes y la variable que recoge la oferta de MOOC. Aunque los coeficientes de correlación de las dos variables de tamaño (LNFACULTY y LNESTUD) no son altos, excepto entre ellas dos, presentan con la variable dependiente un nivel de significatividad del 5%. Este primer análisis sugiere que la edad de la universidad no tendría relación con la oferta MOOC, sin embargo, considerando el planteamiento de nuestra hipótesis, H3, conviene no descartarla para el siguiente análisis.

Tabla 3.4 Correlaciones entre variables continuas

	MOOC	LNEDAD	LNFACULTY	LNESTUD
MOOC	1			
LNEDAD	0,169	1		
LNFACULTY	0,251*	0,366**	1	
LNESTUD	0,203 *	0,285**	0,710**	1

(**) p<0,01 (*) p<0,05 (Coeficiente de correlación de Spearman)

Las pruebas de contraste para las variables categóricas, reflejadas en la Tabla 3.5, arrojaron para todas, excepto TIPO, una alta significatividad estadística (1% y

5%) incluyendo las variables de control, lo cual sugiere la importancia de estas variables en el análisis del nivel de oferta universitaria MOOC.

Tabla 3.5 Pruebas de contraste para variables categóricas

Variable	Test de Kruskal-Wallis Chi-cuadrado	Test de Mann-Whitney Z	Sig. asintót. (bilateral)
WEBOMETRICS	28,072		0,000
REGION	23,225		0,000
SHANGHAI		-3,284	0,001
TIPO		-0,424	n.s.
PIB		-3,012	0,003
INTERNET		-2,360	0,018

Variable de contraste: MOOC. n.s. no significativo

3.5.3 Análisis Multivariante

Con el fin de evitar la auto-correlación entre las variables referentes al tamaño, se excluyó del análisis de regresión la variable LNESTUD que presentó menor correlación con la variable dependiente. Se confirma con el factor de inflación de varianza en los dos modelos inferior a 10 (VIF=2.44 y 2.41) la ausencia de problemas de multicolinealidad. Para la variable REGION, se muestran los resultados en función del último nivel de su categoría, esto es, la región de Asia y Oceanía. Ambos modelos (Tabla 3.6), obtuvieron significatividad global (Estadístico F robusto a la heteroscedasticidad=0,000) y un poder predictivo moderado, siendo más bajo en el modelo (1) estimado con la variable SHANGHAI ($R^2=0,192$) que en el estimado con WEBOMETRICS ($R^2=0,267$); y aunque no se hace evidente en la tabla, la inclusión de las variables de control reflejó en ambos modelos mejores resultados en términos de significatividad.

Tabla 3.6 Regresión múltiple para factores que influyen en la oferta MOOC

Variables Independientes	Modelo (1)			Modelo (2)		
	Coef.	t	p-valor	Coef.	t	p-valor
SHANGHAI	2,1171	1,44	0,153			
WEBOMETRICS				2,6325	4,51	0,000 ***
TIPO	3,0657	1,85	0,067 *	4,2499	2,48	0,014 **
LNEDAD	-0,5235	-0,84	0,404	-1,0215	-1,79	0,076 *
LNFACULTY	1,4419	2,40	0,018 **	0,7985	1,48	0,140
REGION (Ref: Asia y Oceanía)						
Norteamérica	4,6443	3,15	0,002 ***	4,4570	3,48	0,001 ***
Europa	1,9554	1,41	0,162	2,8730	2,37	0,019 **
Centro y Suram.	-2,4824	-1,32	0,188	-0,8908	-0,57	0,569
Variables de control						
PIB	-1,5203	-1,30	0,197	-1,8341	-1,79	0,076 *
INTERNET	-0,3409	-0,20	0,839	-0,5033	-0,34	0,738
Observaciones		151			151	
F-Estadístico		4,05			4,95	
Probabilidad		0,000			0,000	
R cuadrado		0,192			0,267	

(***) $p < 0,01$ (**) $p < 0,05$ (*) $p < 0,10$

Los resultados de la regresión para el modelo (1), en presencia de la variable SHANGHAI, indica que las variables que influyen en la oferta MOOC son, TIPO ($p < 0,10$), cuyo coeficiente señala una ventaja de tres cursos en la universidad de tipo privada frente a la universidad pública; LNFACULTY ($p < 0,05$), señalando que ante un aumento en esta variable se produce un aumento de una unidad en el nivel de oferta; y REGION, concretamente Norteamérica con $p\text{-valor} < 0,01$.

En cuanto al modelo (2), que utiliza la variable WEBOMETRICS para medir el prestigio, indica que las variables que influyen en la oferta MOOC son, WEBOMETRICS ($p < 0,01$), en la cual se observa que al mejorar su puesto en el *ranking*, la universidad intensifica su oferta en 2 cursos; la variable TIPO ($p < 0,05$), reflejando mayor nivel de significatividad y un mayor coeficiente que en el modelo (1) pero señalando igual la influencia de la universidad privada frente a la pública en la oferta MOOC; aparece aquí LNEDAD, indicando una relación significativa

($p < 0,10$) y negativa entre la antigüedad de las universidades y la oferta MOOC; y la variable REGION, que además de Norteamérica ($p < 0,01$) como en el modelo (1), resulta significativa Europa con p -valor $< 0,05$, lo cual señala que las universidades de Norteamérica presentan una ventaja de 4 cursos frente a la región de Asia y Oceanía, mientras que al ser una universidad de Europa, la diferencia positiva es de 2 cursos frente a la región de referencia.

En ambos modelos, las variables comunes que revelan una influencia positiva y significativa con la oferta MOOC son TIPO y REGIÓN (Norteamérica), lo cual sugiere aceptar H2 y H5. La variable LNFACULTY revela influencia solo en el modelo (1), con lo cual podría aceptarse H4 de manera parcial. También por los resultados del modelo (2) podría aceptarse de manera parcial, las hipótesis relacionadas con el prestigio, H1, y con la edad, H3. En términos generales, el modelo (2) arroja mejores resultados para explicar la oferta MOOC de las universidades.

3.6 Conclusiones

En este capítulo hemos analizado varias de las características comunes de las universidades del mundo que han entrado a participar del fenómeno MOOC. En tal sentido, hemos aportado evidencia empírica de las relaciones entre variables asociadas al perfil institucional de universidades de distintas regiones y su nivel de oferta de cursos masivos y abiertos, a través de las cuatro plataformas globales más difundidas en la etapa de auge de los MOOC. Se contrastaron cinco hipótesis, una asociada a un factor estratégico como es el prestigio de la universidad y cuatro asociadas a factores internos como el carácter público o privado de la universidad, el tamaño, la antigüedad y la región geográfica. Dos factores externos fueron considerados en el análisis a modo de variables de control, el PIB per-cápita y la penetración de Internet en el país de origen de la universidad. Dada la importancia del factor estratégico «prestigio» para el estudio, se realizó la estimación en dos

modelos, uno utilizando la variable SHANGHAI y el otro utilizando la variable WEBOMETRICS.

Los resultados obtenidos en la regresión para ambos modelos sugieren datos interesantes para interpretar el nivel de la oferta MOOC en relación con las variables de *ranking* que miden el prestigio de la universidad. Cuando el prestigio es medido por el *ranking* de Shanghai, no resulta significativa esta variable para explicar el nivel de oferta MOOC, a pesar de que los resultados descriptivos reflejan que la mayoría de las universidades están presentes en dicho *ranking*; mientras que sí resulta ser el prestigio una variable influyente de manera significativa cuando se mide con el *ranking* de Webometrics, acorde con los resultados de Ospina y Zorio (2016).

A la vista de los resultados, se debe tener en cuenta que el *ranking* de Webometrics se basa principalmente en el factor de impacto web de las universidades, es decir, su visibilidad, y no tanto en el impacto de su actividad científica como sí sucede con el *ranking* de Shanghai (Aguillo, et al. 2010; Aguillo, et al. 2008; Docampo, 2008); de modo que es interesante considerar que aquellas universidades que han ganado su prestigio no tanto con la actividad de investigación como fortaleciendo la visibilidad de todas sus misiones en la web, sean las que lideran la oferta de MOOC, aunque, como afirma Daniel (2012), no necesariamente sean líderes en la docencia online. Ello podría ser indicador de una tendencia en las universidades, no precisamente intensivas en investigación, a sobresalir mediante la oferta MOOC, como las más innovadoras, aspecto que va en línea con los hallazgos de Ospina y Zorio (2016) y Hollands y Tirthali (2014).

El estudio también pone de manifiesto que son las universidades privadas las que mayor peso significativo tienen en la oferta MOOC, acorde con los estudios de Hollands y Tirthali (2014) y Allen y Seaman (2014) relativos a Norteamérica. La muestra analizada está conformada mayoritariamente por universidades públicas (70%), no obstante, son las privadas las que participan con mayor intensidad de la

oferta MOOC, en línea con Shrivastava y Guiney (2014) quien plantea una mayor resistencia a esta modalidad en las públicas, no solo por los costes económicos, sino por los costes políticos que suelen ser mayores en las instituciones públicas que en las privadas (Gallego-Álvarez, et al. 2011) y que se generan, especialmente en lo relacionado con el personal docente, al momento de decidir institucionalmente el modelo económico para este tipo de innovación (Hollands y Tirthali, 2014).

En cuanto a la región, a pesar de que cada vez más universidades europeas participan de la oferta (Jansen et al. 2015), y de hecho en la muestra analizada hay 55 europeas frente a 60 norteamericanas, se constata, con alta significatividad estadística, que las universidades con oferta más intensiva de MOOC son las norteamericanas. Las referencias a la magnitud de las inversiones de capital de riesgo y las donaciones para apoyar esta innovación en EEUU por parte de organizaciones privadas tanto universidades como otros proveedores (Belleflamme y Jacqmin, 2014; Hollands y Tirthali, 2014) podrían respaldar este resultado, así como los de Aguillo et al. (2008) al encontrar en su análisis del *ranking* web una brecha digital académica entre las universidades norteamericanas y sus equivalentes europeas. No obstante, los resultados obtenidos al medir el prestigio con la variable WEBOMETRICS reflejan también la importancia de Europa en esta tendencia, lo cual permite conjeturar que cada vez más esta región accede a los mecanismos dispuestos en la red para mejorar sus indicadores de visibilidad internacional.

De otra parte, los resultados del modelo (2) que mide el prestigio con la variable WEBOMETRICS, respaldan la hipótesis de que las universidades menos antiguas participan de manera más intensiva en la oferta de MOOC, lo cual sugiere pensar en una actitud de mayor cautela en las universidades más antiguas frente a este tipo de innovación, participando con uno o pocos cursos, más acorde con el enfoque de “esperar y ver” que describen Hollands y Tirthali (2014).

Asimismo, los resultados al medir el prestigio con la variable SHANGHAI, respaldan la hipótesis relacionada con el tamaño, medida por el número de

profesores de la universidad, sin embargo, en presencia de la variable WEBOMETRICS, el número de profesores no resulta ser un factor determinante en el nivel de oferta MOOC, lo cual podría tener su explicación en el hecho de que, tanto en Norteamérica (*e.g.* University of Maryland, 2013; University of Illinois, 2014; West Virginia University, 2015) como en Europa (Jansen et al. 2015; EUA, 2015), muchas de las apuestas por este fenómeno son promovidas con proyectos institucionales puntuales y no como una actividad propia de la misión de docencia que implique un incremento en su plantilla.

Los resultados obtenidos sugieren implicaciones en el ámbito educativo, toda vez que permiten un acercamiento empírico a la comprensión de factores que influyen en que las universidades decidan participar de manera más o menos intensiva en una iniciativa que de muchas formas está señalando nuevas tendencias en la concepción de la educación. Asimismo, señala aspectos relevantes para la política universitaria de innovación educativa, puesto que las universidades deben afrontar decisiones estratégicas en relación con su filosofía institucional, por ejemplo, la conveniencia o no de fortalecer su prestigio apostando por una mayor visibilidad internacional, participando en la tendencia de la masividad con plataformas tipo X-MOOC. Frente a este aspecto, que ha sido llamado como la *americanización* de la educación, se plantea un desafío para las universidades y es la necesidad de adaptar sus cursos a las diversas regiones del mundo y no solo a la mirada hegemónica (Vásquez & López, 2014; Aguaded, Vásquez & Sevillano 2013).

En esta vía, muchos retos hay aún por asumir, donde el aspecto económico es uno de los más significativos. En relación con los costes, se plantean debates complejos en relación con el personal docente, como el que plantean Hollands y Tirthali (2014), que la primera edición del curso sea impartida por profesores vinculados y las re-ediciones estén a cargo de instructores no contratados o externalizados. Otros consideran una oportunidad el reconocimiento de los MOOC en el Sistema Europeo de Acumulación y Transferencia de Créditos (ECTS)

(Schuwer et al. 2015). Al margen de esta posibilidad, interesará conocer si la valoración de estos cursos por parte de las empresas dependerá del prestigio de la plataforma o de la universidad que lo oferte (Rodríguez, 2012), y en cualquier caso, asumiendo la oportunidad de desarrollar una misión distintiva para la universidad o mejorar sus distintas misiones, como lo ha planteado Daniel (2012): «lo cual constituirá la verdadera revolución de los MOOC» (p. 14).

Por último, se debe tener en cuenta que al tratarse de un fenómeno con una tendencia creciente, y que cada vez recibe más respaldo financiero de distintos organismos y actores, como en el reciente caso de Europa (Jansen et al. 2015), los datos cambian constantemente. Por ello, convendría llevar a cabo estudios comparativos a futuro, incorporando nuevas variables que permitan además de reducir la parte no explicada por el modelo, analizar los cambios de la oferta MOOC en el tiempo y comprender cómo se insertan las universidades del mundo en esta tendencia global de apertura y masividad de la educación superior. ¿Responderán por igual las universidades ante las necesidades de innovación de la docencia en red o apostarán por algún tipo de especialización?

Capítulo 4

Panorama Educativo de los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos en Contabilidad

CAPÍTULO 4

PANORAMA EDUCATIVO DE LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS EN CONTABILIDAD

4.1 Introducción

Los resultados obtenidos en nuestro estudio empírico del capítulo anterior nos sirven de antesala para estudiar la apuesta que las universidades están haciendo por la oferta educativa en contabilidad y más concretamente en normas internacionales de información financiera.

De acuerdo con los resultados obtenidos en nuestro estudio empírico previo son las universidades privadas, norteamericanas y más jóvenes las que han apostado con más fuerza por la oferta MOOC. Destaca el hecho de que la reacción de Europa está siendo más pausada aunque existe un claro avance en sus apuestas por estos cursos con clara visibilidad internacional. En este sentido, nuestros resultados están en línea con los de la Asociación Europea de Universidades, cuando señala que ha habido un importante incremento de MOOC en Europa pero que existe todavía un déficit en cuanto a la definición de las estrategias de implementación de MOOC en las distintas instituciones universitarias (EUA, 2014).

En este capítulo nos adentramos al estudio de la oferta MOOC de materias vinculadas al mundo de la contabilidad, poniendo de manifiesto cómo el mercado, a través de las plataformas, ejerce influencia sobre el diseño académico de los cursos para ser ofrecidos con formatos atractivos. Así pues, el objetivo de este capítulo es conocer las ofertas educativas que las universidades hacen en materias vinculadas a la información empresarial y las características de las instituciones universitarias que han empezado a ofertar este tipo de cursos.

La oferta universitaria de MOOC en contabilidad es muy reciente. De hecho, los primeros MOOC en contabilidad se empezaron a desarrollar en 2013. Nuestro primer acercamiento al escenario de los MOOC en contabilidad nos permitió conocer los componentes descriptivos de estos cursos pero, ¿qué ocurre con la oferta de las NIIF, estándares que se han establecido como normas de alcance internacional? ¿Existe oferta de MOOC en NIIF? Luego de constatar que es prácticamente inexistente la oferta en NIIF, nuestro estudio se planteó la conveniencia de analizar la oferta en contabilidad de este tipo de cursos, intentando adentrarnos en las razones que explican la situación e intentando dar respuesta a preguntas como ¿de qué forma está siendo vista la contabilidad en las universidades y organizaciones que apuestan por su enseñanza a través de cursos en línea masivos y abiertos?, ¿cuáles son los temas contables más frecuentes en MOOC?, ¿cuáles son las plataformas a través de las cuales se están impartiendo MOOC en educación contable?

De esta manera en este capítulo vamos a aportar evidencia empírica tomando los cursos ofrecidos en contabilidad entre 2013 y 2014 en los repositorios MOOC más grandes (*Class Central* y *Mooc List*). La metodología utilizada para lograr el objetivo de proporcionar un panorama general de las propuestas MOOC para la contabilidad, es un análisis de contenido exploratorio seguido en estudios previos que analizan las características de cursos MOOC en otra áreas (Véase Liyanagunawardena y Williams, 2014; Zhan et al. 2015). El análisis y la discusión de los resultados señalan retos para la educación contable ante este nuevo escenario y aportan conclusiones relevantes sobre el papel que las universidades están adoptando con la inclusión de estos cursos dentro de su oferta académica.

La estructura que seguimos en este capítulo es la siguiente: tras esta introducción que expone la oportunidad y el alcance de nuestro trabajo empírico, en el siguiente apartado revisamos los principales estudios previos de la literatura internacional, para describir en el tercer apartado la metodología de investigación, los datos y las variables utilizadas. Posteriormente, en el cuarto apartado se muestran

los resultados del estudio, y por último, se ofrecen las conclusiones obtenidas y su contribución a la literatura.

4.2 Literatura previa

La educación contable en todo el mundo, como quedó expresado en la primera parte de esta tesis, enfrenta contradicciones y necesidad de cambios. Numerosos estudios lo ponen en evidencia; algunos, en línea con el informe estadounidense *Pathways Commission* (2012) como Raghavan y Thomas (2014), precisan que la globalización de los mercados, los avances tecnológicos y el debilitamiento de los fundamentos éticos han construido el escenario de inestabilidad en los modelos educativos existentes, conllevando la emergencia de innovaciones disruptivas. En tal sentido, la enseñanza de la contabilidad está siendo presionada por múltiples fuerzas externas, entre ellas los MOOC y los estilos de aprendizaje de los estudiantes moldeados por la tecnología y los medios de comunicación. Plantean, pues, que los graduados tienen el desafío de combinar el liderazgo ético, los procesos de pensamiento crítico, la creatividad y la gestión estratégica en un entorno global y recomiendan a los educadores contables aprovechar los recursos disponibles como los MOOC y repensar las estrategias de enseñanza para adaptarse a los estilos de aprendizaje del estudiante, tales como el aula invertida, el aprendizaje híbrido y experimental. Señalan que las funciones de investigación, enseñanza y servicio de las escuelas de negocios deben ser equilibradas con las necesidades de las partes interesadas y preservar la misión y la integridad de la educación contable.

Asimismo, Wilkinson y Durden (2015), reconocen el estancamiento de la investigación contable, especialmente en el contexto de los Estados Unidos, donde un problema evidente es la reducción sostenida de estudiantes de doctorado en contabilidad. Pero a diferencia de Raghavan y Thomas (2014), consideran los MOOC como una de las distintas amenazas que enfrenta la educación contable, debido a que al no poder ofrecer un programa de investigación significativo, la tarea de enseñanza queda simplemente mercantilizada y automatizada, dejando la tarea

de investigación concentrada en unas pocas instituciones de élite (Wilkinson y Durden, 2015:33).

Puede decirse que en todas las disciplinas del conocimiento existen hoy propuestas de educación a través de MOOC, alcanzando el área de negocios (Business and Management), en el año 2013, un 13% de la oferta mundial (Waldrop, 2013) y en 2014 un 15% (Pundak et al. 2014). Dentro de dicha área, que incluye Finanzas, se encuentra una oferta creciente sobre fundamentos de contabilidad financiera, contabilidad de gestión, y análisis de estados financieros, sin que haya aún en el tema de NIIF propuestas concretas, como puede lo evidencia la ausencia de la literatura.

Dos estudios realizados en las áreas de ciencias de la salud y educación para la sostenibilidad, constituyen referentes metodológicos para este capítulo.

Liyanagunawardena y Williams (2014), proporcionan una revisión de 98 cursos de tipo MOOC relacionados con la salud y la medicina ofrecidos por diversas plataformas MOOC en 2013, analizando y comparando las diversas ofertas, público objetivo, la duración típica del curso y las certificaciones ofrecidas. También presentan las oportunidades y desafíos de los MOOC en el área de salud y medicina.

En la misma dirección, Zhan et al. (2015) y basándose en 51 cursos, analizan el estado actual de los MOOC en la educación sobre sostenibilidad. Sus resultados los llevan a considerar los MOOC como un método innovador en educación e investigación sobre sostenibilidad.

4.3 Metodología y Datos

La metodología utilizada para lograr el objetivo marcado en este capítulo, que no es otro que proporcionar un panorama general de las propuestas MOOC para la contabilidad, está en línea con estudios previos de la literatura internacional.

Concretamente, se plantea hacer un análisis de contenido exploratorio seguido también por Liyanagunawardena y Williams (2014) y Zhan et al. (2015). De la misma manera como se vienen realizando estudios sistemáticos de literatura obteniendo los datos de los principales motores de búsqueda de Internet y/o de las principales bases de datos y repositorios digitales (Hew y Cheung, 2014; Liyanagunawardena et al., 2013), hemos accedido a este tipo de fuentes de datos, para el caso, relacionadas con los MOOC.

4.3.1 Muestra

Los datos fueron tomados durante el mes de mayo de 2015 principalmente del repositorio *Class Central* (www.class-central.com) que alberga el mayor número de plataformas proveedoras de MOOC. La búsqueda fue realizada a través de su catálogo de cursos por materia, en la categoría “Finanzas” (*Finance*) debido a que ésta incluye el tema contable, y a su vez se encuentra incluida en la materia de “Business & Management”. Según información del propio repositorio, su protocolo definido para clasificar las materias sigue la taxonomía utilizada a nivel universitario, con lo cual, si un tema tiene más de 20 cursos es promovido a una categoría y si una categoría tiene 100 cursos, asciende a una materia (<https://github.com/classcentral/online-course-taxonomy>).

La búsqueda arrojó un total de 66 MOOC, sin efectuar ningún descarte por razones de idioma, como se ha sugerido en algún caso previo (Zhan et al. 2015). De este número inicial, descartamos 12 cuyo contenido no incluían temas contables; quedando 54 cursos, es decir, el 82% del total, como la población elegible para nuestro análisis. De estos, retiramos 16 que serían ofrecidos en 2015 por primera vez, ya que podría ocurrir que el curso finalmente no se llevara a cabo, o simplemente que la descripción de todos sus recursos no estuviese completa. También retiramos de la muestra 7 cursos sin fecha de inicio y de terminación, es decir, los denominados “A ritmo propio” (*self-paced*), ya que por su propia naturaleza, se hacen incomparables con aquellos cursos que sí están sujetos a un

tiempo de ejecución delimitado, de modo que nos quedamos solo con los cursos que fueron iniciados y finalizados entre 2013 y 2014 (*Finished courses*). Finalmente tuvimos que retirar también un MOOC del cual no fue posible completar información, con independencia de que estuviera en idioma árabe. Así, nos hemos quedado con una muestra total de 30 cursos (véase Tabla 4.1).

Con el fin de asegurarnos de una completa selección de los cursos, exploramos también a través del motor de búsqueda de Google utilizando palabras clave en español e inglés como “MOOC Accounting”, “MOOC Financial foundations” “MOOC International Financial Standards” revisando el contenido de cada curso para cerciorarnos de que incluyera cualquier tema del área contable. Revisamos también otro de los grandes directorios de este tipo de cursos, *Mooc List* (www.mooc-list.com), donde se encontraron 8 MOOC de temas contables que no registraban en *Class Central*, pero al ser todos 8 en modalidad *self-paced*, no fueron incluidos en la muestra. El detalle completo de los MOOC encontrados en ambos repositorios puede observarse en el Anexo 2.

Tabla 4.1 Muestra seleccionada

	Título del MOOC	Plataforma	Edición No.
1	80512073X: Financial Analysis and Decision Making	edX	3
2	Accounting Cycle: The Foundation of Business Measurement and Reporting	Canvas.net	1
3	Analyse Financière	First Business MOOC	2
4	Claves de Educación Financiera para la Ciudadanía	MiríadaX	1
5	Diagnosing the Financial Health of a Business	Open2Study	16
6	Einführung in das Rechnungswesen (Introducción a la Contabilidad)	iversity	1
7	Evaluation financière de l'entreprise	Coursera	1
8	FinAccount101 - Introduction to financial and management accounting	Polimi OPEN KNOWLEDGE	2
9	Finance	NovoED	2
10	Financial Accounting for Non-Financial Managers	CourseSites	1
11	Financial Analysis	First Business MOOC	1
12	Financial Literacy	Open2Study	17
13	Financial Planning	Open2Study	18
14	Financial Sustainability: The Numbers side of Social Enterprise	NovoED	3
15	Financing and Investing in Infrastructure	Coursera	1
16	Financing New Ventures	NovoED	1
17	Finanzas personales	Coursera	1
18	Forensic Accounting and Fraud Examination	Coursera	1
19	Fundamentals of Personal Financial Planning	Coursera	1
20	Gerenciamento de Financas Pessoais (Personal Finance Management)	Canvas.net	2
21	Iniciativa Empresarial: Construyendo mi modelo de negocio	Telescopio	1
22	Introduction to Corporate Finance	Coursera	2
23	Introduction to Finance	Coursera	8
24	Introduction to Financial Accounting	Coursera	3
25	La contabilidad, el lenguaje de los negocios	MiríadaX	1
26	La inversión financiera y su fiscalidad (2ª edición)	Miríada X	2
27	Personal & Family Financial Planning	Coursera	2
28	WALL STREET MOOC: Understanding Financial Markets	First Business MOOC	1
29	Основы корпоративных финансов (Fundamentals of Corporate Finance)	Coursera	1
30	ليومتل او قيس احمل لاجم يف ولودل ارش نلا (La publicación internacional en el campo de la contabilidad y las finanzas)	Rwaq (قاور)	1

Fuente: elaboración propia con datos de *Class-central* y *Mooc-List*, mayo, 2015.

4.4 Resultados

En esta sección reflejamos el análisis de las principales características generales de los cursos incluidos en la muestra y un análisis de contenido exploratorio. Hemos revisado la información correspondiente a cada uno de los cursos, disponible en cada plataforma, y gran parte de los resultados son comparables, en muchos aspectos, con los obtenidos por Liyanagunawardena y Williams (2014) y otros con (Zhan et al. 2015).

4.4.1 Características generales de los MOOC

OFERTA SEGÚN LA PLATAFORMA

De manera similar al capítulo anterior para el conjunto agregado de los cursos, la plataforma que ofrece una mayor cantidad de cursos en el área contable es *Coursera*, con el 33% del total, resultado comparable con el obtenido por Liyanagunawardena y Williams (2014) en el área de la salud y acorde con el reporte general de MOOC en Class-Central a 2015, Shah (2015). Como se observa en la Tabla 4.2, las demás plataformas se encuentran a una gran distancia de la primera, como es el caso de MiríadaX con el 10% o edX con el 3%.

Tabla 4.2 Distribución de MOOC por plataforma

Plataforma	Número de cursos	Participación
Coursera	10	33%
First Business MOOC	3	10%
MiríadaX	3	10%
NovoED	3	10%
Open2Study	3	10%
Canvas.net	2	7%
CourseSites	1	3%
edX	1	3%
Iverson	1	3%
Polimi OPEN KNOWLEDGE	1	3%
Rwaq	1	3%
Telescopio	1	3%
Total general	30	100%

PAÍSES PARTICIPANTES EN LA OFERTA

De nuevo, se reflejan en el caso del área contable las tendencias globales analizadas en el capítulo anterior, en cuanto al país con la mayor oferta. Como lo refleja la Tabla 4.3, EEUU está a la cabeza del fenómeno MOOC, con el 50% de la oferta contable, en línea con los resultados obtenidos por Zhan et al. (2015) en el área de Sostenibilidad. Le siguen de lejos, con una participación del 10%, Australia y España.

Tabla 4.3 Número de MOOC por país oferente

País	Número de cursos	Participación
EEUU	15	50%
Australia	3	10%
España	3	10%
Italia	2	7%
Alemania	1	3%
China	1	3%
Francia	1	3%
Guatemala	1	3%
Inglaterra	1	3%
México	1	3%
Rusia	1	3%
Total general	30	100%

IDIOMAS PRESENTES EN LA OFERTA

Como sucede en la tendencia global, el idioma más frecuente en el área contable es el inglés, con un 60% de la oferta, como puede observarse en la Tabla 4.4. Los resultados de Liyanagunawardena y Williams (2014) en el área de la salud muestran proporciones más desiguales con un 94% de la oferta en inglés. Nuestros resultados se asemejan más a las estadísticas generales a 2015, las cuales indican un 75% de dominancia del inglés en toda la oferta MOOC, seguidas por el español y el francés (Shah, 2015).

Tabla 4.4 Número de MOOC por idioma

Idioma	Número de cursos	Participación
Inglés	18	60,0%
Español	5	16,7%
Francés	2	6,7%
Portugués	1	3,3%
Alemán	1	3,3%
Ruso	1	3,3%
Árabe	1	3,3%
Mandarín	1	3,3%
Total general	30	100,0%

OFERTA SEGÚN EL TIPO DE INSTITUCIÓN

La gran mayoría de los cursos es ofrecida por universidades, el 83%, similar a la tendencia global, como se señaló en el capítulo previo. Liyanagunawardena y Williams (2014) obtienen resultados similares (92%) en el área de la salud. El resto es ofrecido por otro tipo de entidades o profesores particulares, en nuestro caso, el 17%, como se observa en la Tabla 4.5. Es importante también observar que de las universidades, el 64% corresponde a participación de la universidad pública frente al 36% de la privada.

Tabla 4.5 Distribución de MOOC por tipo de institución

Tipo de institución	Pública	Privada	Total general
Universidad	16	9	25 (83%)
Empresa o particular	0	5	5 (17%)
Total general	16 (55%)	14 (45%)	30 (100%)

El detalle del tipo de oferentes de los cursos por país de origen está en la Tabla 4.6, donde se puede observar que solo una institución privada estadounidense (First

Finance Institute) tiene el mayor número de cursos (3) con respecto a las demás, seguido de la Wharton School de la Universidad de Pensilvania también de EEUU, con 2 y luego la australiana University Macquarie también con 2. El resto de las 23 instituciones tienen cada una un curso, instituciones provenientes de Europa, Asia y de dos países centroamericanos, Guatemala y México.

Tabla 4.6 Distribución de MOOC por país de origen y tipo de institución

Pais	Institución	Pública	Privada
EEUU	+Acumen		1
EEUU	American College of Brazilian Studies		1
EEUU	Entrepreneurship Center at UCSF	1	
EEUU	First Finance Institute		3
EEUU	Rollins College		1
EEUU	Stanford University		1
EEUU	University of California, Irvine	1	
EEUU	University of Florida	1	
EEUU	University of Michigan	1	
EEUU	Utah State University	1	
EEUU	West Virginia University	1	
EEUU	Wharton School of the University of Pennsylvania		2
Australia	Macquarie University	2	
Australia	TAFE NSW		1
España	UNED	1	
España	Universidad de Malaga	1	
España	Universidad CEU San Pablo		1
Italia	Politecnico di Milano	1	
Italia	Università Bocconi		1
Guatemala	Galileo University		1
Francia	HEC Paris	1	
Rusia	Higher School of Economics	1	
Inglaterra	Particular		1
Alemania	RWTH Aachen University	1	
China	Tsinghua University	1	
México	Universidad Nacional Autónoma de México	1	
	Total general	16	14

NÚMERO DE EDICIONES DE LOS MOOC

El 53% de los cursos (16/30) fueron ofrecidos en el período analizado (2013-2014) solo una vez. En contraste, hay un 47% (14/30) con más de una edición. Podemos ver en la Tabla 4.7 los tres cursos con mayor número de ediciones, siendo todos de Australia (MOOC con 18, 17 y 16 ediciones). El resto de los cursos que han sido ofrecidos en más de una ocasión, son de EE.UU. (8), China (3), Italia (2) y España (2).

Tabla 4.7 Cursos con más de una edición

Título del MOOC	País	No. ediciones
Financial Planning	Australia	18
Financial Literacy	Australia	17
Diagnosing the Financial Health of a Business	Australia	16
Introduction to Finance	EEUU	8
80512073X: Financial Analysis and Decision Making	China	3
Financial Sustainability: The Numbers side of Social Enterprise	EEUU	3
Introduction to Financial Accounting	EEUU	3
Analyse Financière	EEUU	2
FinAccount101 – Introd. to financial and management accounting	Italia	2
Finance	EEUU	2
Gerenciamento de Financas Pessoais	EEUU	2
Introduction to Corporate Finance	EEUU	2
La inversión financiera y su fiscalidad (2ª edición)	España	2
Personal & Family Financial Planning	EEUU	2

DURACIÓN DE LOS MOOC Y TIEMPO DE DEDICACIÓN SEMANAL

La Tabla 4.8 muestra la duración en semanas de los cursos y las horas de dedicación semanal recomendadas para el estudiante, o “participante”, término comúnmente utilizado por las plataformas. El 67% de los MOOC (20/30) se desarrollan entre 4 y 6 semanas; una duración similar a la indicada por Oliver et al. (2014) para el conjunto de los cursos en España, donde la duración promedio es de 7 semanas; a su vez, en su estudio se hace referencia al caso del Reino Unido donde la duración de los MOOC se contabiliza entre 4 y 10 semanas. Una tercera parte de

los cursos contables de esta muestra (10/30) tiene una duración superior a las 6 semanas.

Respecto del tiempo de dedicación semanal para desarrollar las actividades del curso, la mitad de ellos (15/30) tienen una dedicación recomendada de entre 3 y 5 horas, en línea con Oliver et al. (2014) para España donde se estima un esfuerzo medio de 4 horas semanales o para Reino Unido con una dedicación aproximada de 2 a 6 horas a la semana. Un 37% (11/30) de nuestra muestra requiere entre 6 y 8 horas por semana. En cuatro casos no fue posible verificar esta información (ND).

Parece lógico suponer que las universidades adapten sus cursos a los tiempos de duración recomendados por las plataformas (Oliver et al. 2014). En nuestro caso, resulta interesante observar que los tres MOOC más cortos tanto en tiempo de duración (4 semanas) como en horas de dedicación semanal (4 h/s), todos de Australia, se encuentran a la cabeza del número de ediciones (véase en la Tabla 4.8 “*Diagnosing the Financial Health of a Business*”, “*Financial Literacy*” y “*Financial Planning*”), mientras el curso más extenso (15 semanas) y a su vez con la mayor exigencia (8 h/s), es el cuarto con más número de ediciones (“*Introduction to Finance*”, *University of Michigan*, EE.UU).

Tabla 4.8 Duración de los MOOC y dedicación semanal

Título del MOOC	Duración (Semanas)	Dedicación (h/semana)
Introduction to Finance	15	8
Einführung in das Rechnungswesen (Introducción a la Contabilidad)	14	ND
80512073X: Financial Analysis and Decision Making	12	3
Financing New Ventures	12	4
Основы корпоративных финансов (Fundamentals of Corporate Finance)	11	8
Finance	10	5
Fundamentals of Personal Financial Planning	10	3
النشر الدولي في مجال المحاسبة و التمويل La publicación internacional en el campo de la contabilidad y las finanzas	9	ND
Personal & Family Financial Planning	8	7
Gerenciamento de Finanças Pessoais (Personal Finance Management)	7	8
Claves de Educación Financiera para la Ciudadanía	6	3
Evaluation financière de l'entreprise	6	3
Financial Accounting for Non-Financial Managers	6	8
Financing and Investing in Infrastructure	6	6
Finanzas personales	6	6
La contabilidad, el lenguaje de los negocios	6	3
Analyse Financière	5	5
FinAccount101 - Introduction to financial and management accounting	5	6
Financial Analysis	5	5
Financial Sustainability: The Numbers side of Social Enterprise	5	5
Forensic Accounting and Fraud Examination	5	5
Iniciativa Empresarial: Construyendo mi modelo de negocio	5	ND
La inversión financiera y su fiscalidad (2ª edición)	5	7
WALL STREET MOOC: Understanding Financial Markets	5	5
Accounting Cycle: The Foundation of Business Measurement and Reporting	4	ND
Diagnosing the Financial Health of a Business	4	4
Financial Literacy	4	4
Financial Planning	4	4
Introduction to Corporate Finance	4	8
Introduction to Financial Accounting	4	8

CERTIFICACIÓN DE LOS MOOC

Este es un tema que ha venido presentando cambios, tal y como se ha indicado en el capítulo del planteamiento teórico y en la revisión de literatura (Liyanagunawardena y Williams, 2014; Sangrà et al. 2015). Muchas de las

plataformas empezaron ofreciendo estos cursos certificando de manera gratuita la participación a quienes cumplieran los requisitos, por lo general un porcentaje de actividades y evaluaciones establecidas en cada curso. Si el participante deseaba un certificado verificado, es decir, comprobando su identidad e indicando la superación de los requisitos, debía pagar una tarifa. De acuerdo a la información publicada en los sitios web oficiales, en el caso de *Coursera*, por ejemplo, hoy (2016) ya no expide el certificado de participación gratuito (“*Statement of accomplishment*”), sino únicamente el certificado verificado con previo pago de su coste. Igual sucede en el caso de *edX*, el cual expedía un “*Honor Code Certificate*” gratuito por realizarlo como "oyente", pero actualmente (2016) requiere el pago por un certificado verificado. En el caso de *MiríadaX* aún mantiene el “Certificado de Participación” gratuito, el cual se libera automáticamente de la plataforma cuando el participante supera el 75% de todas las actividades obligatorias del curso. También ofrece el Certificado de superación con pago previo, cuando haya superado la totalidad de las actividades obligatorias incluidas en el curso. En todos los casos, los certificados verificados tienen un coste aproximado a los US\$50.

Con los datos tomados en 2015 para nuestra muestra, la mayoría de cursos (57%) ofrecían certificado de participación gratuito, mientras un 43% (13/30) cobraba por su certificación, datos comparables con los de Liyanagunawardena y Williams (2014). Adicionalmente, como se observa en la Tabla 4.9, hay en este grupo 5 MOOC relacionados con alguna titulación o certificación oficial, para la cual se indica de manera explícita que el MOOC brinda los conceptos básicos.

Tabla 4.9 MOOC relacionados con Certificaciones oficiales

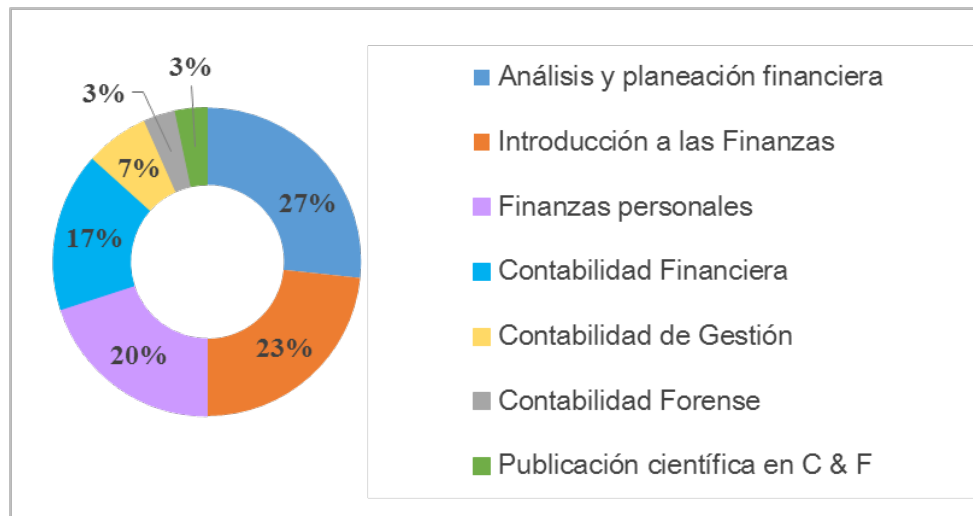
Título del MOOC	Plataforma	Titulación relacionada
Analyse Financière	First Business MOOC	<i>ICCF® Certificate</i> (International Certificate in Corporate Finance) First Finance Institute.
Financial Analysis	First Business MOOC	<i>ICCF® Certificate</i> (International Certificate in Corporate Finance) First Finance Institute.
Introduction to Corporate Finance	Coursera	<i>Business Foundation Specialization</i> Wharton School- University of Pennsylvania
Introduction to Financial Accounting	Coursera	Business Foundation Specialization con: <i>Wharton School</i> - University of Pennsylvania
WALL STREET MOOC: Understanding Financial Markets	First Business MOOC	<i>CMF® Certificate</i> (Certificate in Capital Markets Foundations) First Finance Institute

4.4.2 Análisis de contenido exploratorio

PRINCIPALES TEMAS DE LOS MOOC

Tal y como se mencionó en el apartado anterior, la categoría “Finanzas” en las plataformas MOOC alberga un mayor número de cursos que el área de Contabilidad. Por esta razón las finanzas son el enfoque principal en el 70% de los cursos (21/30) analizados, como puede observarse en la Figura 4.1 al agrupar los tres primeros temas, “Análisis y planeación financiera”, “Introducción a las finanzas” y “Finanzas personales”. En el 27% de los MOOC (8/30) la contabilidad es el principal enfoque, en los temas de “Contabilidad financiera”, “Contabilidad de gestión” y “Contabilidad forense”. El restante 3%, (1/30), se enfoca al tema de las publicaciones científicas en revistas de alto impacto tanto en contabilidad como en finanzas.

Figura 4.1 Principales temas ofrecidos



La selección de los temas de agrupación de los cursos obedece a una clasificación generalizada a nivel universitario de la enseñanza contable. Luego de revisar la presentación de cada uno de los MOOC procedimos a su clasificación en los temas definidos, es decir, no fue el título el único criterio, sino la cantidad de módulos o capítulos del programa tratando temas contables. Valga mencionar, que en el 53% de los MOOC se hace una presentación detallada de su contenido; en el resto, esta información la hemos encontrado en el video introductorio, un recurso que sí tienen todos los MOOC.

Los cursos clasificados en cada tema se muestran en el Cuadro 4.1. Aquellos de contabilidad financiera y de gestión (7 cursos) se enfocan a los procesos de elaboración y análisis de la información empresarial con métodos y técnicas de la contabilidad financiera y de gestión y su utilidad para la toma de decisiones. El curso de contabilidad forense hace, a partir de métodos y prácticas contables generalmente aceptadas, un énfasis hacia la detección y prevención del fraude y el lavado de activos. En los cursos de análisis y planeación financiera, Introducción a las finanzas, y finanzas personales, se aborda lo contable en los primeros módulos a manera de fundamentos para la información empresarial y la organización de los negocios, pero no llegan a superar el 50% del contenido del curso.

Cuadro 4.1 Clasificación de los MOOC por tema principal

Tema principal del MOOC	Título del MOOC
Contabilidad Financiera	Accounting Cycle: The Foundation of Business Measurement and Reporting Diagnosing the Financial Health of a Business Financial Accounting for Non-Financial Managers Introduction to Financial Accounting La contabilidad, el lenguaje de los negocios
Contabilidad de gestión	Einführung in das Rechnungswesen (Introducción a la Contabilidad) FinAccount101 - Introduction to financial and management accounting
Contabilidad, Auditoria y Fraude	Forensic Accounting and Fraud Examination
Publicación científica contabilidad y finanzas	La publicación internacional en el campo de la contabilidad y las finanzas النشر الدولي في مجال المحاسبة و التمويل
Análisis y planeación financiera	80512073X: Financial Analysis and Decision Making Analyse Financière Evaluation financière de l'entreprise Financial Analysis Financial Planning Financial Sustainability: The Numbers side of Social Enterprise Financing and Investing in Infrastructure Financing New Ventures
Introducción a las finanzas	Finance Iniciativa Empresarial: Construyendo mi modelo de negocio Introduction to Corporate Finance Introduction to Finance La inversión financiera y su fiscalidad (2ª edición) WALL STREET MOOC: Understanding Financial Markets Основы корпоративных финансов (Fundamentals of Corporate Finance)
Finanzas personales	Claves de Educación Financiera para la Ciudadanía Financial Literacy Finanzas personales Fundamentals of Personal Financial Planning Gerenciamento de Financas Pessoais (Personal Finance Management) Personal & Family Financial Planning

PRERREQUISITOS Y PÚBLICO OBJETIVO DE LOS MOOC

Dada la filosofía de los MOOC de ofrecer “conocimiento abierto para todos sin limitaciones”, ha sido generalizada la frase “todos son bienvenidos”, apelando solo a “la motivación y el deseo de aprender de los interesados en el tema”, de modo que la mayoría de los cursos no exige prerrequisito, tal y como lo encuentran también en sus resultados, Zhan et al. (2015) y Liyanagunawardena y Williams (2014). En el caso del área contable en particular, la mayoría (87%) recomienda un

cierto bagaje en los conceptos contables y financieros, pero indican que “no es un requisito indispensable”. Solo tres cursos en análisis financiero y uno en finanzas personales, plantean su necesidad. En el caso de los de análisis financiero requieren los conceptos básicos de las cuentas de resultados y su articulación con el balance general y el estado de flujos de efectivo. A pesar de ello, al realizar una lectura más detallada de sus objetivos y su presentación, en el 57% (17/30) de los cursos se invita a participar del MOOC al público en general, mientras que en el 43% (13/30) de los casos, se menciona explícitamente un público específico familiarizado con los temas contables.

De otra parte y con base en el alcance y los objetivos descritos en la presentación de cada curso, encontramos que solo tres MOOC (todos de enfoque financiero), indican un nivel de profundidad intermedio; el resto señalan un nivel básico o introductorio. Incluso cursos que aparentemente podrían ser muy especializados, como “*Forensic Accounting and Fraud Examination*” fue estructurado de manera introductoria para el público interesado.

INSTRUCTORES DE LOS MOOC

Estuvieron a cargo de los MOOC un total de 44 “instructores”, como se les denomina a los profesores en las plataformas, y que según el currículo publicado son profesores reconocidos en el tema, por lo general vinculados o jubilados de una universidad. De toda la oferta, solo un instructor tuvo el liderazgo de dos cursos. Por otro lado, la mayoría de los cursos, el 63% (19/30) fueron conducidos por un solo instructor, de los cuales solo 2 estuvieron a cargo de mujeres. El 27% (8) fueron llevados a cabo por 2 instructores, siendo en la mayoría de las veces (5) un hombre y una mujer; 2 cursos dirigidos por dos mujeres y un curso dirigido por dos hombres. Finalmente, el 10% (3/30) fue conducido por 3 instructores, solo en un caso por tres hombres y en los otros una composición mixta. En resumen, 19 cursos (63%) fueron conducidos solo por hombres; 5 cursos (17%) dirigidos solo por mujeres; y 6 cursos (20%) dirigidos por grupos mixtos.

En cuanto al soporte a brindar al participante de los cursos, solo en el 23% de ellos (7/30) se menciona de manera explícita quién o de qué manera los encargados del MOOC atenderán las inquietudes o dificultades particulares. Parece común que la gran mayoría da por sentado que con los foros de discusión es suficiente y la plataforma se encarga de los demás conflictos que pueda surgir. Estos resultados contrastan con lo señalado por Pundak et al. (2014) cuyo estudio indica que por lo general estos cursos están a cargo de un docente principal y dos o tres asistentes para atender las necesidades e inquietudes de los participantes.

4.5 Conclusiones

En este capítulo hemos podido analizar más de cerca el panorama educativo de la contabilidad a través de los MOOC. Prácticamente en todos los aspectos se refleja una tendencia similar a la descrita en la literatura previa sobre este tipo de oferta en otras áreas del conocimiento o en la oferta global. Especialmente en los aspectos más genéricos como la duración de los cursos y el tiempo semanal requerido para su desarrollo.

En relación con las plataformas a través de las cuales se imparten los MOOC, vemos a la estadounidense *Coursera* liderando la oferta con una tercera parte de los cursos. Seguidamente observamos que EE.UU., es el país que se encuentra a la cabeza de la tendencia MOOC, con un 50% de participación total, siendo a su vez, el inglés la lengua utilizada en el 60% de los casos. Vemos que también en el área contable se replica la tendencia global señalada por Shah (2015) donde el español es la segunda lengua en importancia para la oferta MOOC, pero donde hay aún una brecha importante por superar por parte de instituciones latinas e iberoamericanas que ven en este fenómeno una alternativa para ampliar su oferta educativa.

Se destaca la participación de Australia, donde dos de sus instituciones (*Macquarie University* y *TAFE NSW*) concentran los tres cursos con mayor número

de ediciones (más de 16), siendo la universidad pública la responsable de dos de ellos. A una distancia considerable se encuentran los demás cursos que en su mayoría (53%) han sido ofrecidos una sola vez, resultado que evidencia una fase incipiente aún en estas experiencias educativas virtuales. También sugiere esta fase incipiente el hecho de que la mayor parte de los cursos son de nivel introductorio y sin prerrequisitos, aspectos que podrían cambiar, de incrementarse la oferta a niveles más avanzados.

A la vista de los datos, conviene reflexionar acerca de una de las principales críticas hacia este fenómeno, relacionada con su modelo de negocio. Mientras que a la fecha de captura de nuestros datos (2015), prácticamente la mitad de los cursos exigían pago para la obtención del certificado de participación, cuando aún plataformas como *Coursera* y *Edx* tenían una modalidad de certificado gratuito (similar a otras plataformas), podemos advertir la tendencia hacia el cobro por este tipo de aspectos. Asimismo, el hecho de haber cinco cursos como componente inicial de otras titulaciones que sí tienen cobros, dos de la escuela de negocios de la Universidad de Pensilvania a través de *Coursera* y tres de la empresa *First Finance Institute* a través de su propia plataforma *First Business MOOC*.

Respecto de los temas, hemos visto la hegemonía del enfoque financiero y conviene reiterar que dado el pequeño número de cursos en temas contables esta temática es incluida por las plataformas MOOC en la categoría de finanzas. Adicionalmente, que la contabilidad financiera sea el componente de mayor oferta contable, refleja la corriente principal en las universidades centrando gran parte de su oferta en dicha área. Esto sugiere la necesidad de reforzar y repensar otras áreas creando propuestas de diferenciación por parte de las instituciones universitarias que permitan ampliar los horizontes y la comprensión de la disciplina contable, que resultan necesarias en el mundo globalizado actual.

También sugiere un espacio por mejorar, la brecha que se refleja entre la participación de hombres y mujeres como instructores a cargo de los cursos, siendo en el área contable más desigual que otras áreas (Zhan et al. 2015).

Habida cuenta que los primeros MOOC en contabilidad se empezaron a desarrollar en 2013, estará por verse si el fenómeno, al menos en el ámbito contable, supera esta primera fase considerada por muchos como un mecanismo de marketing universitario o se convierte también en alternativa para crear y fortalecer comunidades de aprendizaje y conocimiento contable.

Capítulo 5

Explorando el terreno de acogida de las NIIF: la adopción voluntaria en Colombia

CAPÍTULO 5

EXPLORANDO EL TERRENO DE ACOGIDA DE LAS NIIF: LA ADOPCIÓN VOLUNTARIA EN COLOMBIA

5.1 Introducción

Como lo hemos señalado en el primer capítulo de esta tesis, el proceso de adopción de las NIIF en el mundo ha tenido diferentes dinámicas. Por eso, antes de dirigirnos a conocer las distintas miradas y percepciones que tiene la comunidad educativa contable acerca de un recurso tecnológico como los MOOC para la enseñanza de las NIIF, es importante conocer el estado del proceso de adopción de dichas normas en un contexto particular. En nuestro caso, nos hemos enfocado en Colombia y hacemos algunas referencias al caso de la Unión Europea (UE). El fenómeno de las NIIF en Colombia ha sido un tema de gran importancia para los sectores involucrados, al punto de ser reconocido, con la Ley 1314 de 2009, como «la mayor transformación de la disciplina y la profesión contable en las últimas décadas» (Rueda, 2013:867).

La normativa colombiana ha establecido un proceso de convergencia hacia NIIF, donde la aplicación obligatoria de las normas se hace de manera clasificada para tres grupos de empresas. Las del grupo 1 deben aplicar NIIF plenas, las del grupo 2 NIIF Pymes y las del grupo 3 un conjunto de normas de contabilidad simplificada. No obstante, se ha dado la opción para que las empresas de los grupos 2 y 3 puedan adoptar las NIIF plenas si así lo desean. Este aspecto resulta relevante, si tenemos en cuenta que la preferencia por utilizar las NIIF en el resto de países ha sido principalmente de las compañías emisoras de valores. En recientes espacios de análisis de coyuntura económica, se menciona que la cifra de compañías listadas

Colombia es muy baja, pues hay solo 74 emisores activos, mientras que en otros países de la región la cifra supera ampliamente las 200 (Gómez, 2015).

En este contexto, nuestro objetivo en este capítulo es analizar el terreno de acogida de las normas consideradas de mayor innovación (Ball, 2016) en el ámbito de la información contable, mediante un análisis empírico de las características de las empresas colombianas que se acogieron a la adopción voluntaria de las NIIF plenas. Los resultados nos permitirán identificar los factores que potencian la adopción voluntaria en Colombia. Asimismo, esperamos motivar y ayudar a dinamizar la investigación contable empírica en Colombia en el contexto internacional, y también aportar elementos de discusión y reflexión tanto a reguladores como a profesionales y académicos, especialmente en la literatura que aborda las razones por las cuales los países y las empresas deciden aplicar voluntariamente las NIIF.

Este capítulo se estructura en seis partes. Tras esta introducción, el segundo apartado presenta unas ideas del contexto general que enmarca el proceso de aplicación voluntaria de las NIIF en Colombia. El tercer apartado ofrece una síntesis de la literatura revisada y el planteamiento de nuestras hipótesis; la cuarta sección describe la metodología, la muestra seleccionada y las variables de estudio. El quinto apartado presenta el análisis de los resultados y terminamos con las conclusiones en la última sección.

5.2 Contexto normativo de las NIIF en Colombia

Colombia forma parte de las hoy denominadas economías emergentes, que desde la década de 1990, ha afianzado una política de apertura económica al mercado mundial, mediante un profundo cambio institucional atractivo a los mercados financieros (DNP, 1991; Ramírez y Núñez, 1998).

En materia contable, Colombia tiene un amplio proceso histórico regulatorio, en el cual un gran número de agentes y organismos estatales de vigilancia y control han tenido un rol protagónico. El Código de Comercio Colombiano recogía gran parte de la reglamentación contable requerida para el sector empresarial, hasta mediados de la década de 1980 cuando comienza una etapa importante de normalización contable, promulgándose en 1993 el decreto 2649 para reglamentar la contabilidad financiera con una nueva perspectiva hacia la toma de decisiones por parte de distintos usuarios. Huelga mencionar la influencia de los principios contables estadounidenses (US-GAAP) en la regulación contable colombiana (Araújo, 1994).

El propósito de armonizar las normas contables nacionales con las internacionales fue manifestado en el año 1999 en la Ley 550 de reestructuración empresarial (Senado de la República de Colombia, 2009a); pero sin duda, uno de los principales referentes para esta nueva etapa de la regulación contable en Colombia ha sido el Informe de 2003 sobre Observancia de Normas y Códigos “*ROSC: Accounting and Auditing*” (World Bank, 2003), el cual forma parte del programa internacional de evaluación de normas llevado a cabo por el BM y el FMI desde principios de la década de 2000, cuyas recomendaciones específicas conducen a cada país a un plan de acción para la adopción de NIIF, como lo hemos señalado en el primer capítulo de esta tesis.

El informe describe en 48 puntos las deficiencias encontradas en las prácticas contables y de auditoría, en el marco institucional, en la profesión y la educación contable, cuya lectura desprevenida genera enormes alarmas, en particular, lo referido a la calidad de la educación contable. Si bien es cierto que se exponen datos y situaciones preocupantes, «problemas y debilidades que admitimos» como lo plantean Álvarez y Gómez (2008), es necesario situarlos a la luz de los objetivos previos y del contexto social, político e histórico en que se han generado para lograr una comprensión adecuada. En cualquier caso, su análisis, así como el referido al

proceso de convergencia en general está fuera del alcance e intencionalidad de este trabajo.

El informe hace también referencia especial a un proyecto de ley gestionado por el gobierno colombiano para reformar el régimen de información financiera empresarial, adoptando integralmente las NIC y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), y por consiguiente la reforma de la profesión contable, como parte de las acciones emprendidas por el gobierno para “implementar las mejores prácticas internacionales para fortalecer su economía de mercado, aumentar la confianza pública en los mercados de capitales y atraer a los inversores nacionales y extranjeros” (World Bank, 2003)

Se trata del primer intento legislativo fallido en 2003 para adoptar las actuales NIIF, el cual fue reactivado en 2007 con el Proyecto de Ley 165 “de intervención económica”, por el cual se adoptarían las NIIF. Este proyecto tuvo importantes debates, tal y como lo describen los textos de las ponencias presentadas en los cuerpos legislativos del Estado (Senado de la República de Colombia, 2009a).

En dichos textos se refleja que una de las principales razones del descontento con el proyecto era el alto coste económico que supondría la implementación de las nuevas normas para la mayoría de las empresas, puesto que más del 95% de las empresas del país eran Pymes, y del resto una porción ínfima eran cotizadas en el mercado de valores (Cámara de Representantes de Colombia, 2009). De hecho, el informe ROSC menciona en su numeral 2, la cifra de 139 empresas listadas en la bolsa de valores colombiana (World Bank, 2003).

Posteriormente, el Proyecto de Ley 165 de 2007, luego de superar una proposición de archivo que decía «Dese archivo al proyecto de ley, “por el cual el Estado colombiano adopta las normas internacionales de información financiera para la presentación de informes contables”, debido a que resulta altamente

inconveniente para las empresas», salió a flote con 66 votos a favor y 20 en contra (Cámara de Representantes de Colombia, 2009).

Una de las razones por las que el Proyecto contó con el respaldo del Consejo Técnico de la Contaduría Pública fue «el cambio del enfoque del Estado al pasar de la adopción hacia la convergencia de estándares internacionales de aceptación mundial», tal y como quedaría luego expresado en la Ley 1314 de julio de 2009, conocida como “Ley de convergencia”. Expresamente lo manifiestan así:

Este cambio nos parece fundamental y se ajusta plenamente a la metodología adoptada por la mayoría de los países del mundo, que en la práctica no han adoptado estas normas, sino que han asumido su convergencia, tal como lo demuestra el proceso llevado a cabo en España, que culminó con la expedición de los Reales Decretos 1514 y 1515 del 16 de noviembre de 2007, los cuales versan sobre el Plan General de Contabilidad para ese país y así mismo sobre el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas. Tales decretos son una clara muestra de un sistema de convergencia con las NIIF (Senado de la República de Colombia, 2009b: 14).

5.2.1 El marco de la ley de convergencia

La etapa de adopción voluntaria en Colombia de las normas internacionales de información financiera se dio en el marco de la convergencia contable, el cual ha sido formalizado a través de la Ley 1314 de 2009 (Decreto 4946 de 2011). La finalidad de la ley de convergencia, expresada en su artículo 1, es la de «mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras». Para ello, se designó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) como *autoridad de normalización técnica* y conjuntamente a dos ministerios como *autoridades de regulación*, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MCIT).

Para el proceso de aprobación de las normas en Colombia, el Estado advirtió que los proyectos de ley deberían ser debatidos de manera abierta y transparente antes de ser aprobados y aplicados, con lo cual, el método establecido, según el “Direccionamiento Estratégico” del CTCP (2012), fue el endoso o aprobación legal (*endorsement*). Dicha aprobación será a cargo del MHCP y el MCIT (en adelante, autoridades regulatorias), para lo cual el CTCP debe elaborar los proyectos de normas, garantizando, de una parte, que el proceso sea abierto, transparente y de público conocimiento; y por otra, que respalde sus propuestas con el análisis correspondiente, indicando las razones técnicas por las cuales recomienda acoger o no las observaciones realizadas durante la exposición pública de los proyectos.

En esta labor, el CTCP tiene importantes desafíos en materia de infraestructura y organización para ejercer el mecanismo del *endorsement*. La coordinación de su trabajo con los demás sectores, entidades de control y vigilancia y partes interesadas es un aspecto sustancial. A este efecto, conviene observar la experiencia del europeo EFRAG en el marco de los 10 años de adopción de las NIIF en la UE, cuya evaluación ha sido incluida en la Resolución del 7 de junio de 2016 (Unión Europea, 2016b). De acuerdo con el Informe Maystadt (2013), el EFRAG ha recibido demandas en dos sentidos, por un lado, para realizar mayores análisis de impacto de las NIIF que superen las meras consideraciones técnicas; y de otro lado, la necesidad de coordinar la posición oficial europea, ya que los distintos grupos de interés (reguladores, asociaciones de usuarios, y otros *stakeholders* de Europa) adoptan posiciones diferentes e incluso opuestas sobre las propuestas del IASB, con lo cual la posición de la UE queda difusa y se disminuye su influencia en el proceso. En consecuencia, y atendiendo las recomendaciones del Informe Maystadt (2013), el EFRAG ha sido reformado en 2014, aunque todavía persisten asuntos pendientes sobre su financiación para garantizar su adecuado funcionamiento (Unión Europea, 2016b: numeral 33).

La aplicación de las NIIF, según lo estableció el CTCP, se haría de acuerdo a una clasificación de las empresas (usuarios) por grupos, que determinaría el tipo de

norma a aplicar y la información a revelar. Así, oficializado en su “Direccionamiento Estratégico”, se definieron tres grupos de usuarios, según se observa en el Cuadro 5.1, clasificación que ha sido incorporada posteriormente en la normativa contable que reglamenta la Ley de convergencia. En este aspecto de gran relevancia, llama la atención la obligatoriedad de aplicación de las NIIF para todo el conjunto empresarial colombiano, a diferencia de la Unión Europea cuya obligatoriedad se exige solo a las cuentas consolidadas de los grupos cotizados. En la reciente evaluación de los 10 años de aplicación de las NIIF, realizada por el Parlamento Europeo, se reconoce que «el equilibrio entre el ámbito de aplicación obligatoria del Reglamento NIC y la posibilidad de que los Estados miembros amplíen el uso de las normas NIIF a nivel nacional garantiza una subsidiariedad y una proporcionalidad adecuadas» (Parlamento Europeo, 2016b, numeral 20). De igual modo, se está considerando la posibilidad de que ciertas pymes apliquen voluntariamente unas normas comunes, menos complejas, que no necesariamente son las ya existentes “NIIF para pymes”, subrayando que la mayoría de empresas en la UE son pymes, sus intereses deben estar representados en el IASB (Unión Europea, 2016b, numeral 17).

Para comprender la clasificación realizada por el CTCP, conviene hacer mención a la estructura empresarial colombiana. De acuerdo con la Ley 905 de 2004, en Colombia se define el tamaño de las empresas según el número de trabajadores y el valor total de activos en salario mínimo mensual legal vigente (SMMLV), siendo «Empresa grande: más de 200 trabajadores y más de 30.000 SMMLV. Empresa mediana: entre 51 y 200 trabajadores y entre 5.000 y 30.000 SMMLV. Empresa pequeña: entre 11 y 50 trabajadores y entre 501 y 5.000 SMMLV. Microempresa: entre 1 y 10 trabajadores y entre 1 y 500 SMMLV» (art. 2, Ley 905 de 2004). Según datos de Gil y Jiménez (2014), en Colombia son microempresas el 96.4%, pequeñas el 3%, medianas el 0,5% y tan solo el 0,1% son grandes empresas.

Cuadro 5.1 Aplicación de NIIF por grupos de empresas en Colombia

Tipo de usuario	GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3
Características	Empresas grandes, emisores de valores, entidades de interés público, o que cumplan además otros criterios económicos específicos.	Empresas grandes y medianas que no son de interés público ni emisores de valores y por lo tanto, excluidas del grupo 1.	Pequeñas y micro empresas; personas naturales o jurídicas que no cumplan requisitos del grupo 2.
Norma a aplicar	NIIF plenas	NIIF- PYMES	Normas de información financiera para Microempresas (Basadas en ISAR ⁹)
Fecha del reporte comparativo	31 diciembre 2015	31 diciembre 2016	31 diciembre 2015

Fuente: adaptado a partir de CTCP (2012).

Los otros criterios económicos específicos a los que se refiere la clasificación del grupo 1, son: i) ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF; ii) ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF; iii) realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras (gastos y costos, si se trata de una empresa de servicios) o de las ventas, respectivamente, del año gravable anterior al que se informa; o, iv) ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF (Decreto 2784 de 2012).

5.2.2 La adopción voluntaria de las NIIF

La etapa de adopción voluntaria fue reglamentada con los decretos 4946 de 2011 y 403 de 2012. En ellos podemos encontrar el propósito del regulador con el proceso, la forma como lo concibe y los requisitos y condiciones para participar.

⁹ International Standards of Accounting and Reporting. Estándares emitidos por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Estándares Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera.

El propósito de la adopción voluntaria se expresa en el decreto 4946, 2011, de la siguiente manera: «con el objeto de avanzar en el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales de aceptación mundial en materia de información financiera de que trata la Ley 1314 de 2009, es necesario conocer los impactos que conlleva este cambio fundamental en los procesos contables y de divulgación de información empresarial en Colombia, por lo cual se establece un ejercicio de aplicación voluntaria de las NIIF, los cuales serán analizados por las diferentes autoridades únicamente con el propósito de medir si tales estándares internacionales resultan eficaces o apropiados para los entes en Colombia y de determinar las medidas regulatorias que deberán adoptarse, de tal manera que al terminar este ejercicio las obligaciones que se establezcan resulten razonables y acordes a la realidad económica del país».

La forma como el regulador concibe el proceso, lo expresa cuando señala «que mediante el presente decreto se establece la etapa de prueba del proceso de aplicación de las NIIF, de tal manera que las entidades y/o entes económicos que voluntariamente se acojan a él, puedan conocer los beneficios, cargas e impactos que conlleva esta decisión, con el concurso de las autoridades, sin que durante este período y para los fines exclusivos de este ejercicio sean objeto de sanción» (Decreto 4946, 2011).

Como podemos observar, esta es una diferencia que se establece con respecto al proceso llevado a cabo en la UE, donde directamente se exigió la aplicación obligatoria de las NIIF a todos los grupos cotizados a partir del año 2005. El propósito de identificar si las normas resultan apropiadas para las empresas en Colombia, supone un aspecto álgido para determinar por parte de los reguladores el rumbo de la implementación, que en general, como lo analiza Ball (2016), ha sido bastante desigual en todos los países, teniendo en cuenta que “adopción” se refiere a la decisión oficial de usar las NIIF e “implementación” se refiere a la práctica efectiva de aplicación por parte de las empresas, donde el contexto político y económico afectan el comportamiento de los directivos a la hora del *reporting*.

Respecto de las empresas que podían participar en la etapa de aplicación voluntaria, se estipuló, inicialmente en el artículo 2 del decreto 4946 de 2011, y posteriormente en el artículo 3 del decreto 403 de 2012, el *Ámbito de aplicación*. En él se indicó que aplicarían las entidades correspondientes al Grupo 1 y, también en los mismos términos, las entidades que correspondan a los Grupos 2 y 3 definidos en el Direccionamiento Estratégico del CTCP.

Los requisitos y condiciones para participar en el proceso de aplicación voluntaria, establecidos primero en el decreto 4946 y posteriormente en el decreto 403, son, en resumen,

Del Artículo 4 del Decreto 403 de 2012:

- a) Comunicación oficial de la decisión de acogerse durante toda la aplicación voluntaria de NIIF, a más tardar el día 9 de marzo de 2012.
- b) Comunicación oficial de respuesta a la entidad solicitante informándole su incorporación a la etapa de prueba de la aplicación voluntaria de las NIIF.

Del Artículo 3 del Decreto 4946 de 2011:

- c) Aplicación integral de las NIIF plenas.

También se advirtió que si la empresa solicitante tiene la condición de matriz según las NIIF, todas sus subordinadas deberían incorporarse al ejercicio, aplicando también las NIIF durante el período de la etapa de prueba (Parágrafo del art. 3, Decreto 4946 de 2011).

En cuanto a las normas a aplicar se indicó que los estados financieros de propósito general y demás información destinada al público en general que suministre la empresa, deberán prepararse y presentarse bajo normas colombianas mientras que únicamente los estados financieros de propósito especial deberán prepararse y presentarse bajo NIIF. También se anunció que la información que se prepare y presente en la aplicación voluntaria de NIIF durante la etapa de prueba no

será objeto de sanción alguna, tendrá carácter informativo y solo será utilizada con el fin de conocer los impactos derivados de su aplicación.

El período de aplicación voluntaria fue identificado como *Período de prueba*, establecido inicialmente en el artículo 7 del decreto 4946 y posteriormente ampliado con el decreto 403, quedando comprendida entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2013.

En este contexto, es importante considerar los obstáculos de tipo cultural que enfrenta cualquier proceso de convergencia (Ball, 2016; Zeff, 2007), tales como problemas de interpretación, de lenguaje, en razón a conceptos no necesariamente reconocidos en algunos países, y por lo tanto hay temas relacionados más con la tradición de los conceptos contables que a meros asuntos de traducción. También la evidencia obtenida por Ding et al. (2005) señala la importancia de los aspectos culturales de los países en los procesos de adopción de normas. Podría ser una de las razones del regulador colombiano al decidir contar con una experiencia previa de un número de empresas voluntarias para abordar el proceso de transición obligatoria con mejores expectativas de éxito.

A la luz de lo establecido por Christensen (2012), podría considerarse el caso de Colombia como *adopción temprana* y no estrictamente como adopción voluntaria, ya que la ley de convergencia fue emitida por el gobierno con anterioridad (2009) al período de aplicación voluntaria (2013), lo cual le indica a las empresas la inminencia de la aplicación obligatoria. Todo este marco contextual, nos resulta necesario para comprender en este capítulo por qué determinadas empresas se acogieron al período de aplicación voluntaria.

5.3 Literatura previa y formulación de hipótesis

En general, el tema de la aplicación de las NIIF ha sido debatido en Colombia por más de una década, lo cual se refleja en publicaciones nacionales no solo por

parte de académicos sino también por organismos técnicos (CTCP, 2006). En efecto, buena parte de los debates realizados en este país sobre el tema de adopción de las NIIF se encuentran en sintonía con aquellos propiciados en otros contextos geográficos (Maystadt, 2013; Ball, 2016; Unión Europea, 2016), por ejemplo en relación con los conceptos de interés público, valor razonable y los aspectos culturales, políticos y sociales además de los económicos involucrados en un proceso de reforma regulatoria (Gómez 2004; Álvarez y Gómez, 2008; Álvarez, 2009; Rueda, 2010).

Desde el sector oficial, el estudio de diagnóstico auspiciado por la Superintendencia de Sociedades, evidencia una amplia revisión de literatura internacional en la cual se reconocen efectos positivos y negativos de los procesos de adopción de NIIF, especialmente sobre adopción voluntaria, ya que sobre adopción obligatoria encuentran un número más bajo de evidencias empíricas. Al respecto, plantea el estudio que la relatividad de los estudios académicos no permiten generalizar los efectos que han tenido las empresas en los distintos países y por el contrario, concluye que hay «un consenso general orientado a reconocer que las empresas que han adoptado voluntariamente las NIIF plenas han experimentado efectos positivos» (Supersociedades, 2011: 26).

Lo anterior lo podemos contrastar con el análisis de Christensen (2012), cuando sostiene que a pesar de los beneficios positivos documentados, solo un porcentaje muy pequeño de compañías en el mundo, al tener la posibilidad de elección, decide adoptar voluntariamente las NIIF, lo cual implica que, a su juicio, o bien los profesionales se comportan de manera irracional o los beneficios se han estimado de forma incorrecta por parte de los académicos. Argumento que respalda Ball (2016) al describir las limitaciones de los datos usados por los investigadores al construir evidencias sobre efectos de la adopción de NIIF.

De otro lado, uno de los argumentos basados en resultados de investigaciones académicas en los sectores empresariales colombianos, consistente con la estructura

empresarial, mayoritariamente conformado por empresas pequeñas y medianas, es que «la principal necesidad de las empresas en Colombia en cuanto a la información contable es para las decisiones de gestión-control de la producción, gestión financiera y la determinación de bases tributarias y no con fines de búsqueda de capital de riesgo con el entorno internacional» (Álvarez, 2009: 79). En términos de Ball (2016), este argumento constituye una de las fuerzas políticas y económicas locales que ponen límites a la adopción de las NIIF y por lo tanto a la globalización contable. Es decir, el contexto en el cual es usada la información actúa como incentivos para la práctica real del *reporting*, que permanece principalmente local y no global.

Asimismo, una de las críticas conceptuales debatidas en Colombia hacia el modelo del IASB pone en evidencia su fundamento sobre dos bases de valoración contradictorias: el valor razonable y el costo histórico; el primero sustentado en la orientación clásica del valor y el segundo en la orientación neoclásica, generando esto una contradicción en la aplicación del criterio del devengo (Álvarez, 2009). Otras críticas de orden social, reconociendo que las normas contables no son neutras ni objetivas, reclaman una concepción más amplia de la internacionalización contable no solo para favorecer la inversión extranjera y los mercados de capitales sino para ayudar a reducir la pobreza, las desigualdades y la exclusión (Rueda, 2010; Álvarez y Gómez, 2008). En general, una gran diversidad de trabajos dan cuenta de las preocupaciones conceptuales, políticas, económicas y técnicas del sector académico del proceso de aplicación de NIIF (Grajales et al. 2015).

La literatura internacional sobre análisis empírico de los determinantes y características de las compañías que adoptan voluntariamente las NIIF, corresponde mayoritariamente al período de tiempo previo a la aplicación obligatoria por parte de los grupos cotizados de la Unión Europea, es decir, antes de 2005. Poca evidencia se detecta sobre países no comunitarios.

El estudio de Dumontier y Rafounier (1998) con base en 133 compañías suizas cotizadas, encuentra que «aquellas que aplican las NIC son más grandes, más diversificadas internacionalmente, menos intensivas en capital y tienen una propiedad más dispersa». También concluyen que los costos políticos y las presiones de los mercados externos juegan un papel importante en la decisión de aplicar las NIC. El-Gazzar et al. (1999), con base en 174 firmas de varios países, concluyen que la magnitud de las operaciones externas de la firma, su política de financiación, ser miembro del bloque geográfico y comercial de la UE y cotizar en múltiples bolsas de valores, son determinantes significativos de la adopción voluntaria. Murphy (1999), analiza con evidencia de Suiza, un grupo de compañías que aplica voluntariamente las NIC y otro grupo que no (muestra de control), encontrando como único factor diferenciador, la actividad con el exterior, reflejado en las ventas al extranjero y el porcentaje de cotización en bolsa.

Leuz y Verrecchia (2000), estudiaron 102 empresas alemanas cotizadas que cambiaron sus normas locales por las internacionales (IAS o US-GAAP), encontrando una reducción en el costo de capital de los adoptantes. García y Zorio (2002), encontraron en 56 empresas europeas, comparadas con una muestra de control, dos variables significativas y determinantes para explicar la aplicación de las NIC en Europa: el tamaño de la empresa y el porcentaje de exportación. Cuijpers y Buijink (2005), examinaron empresas cotizadas de la UE que aplican normas locales comparadas con adoptantes de normas no locales (NIC y PCGA de EE.UU.), encontrando que las que utilizan voluntariamente las normas no locales son aquellas cotizadas en bolsas de EE.UU. y de Bruselas, y con mayor dispersión geográfica de sus operaciones. Además, son más proclives a tener su domicilio en un país donde la información financiera es de menor calidad y donde las NIC son permitidas explícitamente como una alternativa a los PCGA locales. Gassen y Sellhorn (2006), entre algunas de sus conclusiones basadas en empresas alemanas cotizadas, encontraron que el tamaño, la exposición internacional, la dispersión de la propiedad, y tener oferta pública de valores reciente, son determinantes para la adopción voluntaria.

También encontramos otros estudios que han utilizado enfoques más amplios para analizar los procesos de adopción voluntaria. Guerreiro et al. (2012), mediante el enfoque de la teoría institucional, analizan el proceso de adopción en compañías grandes no listadas de Portugal, ofreciendo evidencias empíricas de lógicas institucionales y respuestas estratégicas en la decisión de adoptar voluntariamente las NIIF. Por otra parte, con enfoque en economías emergentes, el estudio de Phan y Mascitelli, (2014), basado en encuestas a profesionales y académicos de Vietnam, revela la preferencia de la comunidad por un enfoque de adopción voluntaria tipo convergencia y no la adopción *full* obligatoria tipo *big bang*. Por último, el trabajo de Jung et al. (2016) brinda evidencia de que las compañías no cotizadas de Korea, con deuda pública son más proclives a adoptar voluntariamente las NIIF.

5.3.1 Formulación de hipótesis

A partir de la literatura revisada, nos centramos a continuación en los factores que, para el caso colombiano, consideramos más relevantes y que podrían acercarnos a identificar las características de las empresas que han adoptado voluntariamente las NIIF.

DEPENDENCIA

El contexto de la globalización contable estimula, especialmente a las compañías multinacionales a la adopción de NIIF, especialmente por razones de eficiencia, ya que se reconocen sus beneficios para la consolidación de cuentas con el exterior, armonizar sus comunicaciones internas, reducir la ambigüedad en la interpretación de los datos financieros de las subsidiarias en general y reducir los costes de monitoreo (Irvine, 2008; Guerreiro et al. 2012). Las NIIF, cuyo origen está ligado a las necesidades de las multinacionales (Murphy, 1999; Garrido et al. 2002; Chand, 2005; Zeff, 2012), son consideradas en la literatura como las normas internacionales de mayor calidad y en tal sentido, se han vuelto la lógica institucional contable que prevalece en las compañías multinacionales a su vez que

son un indicador de prestigio para las compañías que las usan, puesto que dan una señal de que sus estados financieros gozan de alta calidad y de transparencia (Lasmin, 2011; Guerreiro et al. 2012; Ball, 2016). En este sentido, la teoría institucional, desde la perspectiva del isomorfismo (DiMaggio y Powell, 1983), permite explicar que las compañías dependientes están menos dispuestas a resistirse a las demandas de aquellas de las que depende. En particular, el isomorfismo mimético explica por qué dos organizaciones distintas (por actuar en contextos geográficos y culturales distintos) terminan pareciéndose, como un mecanismo de legitimidad social (Judge et al. 2010). Es así como consideramos importante para el caso de Colombia, probar si la adopción voluntaria está determinada por la presencia de compañías subordinadas de matriz extranjera que ya aplica las NIIF, planteando la siguiente hipótesis:

H1: las compañías filiales, sucursales o subordinadas de matriz extranjera que aplica las NIIF tienen mayor propensión a la adopción voluntaria que las demás.

TAMAÑO

La literatura contable en general refleja que el tamaño de la firma ha sido un subrogado utilizado para muchos fines en investigación contable. En este tipo de estudios se ha utilizado para contrastar la tendencia de las empresas más grandes a adoptar NIIF, ya que su capacidad financiera les permite asumir los costes necesarios para el proceso de cambio de normas (Gassen y Sellhorn, 2006; García y Zorio, 2002; Murphy, 1999; Dumontier y Raffournier, 1998). Costes que parecen reducirse en empresas de mayor tamaño (Cuipers y Buijink, 2005). Por lo tanto, la hipótesis que planteamos es la siguiente.

H2: el tamaño de la empresa influye positivamente en la decisión de adoptar voluntaria las NIIF.

ACTIVIDAD INTERNACIONAL

La literatura previa (Hope et al. 2006; Gassen y Sellhorn, 2006; Cuijpers y Buijink, 2005; García y Zorio, 2002; Murphy, 1999; El-Gazzar et al., 1999; Dumontier y Raffournier, 1998) sugiere que las compañías más expuestas a la actividad internacional son más proclives a utilizar las NIIF debido a su interacción con clientes, reguladores, y en general, con grupos de usuarios más heterogéneos, que en el caso de las compañías que operan solo en el mercado local. Adicionalmente, los estudios previos han incorporado en mayor medida su análisis para compañías listadas en bolsa. Por lo tanto, planteamos la siguiente hipótesis:

H3: Las empresas que deciden adoptar voluntariamente las NIIF tienen mayor actividad internacional que las empresas que no adoptan.

TIPO DE AUDITOR

Diversos estudios empíricos (Kim et al., 2011; Judge et al. 2010; García y Zorio, 2002; Dumontier y Raffournier, 1998) plantean que las compañías adoptantes son más proclives a tener auditores *Big Four* que las no adoptantes. *Big Four* (las cuatro grandes) es el término con el cual se reconoce globalmente a las firmas más importantes del mundo de la auditoría, siendo actualmente, *PricewaterhouseCoopers*, *Deloitte*, *Ernst & Young*, y *KPMG*. En Colombia no se reconoce legalmente la figura del auditor externo tal y como existe en la UE, y en su lugar actúa la figura del Revisor Fiscal, también ejercida por miembros de las firmas de auditoría. Las *Big Four* en Colombia, además de estar presente en las propuestas de reglamentos a aplicar, tienen presencia permanente en universidades y empresas en programas de capacitación y entrenamiento sobre las NIIF, reforzando su imagen de expertas en el conocimiento que requieren empresas y profesionales. En tal sentido, planteamos nuestra hipótesis:

H4: la probabilidad de adoptar voluntariamente las NIIF es mayor cuando la empresa es auditada por una de las Big Four.

INTENSIDAD DE CAPITAL

En trabajos previos (Dumontier y Raffournier, 1998; García y Zorio, 2002) se plantea que las empresas cuyo capital se invierte principalmente en activos fijos, tienen menos necesidad de monitorización y por lo tanto, menos necesidad de adoptar las NIIF; mientras que aquellas con menos intensidad de capital, es decir, su capital está invertido principalmente en activos corrientes, tienen mayor necesidad de monitoreo y control, y por lo tanto, deciden aplicar NIIF como una medida de transparencia para divulgar mayor información. Por lo tanto, se espera una relación inversa al plantear esta hipótesis:

H5: las empresas que deciden adoptar voluntariamente las NIIF son menos intensivas en capital que las empresas que no adoptan.

APALANCAMIENTO

Los estudios previos muestran diversos resultados. Con Jensen y Meckling (1976) se reconoce que a mayor apalancamiento mayor necesidad de monitoreo y costes de agencia por parte de accionistas y acreedores hacia los gerentes, y por lo tanto, podría esperarse una mayor propensión de empresas más apalancadas a acogerse a las NIIF como una señal de transparencia (Dumontier y Raffournier, 1998). Por su parte, y dado que esta relación no se comporta igual en todos los contextos, El-Gazzar et al. (1999), Murphy (1999), y García y Zorio (2002), plantearon la idea inversa en sus estudios, es decir, a mayor nivel de endeudamiento, menor disposición a adoptar una estrategia de información internacional. En esta misma línea consideramos el contexto colombiano, donde, por un lado, hay una alta concentración de la propiedad (González et al. 2011) y por el otro, los mercados financieros, como sucede en general en Latinoamérica, están poco desarrollados y hay mayor uso de fuentes de financiación distintas de estos mercados (Céspedes et

al. 2010). En consecuencia, las empresas más apalancadas no tendrían incentivo para una mayor exposición internacional de la información adoptando voluntariamente las NIIF. Por lo tanto, en esta hipótesis planteamos una relación inversa:

H6: las empresas colombianas que deciden adoptar voluntariamente las NIIF tienen menor grado de apalancamiento que las empresas que no adoptan.

RENTABILIDAD

Estudios previos señalan que la rentabilidad puede verse impactada directamente por la aplicación de las NIIF al ser usada como una señal de desempeño superior (García y Zorio, 2002; Dumontier y Raffournier 1998). Otros estudios también han considerado este factor de análisis (El-Gazzar et al. 1999; Leuz y Verrecchia 2000). En línea con la hipótesis anterior y con los estudios previos que demuestran una relación inversa entre rentabilidad y apalancamiento (Céspedes et al. 2010), proponemos la siguiente hipótesis:

H7: la probabilidad de adoptar voluntariamente las NIIF se incrementa con la rentabilidad de la empresa.

5.4 Diseño del estudio. Metodología, Datos y Variables

La metodología consta de dos etapas. La primera, un análisis univariante que nos permite conocer las características de las variables y su potencial para la segunda etapa, que se refiere al estudio multivariante donde aplicamos un análisis de regresión logística para identificar la probabilidad de adopción voluntaria de las NIIF a partir del conjunto de empresas consideradas.

5.4.1 Muestra

Hemos elaborado una base de datos *ad hoc* de corte transversal con 187 empresas (Ver Tabla 5.1), para la cual nos hemos apoyado en la principal base de datos empresarial colombiana: Sistema de Información de Riesgo Empresarial (SIREM), gestionada por la Superintendencia de Sociedades, la cual dispone los datos del Balance General y el Estado de Resultados de las empresas individuales, así como su actividad por sector económico según el Código Industrial Internacional Uniforme-rev.3 A.C. (CIU). Los datos de esta fuente fueron obtenidos en mayo de 2013, con corte a diciembre 31 de 2012.

Siguiendo estudios previos (Ahmed, et. al. 2013; Landsman et al. 2012; Van Tendeloo y Vanstraelen, 2005; Cuijpers y Buijink, 2005; El-Gazzar et al. 1999; Murphy, 1999), hemos conformado dos muestras, una experimental, conformada por las empresas que decidieron adoptar voluntariamente las NIIF (adoptantes) y una muestra de control, conformada por empresas que no eligieron la adopción voluntaria (no adoptantes).

De acuerdo con el comunicado de prensa 087 de abril de 2012 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, fueron 165 las empresas que se acogieron al proceso de aplicación voluntaria de NIIF en términos de los decretos regulatorios 4946 de 2011 y 403 de 2012. Con mayor detalle, la información provista por el CTCP contiene la siguiente depuración: de las 165 empresas inicialmente reportadas, 7 desistieron del proceso y otras 22 fueron excluidas por el CTCP por presentar información insuficiente, con lo cual la cifra total de empresas adheridas al proceso de aplicación voluntaria fue de 136.

Al identificar este grupo de 136 empresas, reportadas por el CTCP, en la base de datos SIREM, hemos retirado 6 que durante el período 2012-2013 entraron en proceso de liquidación, 58 cuya actividad económica pertenece al sector financiero, de seguros y cooperativo, regidas por otras regulaciones contables específicas, y 5

del sector transportador de las cuales no se encontró la información suficiente. En algunos casos fue necesario solicitar los datos no financieros (como tipo de auditor) directamente a las empresas mediante correo electrónico. Así, la muestra experimental quedó conformada por 67 empresas. Este grupo incluye 8 empresas (12%) que cotizan en la Bolsa de Valores de Colombia, dato que, de entrada, nos sugiere descentrar el análisis de empresas listadas, teniendo en cuenta que la participación de este tipo de compañías en todo el conjunto empresarial colombiano no llega al 1%, siendo menos de 100 las empresas listadas en la Bolsa de Valores de Colombia (Gómez, 2015).

Para nuestro propósito de realizar inferencias sobre la probabilidad de adopción voluntaria de las NIIF, establecimos la muestra de control, cuyo tamaño corresponde al doble de la muestra experimental (134), número adecuado según estudios previos (Cuipers y Buijink, 2005; García y Zorio, 2002; El-Gazzar et al. 1999; Murphy, 1999). Aplicamos una selección aleatoria por sector (dos dígitos CIIU) similar a las empresas identificadas en la muestra experimental, en línea con la metodología seguida por los estudios mencionados. Al seleccionar las compañías de las mismas industrias, eliminamos o minimizamos cualquier posible efecto industria en nuestro análisis (Murphy, 1999). De acuerdo con los datos de la Tabla 5.1, de las empresas adoptantes, un 61% pertenece a los sectores de Manufactura y actividades inmobiliarias, empresariales y otros servicios.

Finalmente, hemos excluido 14 empresas de este grupo de las cuales no fue posible completar la información para todas las variables, quedándonos con 120 empresas en la muestra de control.

Tabla 5.1 Conformación de la muestra

Sector industrial (Según CIIU)	Muestra experimental (Adoptantes)	Muestra de control (No adoptantes)	Total
Manufactura	25	47	72
Activ_inmobilia_empresarial, serv.	16	27	43
Comercio, reparac_vehículos	9	14	23
Transpte_Almacenam_Comunic	5	9	14
Explotación minas y canteras	4	7	11
Sumin_Electric_Gas_Agua	3	6	9
Construcción	3	6	9
Otras activ_de serv_comunit_soc.	2	4	6
Total	67	120	187

5.4.2 Variables y Modelo

Los estudios empíricos revisados en la literatura previa que analizan las razones económicas para la adopción voluntaria de las NIIF no han considerado la hipótesis de dependencia, siendo más común en estudios que analizan factores institucionales. En línea con Guerreiro et al. (2012) utilizaremos una variable *dummy* para contrastar H1, es decir, si la empresa es subordinada o no de una compañía matriz que aplica las NIIF. Las demás variables utilizadas para la medición de las hipótesis H2 a H7 han sido consideradas de distinta forma en la literatura previa, tal es el caso de la hipótesis sobre rentabilidad, para el cual unos estudios han utilizado la medida de la rentabilidad sobre el activo (ROA) y otros sobre el patrimonio (ROE). En nuestro caso, analizaremos en la primera parte los descriptivos de estas variables y para el análisis de regresión en la segunda parte, incluiremos aquella que presente mejor capacidad predictiva.

Para nuestro análisis hemos controlado la selección de la muestra de control por sector industrial, es decir, la tratamos como variable de control. La literatura

previa (Cuijpers y Buijink, 2005) indica que las empresas de manufactura son más proclives a adoptar voluntariamente las NIIF mientras que empresas en agricultura, silvicultura, pesca, minería, construcción y el comercio al por mayor y al por menor son menos propensos a adoptarlas; no encuentra diferencias significativas para las empresas de transporte, comunicaciones, electricidad, gas, y servicios y servicios sanitarios. En Colombia, la alta vinculación de los sectores energético y de servicios públicos con grandes multinacionales extranjeras (Ramiro et al. 2007) puede ser un factor determinante para aplicar voluntariamente las NIIF, del mismo modo que el sector de manufactura por ser más intensivo en capital. En cualquier caso, controlar el análisis por sector nos minimiza sesgos por la presencia de mayores incentivos para la adopción no identificados en algún sector en particular.

Para analizar la probabilidad de adopción voluntaria de las NIIF, en función de las variables independientes consideradas, planteamos el siguiente modelo de regresión logística, en el cual la variable dependiente es dicotómica, tomando el valor de 1 si la empresa es adoptante y 0 si no lo es. El resumen de las variables consideradas en este estudio lo presentamos en el Cuadro 5.2.

El modelo de regresión a estimar para la probabilidad (P) de adopción voluntaria de las NIIF, es el siguiente:

$$P(\text{NIIFVOL})_i = \beta_0 + \beta_1 (\text{DEPMN}) + \beta_2 (\text{TAM}) + \beta_3 (\text{EXPORT}) + \beta_4 (\text{BIG4}) + \beta_5 (\text{CAP}) + \beta_6 (\text{APAL}) + \beta_7 (\text{RENT}) + \beta_8 (\text{IND}) + \varepsilon_i \quad (1)$$

donde NIIFVOL es la variable dependiente que equivale a uno si la compañía es adoptante voluntaria de las NIIF y cero lo contrario; “i” representa a cada empresa incluida en la muestra; β_0 es el parámetro del término constante; mientras que cada uno de los coeficientes de las variables se denota con β_1, \dots, β_8 . El término de error, ε , capta los factores no observados en el modelo. Para el tratamiento estadístico de los datos hemos utilizado el programa SPSS v.19.

Cuadro 5.2 Definición de Variables

HIPÓTESIS	VARIABLE	Signo esperado	DESCRIPCIÓN	TIPO
-	NIIFVOL		Variable dependiente: la compañía adopta NIIF voluntariamente	Categorica
H1	DEPMN	+	La empresa es dependiente de matriz extranjera que aplica NIIF (si/no)	Categorica
H2	TAM	+	Tamaño de la empresa (Log natural de activo total)	Continua
H3	EXPORT	+	Ventas al exterior (% de ventas totales)	Continua
H4	BIG4	+	El Revisor fiscal de la compañía pertenece a una de las <i>Big Four</i> (si/no)	Categorica
H5	CAP	-	Intensidad de capital (Activo fijo/Activo total)	Continua
H6	APAL	-	Apalancamiento Total (Pasivo/Patrimonio)	Continua
H7	ROE; ROA	+	Rentabilidad del Patrimonio (Utilidad/Patrimonio); Rentabilidad del Activo (Utilidad/Activo)	Continua
-	IND		Sector industrial	Categorica

5.5 Análisis de los resultados

Los principales estadísticos descriptivos se presentan en la Tabla 5.2, donde puede observarse al grupo de empresas no adoptantes de las NIIF, en general, con mejores indicadores que aquellas que sí decidieron adoptar. La media del tamaño y del nivel de exportación es más alta en las empresas no adoptantes que en aquellas que sí acogen la adopción voluntaria. En cuanto al nivel de apalancamiento, esperábamos fuera menor en las empresas adoptantes, pero los descriptivos muestran un resultado contrario. En el caso de la variable CAP, la muestra de empresas adoptantes evidencian esta característica como lo esperábamos, es decir, son ligeramente menos intensivas en capital (17% vs. 19%). Respecto de la rentabilidad, se observa que la rentabilidad financiera (ROE) media es mayor en las empresas no adoptantes, mientras que la rentabilidad sobre el activo (ROA) es igual en ambas muestras. En cuanto a las variables categóricas, observamos que la mayoría (58%) de las empresas adoptantes no son dependientes de una matriz que aplica NIIF, mientras que sí son auditadas por una *Big four* el 57%.

Tabla 5.2 Estadísticos Descriptivos

Variables Continuas	Muestra experimental (Empresas adoptantes) n = 67				Muestra de Control (Empresas No adoptantes) n = 120				Muestra total n = 187			
	Media	D.T.	Min.	Máx.	Media	D.T.	Min.	Máx.	Media	D.T.	Min.	Máx.
TAM	10.31	2.16	4.83	15.40	11.61	2.16	6.84	17.86	11.12	2.24	4.83	17.86
EXPORT	0.01	0.02	0	0.16	0.05	0.15	0	1	0.03	0.12	0	1
CAP	0.17	0.15	0	0.61	0.19	0.16	0	0.91	0.18	0.16	0	0.91
APAL	1.88	3.55	0.01	27.27	1.01	1.65	0.00	14.62	1.32	2.53	0.00	27.27
ROE	0.05	0.32	-1.61	0.54	0.07	0.18	-1.04	0.52	0.06	0.24	-1.61	0.54
ROA	0.04	0.12	-0.54	0.45	0.04	0.08	-0.27	0.35	0.04	0.10	-0.54	0.45
Var. Categóricas	NO		SI		NO		SI		NO		SI	
DEPMN	39 (58%)		28 (42%)		89 (74%)		31 (26%)		124(66%)		63 (34%)	
BIG4	29 (43%)		38 (57%)		43 (36%)		77 (64%)		72 (39%)		115 (61%)	

5.5.1 Análisis Univariante

Un primer análisis de correlación entre las variables (Tabla 5.3), nos sugiere que para la decisión de adoptar voluntariamente las NIIF tienen relativa importancia la dependencia de la empresa a una matriz que aplica estas normas (DEPMN), así como el tamaño (TAM), el nivel de exportación (EXPORT) y el apalancamiento (APAL). La rentabilidad no sugiere ninguna influencia significativa.

Tabla 5.3 Correlación de pearson entre las variables

	NIIFVOL	DEPMN	TAM	EXPORT	BIG4	CAP	APAL	ROE	ROA
DEPMN	,165 [*] ,024	1							
TAM	-,274 ^{**} ,000	,182 [*] ,012	1						
EXPORT	-,164 [*] ,025	,038 ,602	,192 ^{**} ,009	1					
BIG4	-,073 ,318	,443 ^{**} ,000	,469 ^{**} ,000	,105 ,151	1				
CAP	-,073 ,320	,048 ,513	,185 [*] ,011	,036 ,620	,130 ,076	1			
APAL	,165 [*] ,024	,064 ,387	-,169 [*] ,021	-,067 ,366	-,165 [*] ,024	-,084 ,254	1		
ROE	-,030 ,684	,105 ,152	,074 ,314	-,094 ,202	,176 [*] ,016	-,029 ,696	-,239 ^{**} ,001	1	
ROA	-,006 ,933	,170 [*] ,020	,154 [*] ,035	-,090 ,219	,207 ^{**} ,004	,007 ,925	-,157 [*] ,032	,835 ^{**} ,000	1
IND	-,131 ,073	,026 ,725	,025 ,738	,076 ,300	-,033 ,651	,037 ,611	,156 [*] ,033	,042 ,565	,085 ,246

* La correlación es significativa en el nivel 0,05 (2 colas)

** La correlación es significativa en el nivel 0,01 (2 colas)

Para el contraste de normalidad de las variables, se aplicó el test de Kolmogorov-Smirnov, bajo el cual se plantea como hipótesis nula que las variables tienen distribución normal y como hipótesis alterna que las variables no se distribuyen como una normal. Los resultados (no tabulados), a un nivel de significancia del 0.05, permiten aceptar la hipótesis de distribución normal únicamente para la variable tamaño (TAM); para las demás, se rechaza la hipótesis, es decir, no siguen una distribución normal.

Para la variable tamaño (TAM) aplicamos el estadístico T de Student, bajo el cual la Hipótesis nula es que las medias del logaritmo natural (ln) de los activos son iguales entre las empresas que se acogieron voluntariamente a las NIIF y su grupo control; la Hipótesis alterna es que las medias son distintas. Los resultados de esta prueba permiten rechazar la hipótesis nula por lo tanto, las medias del ln del activo

presentan diferencias significativas entre las empresas que se acogieron voluntariamente a las NIIF y la muestra de control; de acuerdo con los descriptivos, las empresas del grupo control presentan un mayor valor de activos que las empresas que se acogieron voluntariamente a las NIIF. Para las variables continuas, para las cuales no se asume distribución normal, se utiliza el test no paramétrico de U-Mann-Whitney (ver Tabla 5.4) para la comparación entre las empresas adoptantes de las NIIF y su grupo de control. Según los datos de esta tabla, el tamaño y el apalancamiento presentan niveles de significatividad al 5%, por lo tanto los tendremos en consideración para el análisis multivariante. Estos resultados nos sugieren rechazar H3, H5 y H7 al no presentar el grado de significatividad suficiente para ser consideradas determinantes de la adopción voluntaria de las NIIF.

Tabla 5.4 Estadísticos de Contraste

Variable	Test no paramétrico				Distribución normal		
	U de Mann-Whitney	W de Wilcoxon	Z	Sig. asintót. (bilateral)	T-Student	gl	Sig. asintót. (bilateral)
TAM					3.869	185	0.000*
EXPORT	3833.500	6111.500	-0.645	0.519			
CAP	3702.500	5980.500	-.895	0.371			
APAL	2983.000	10243.000	-2.922	0.003*			
ROE	3827.000	11087.000	-.544	0.587			
ROA	3995.000	6273.000	-.070	0.944			

Variable de agrupación: NIIFVOL
 * p<0.05

Para las variables categóricas aplicamos la prueba de independencia Chi-cuadrado, cuya hipótesis nula plantea que las variables son independientes de la decisión de acogerse voluntariamente a las NIIF. La hipótesis alterna sugiere que sí hay dependencia.

Siguiendo la sugerencia de estudios previos (Cuijpers y Buijink, 2005), hemos transformado la variable Industria (IND), originalmente con 8 categorías como pudo

verse en la Tabla 5.1, en variable dicotómica (IND_D), tomando ahora el valor de 1 si la empresa es del sector de manufactura, y 0 si es de cualquier otro sector.

Se confirma estadísticamente por medio de la prueba Chi cuadrado (Tabla 5.5) que existe relación entre la variable dependencia de matriz que aplica NIIF (DEPMN) y la variable dependiente, por lo tanto, confirmaremos su influencia en el análisis de regresión logística. Se acepta la hipótesis nula de independencia para las variables BIG4 y para la dicotómica de industria IND_D, cuyos p-valor no resultaron significativos. Por lo tanto, al no encontrar suficiente evidencia estadística, debemos rechazar H4 como un determinante para la decisión de adopción voluntaria de NIIF.

Tabla 5.5 Prueba de Chi-Cuadrado para variables categóricas

	DEPMN	BIG4	IND_D
Chi-cuadrado	5,070 ^a	1,008 ^a	1,201 ^a
gl	1	1	1
Sig. asintót.(bilateral)	.024*	.315	.273

a. 0 casillas (0,0%) tienen frecuencias esperadas menores que 5. La frecuencia mínima esperada es 21,14.

5.5.2 Análisis Multivariante

El resultado de la regresión logística, presentado en la Tabla 5.6, indica que la variable determinante en el modelo es DEPMN, esto es, que la probabilidad de adoptar voluntariamente las NIIF es mayor (casi tres veces más) cuando la empresa pertenece a una matriz extranjera que aplica las NIIF que cuando no pertenece, por lo tanto, podemos aceptar H1. También se observa que la variable TAM tiene significatividad estadística pero con signo negativo, lo cual indica, acorde con los estadísticos descriptivos, que hay compañías que no adoptaron voluntariamente las

NIIF mucho más grandes que en el grupo de las que sí adoptaron. Por lo tanto, debemos aceptar parcialmente H2 ya que la variable sí obtuvo suficiencia estadística pero en el sentido contrario al esperado.

El modelo obtenido arroja el estadístico Chi-Cuadrado significativo con un valor de 26,935 (p -valor 0,000). Los test de Cox y Snell y el de Nagelkerke muestran un buen ajuste del modelo, pues no son significativos. De hecho, el porcentaje de clasificación correcta es de un 67,9%, mostrando el test de Hosmer y Lemeshow un nivel de ajuste adecuado del modelo, concretamente un 78,5%.

Tabla 5.6 Regresión Logística Probabilidad de adopción voluntaria de NIIF

Variabes en la ecuación	B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp(B)
DEPMN	1,091	,368	8,814	1	,003*	2,978
TAM	-,315	,083	14,359	1	,000*	,730
APAL	,150	,101	2,229	1	,135	1,162
Constante	4,742	1,532	9,581	1	,002	114,681

* Sig. < 0.01

Bondad de ajuste:	
X ² (p - valor)	26,935 (.000*)
-2 log de la verosimilitud	217,073
R ² Cox y Snell	,153
R ² Nagelkerke	,210
Clasificación Global	67,9%
Hosmer y Lemeshow	,785 (gl:7) / Chi-2: 4,735
N	187

5.6 Conclusiones

La aplicación de las NIIF tanto en los países desarrollados como en países con economías emergentes constituye un importante elemento de estudio y análisis por parte de reguladores, profesionales y académicos, y en tal sentido este trabajo constituye un referente importante para el proceso de convergencia no solo en Colombia sino en la región.

En general, los resultados del estudio empírico realizado reportan gran interés. Por un lado, el análisis descriptivo brinda elementos de reflexión sobre el proceso de convergencia a las NIIF en países cuyos mercados de capitales aún son incipientes, como es el caso de Colombia. Si bien ya hay trabajos que han analizado este aspecto en contextos de Europa y Asia, el contexto latinoamericano ofrece particularidades que merecen mayor atención.

Con base en la revisión de literatura se propuso contrastar para el caso de Colombia el mayor número de hipótesis que han sido probadas en estudios similares previos en el contexto de economías avanzadas. Se contrastaron siete hipótesis, incluyendo la variable de dependencia de matriz extranjera que aplica NIIF la cual no ha sido incluida en estudios de enfoque económico, pero que constituye un importante factor a la hora de tomar decisiones por parte de las compañías filiales que deben acogerse a las directrices de sus principales vinculados económicos. Esta variable responde claramente a dos de los contextos de presión isomórfica descritas por DiMaggio y Powell (1983), el isomorfismo coercitivo, el cual proviene de la influencia política y de la legitimidad por la dependencia de recursos de la subordinada; y el isomorfismo mimético, que se refiere a la tendencia de la empresa a imitar a la matriz para ganar legitimidad social y estatus. En este sentido, la perspectiva neo-institucional de estos autores brinda un interesante enfoque para interpretar los resultados que se observan en este estudio en el cual los datos no son plenamente consistentes con la literatura previa sobre razones económicas para la adopción de NIIF, pues en el caso colombiano, las compañías que decidieron adoptar voluntariamente las NIIF tienen menor tamaño de activos, mayores niveles de apalancamiento y menores índices de rentabilidad en comparación con las empresas no adoptantes.

Los resultados del análisis univariante ofrecieron una primera aproximación empírica a los datos, otorgando alta significatividad a las variables apalancamiento financiero total, tamaño de la empresa, y dependencia. Posteriormente, en el análisis multivariante, los resultados de la regresión logística, permiten concluir que la

variable determinante para este estudio fue la de la dependencia, por lo tanto, los resultados nos llevaron a aceptar dos de las hipótesis planteadas, la de dependencia (H1) y parcialmente la de tamaño (H2) dado el sentido negativo resultante en el análisis. Las demás hipótesis fueron rechazadas para este caso. En consecuencia, podemos interpretar que el principal argumento de las compañías para adoptar voluntariamente las NIIF en Colombia es su dependencia a una compañía matriz que ya las aplica, independiente de su nivel de exportación, rentabilidad, apalancamiento, del tipo de auditor, y tamaño, lo cual contrasta con la literatura que señala que las grandes compañías tienen mayor tendencia a adoptar ya que cuentan con los recursos necesarios para respaldar el proceso (Gassen y Sellhorn, 2006; García y Zorio, 2002; Murphy, 1999). También podría pensarse que para ese 58% de compañías no subordinadas a una matriz y que también decidieron adoptar voluntariamente, el anuncio propuesto por parte del regulador, de analizar su información únicamente con el propósito de medir si las NIIF les resultan eficaces o apropiadas, actuó como un incentivo.

Si bien se trata de un estudio exploratorio, los resultados obtenidos sugieren la necesidad de aplicar enfoques teóricos más amplios, y no solo de carácter económico para comprender el caso. A la luz de la teoría institucional, valdría considerar el caso colombiano como un proceso de búsqueda de legitimidad social y política, en el que prevalece el contexto institucional y aquellas condiciones a las que se someten las organizaciones para recibir apoyo y legitimidad; condiciones que no proceden solo del mercado sino del Estado, de las asociaciones profesionales y de los negocios o de los sistemas de creencias generalizados y otras fuentes similares (Judge, 2010; DiMaggio y Powell, 1983).

Por lo anterior, con este estudio podemos observar en el caso colombiano los tres mecanismos de isomorfismo que plantea el enfoque institucional, en primer lugar, el coercitivo, por la presión directa que ejercen la matrices extranjeras que aplican NIIF, y por la presión de las organizaciones supranacionales como el BM y el FMI al calificar al país con una débil infraestructura contable y profesional en el

Informe ROSC (World Bank, 2003). En segundo lugar, el isomorfismo mimético permite explicar, más que las variables económicas que la teoría económica convencional ha planteado como determinantes para la adopción de las NIIF, la decisión que las empresas con indicadores contrarios a los esperados, tomaron frente a adoptar voluntariamente las NIIF; y en tercer lugar, el isomorfismo normativo explica las presiones de orden profesional y gremial puestos en evidencia en los procesos regulatorios formalizados por el gobierno colombiano.

Un desafío para futuros estudios representa el proceso en general de convergencia a NIIF en Colombia para brindar luces sobre las debilidades y fortalezas del mismo. En cualquier caso, conviene tener presente la literatura que evidencia que la fortaleza del regulador, la calidad del cumplimiento de sus normas (*enforcement*), el tamaño del presupuesto del que disponga, la calidad de sus asesores, así como de la capacitación y entrenamiento, son factores que inciden directamente en la comparabilidad real que se espera de los procesos de adopción de NIIF (Zeff, 2007).

Capítulo 6

Percepciones de los profesores de contabilidad en
España acerca de los cursos en línea, masivos y
abiertos para la enseñanza de las NIIF

CAPÍTULO 6
PERCEPCIONES DE LOS PROFESORES DE CONTABILIDAD EN
ESPAÑA ACERCA DE LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y
ABIERTOS PARA LA ENSEÑANZA DE LAS NIIF

6.1 Introducción

Con el presente capítulo queremos conocer cómo un recurso que ha sido reconocido y difundido por su carácter innovador en la educación, a pesar de los debates, que ha suscitado, está siendo percibido por los profesores de contabilidad en España. Este tipo de cursos ofrecidos en el área genérica de negocios conformaban, en el año 2013, tan solo el 13% de la oferta mundial (Waldrop, 2013) y nuestra revisión en 2015 de los cursos con contenido contable en las principales plataformas públicas que ofrecen MOOC, arrojó un número inferior a 50 cursos, de los cuales analizamos 30 en el capítulo anterior. Ninguno de ellos se encontraba centrado en la enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera. Por esta razón, el análisis planteado en este trabajo ofrece una interesante oportunidad para conocer las ventajas y retos que tendría para la educación contable en normas internacionales un recurso como los MOOC.

Como lo hemos indicado al inicio de esta tesis, España reporta gran interés para nuestros objetivos, tanto en el tema de las NIIF como en el tema de los MOOC. En el primero, su experiencia de diez años aplicando las normas nos permite obtener una opinión importante de parte de los profesores universitarios sobre su oportunidad de enseñanza. Y en el segundo, España reporta el mayor número de cursos en Europa, tanto al inicio del fenómeno como en 2015 (Oliver et al. 2015; CRUE, 2015), siendo así un país que ofrece una experiencia significativa en la incorporación y desarrollo de la tecnología MOOC para la educación superior.

El tema ha sido ampliamente reseñado en los medios españoles, de los cuales, destacamos dos aspectos muy relevantes para el ámbito universitario; uno, la apuesta universitaria por los MOOC como proyecto de innovación docente, y dos, se trata de un tema analizado a nivel europeo por Schuwer et al. (2015) sobre la posibilidad del reconocimiento oficial de créditos académicos (ECTS) (Torres, 2015).

Así, el objetivo general del estudio empírico desarrollado en este capítulo de la tesis doctoral, es conocer la opinión de los profesores de contabilidad de distintas universidades de España acerca de la pertinencia de los MOOC para la enseñanza de las NIIF. Con este estudio empírico se espera identificar si existen diferencias estadísticamente significativas entre las preferencias de los profesores hacia este tipo de cursos en función de variables personales y variables sobre la prioridad en el uso de Internet y la valoración de recursos web para uso académico.

Para abordar este objetivo, el capítulo se estructura de la siguiente forma. Tras esta introducción que explica el interés del estudio y su objetivo general, el segundo apartado presenta algunos aspectos contextuales de la contabilidad en España; el tercero plantea una revisión de la literatura en España sobre las NIIF y sobre los MOOC. En el cuarto epígrafe se expone la muestra y metodología seguida en el estudio empírico. El análisis y discusión de los resultados alcanzados se presentan en el quinto apartado y por último se presentan las principales conclusiones del estudio empírico planteado.

6.2 Aspectos contextuales de la Contabilidad en España

La incorporación de España a la Comunidad Económica Europea en 1986, marcó uno de los principales hitos en su vida nacional. En todos sus ámbitos tuvo cambios importantes, especialmente en el legislativo, al tener que adaptar su regulación a la normativa comunitaria. En este marco, fue creado el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo regulador de la contabilidad, con la Ley 19 de 1988 de Auditoría de Cuentas (BOE 15 julio 1988).

Como sucede a nivel mundial, la estructura empresarial española está conformada mayoritariamente por Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), tal y como lo reconocen estudios como Carmona (2013), al explicar por qué la contabilidad y la auditoría han tenido como objetivo principal cumplir con los requisitos legales del comercio y la fiscalidad. Otros autores remarcan el cambio en dicho objetivo, al orientarse ahora la contabilidad, con la influencia de las NIIF, hacia otros fines más diversos de múltiples usuarios (Tua Pereda, 2006; Gonzalo-Angulo, 2014).

Las normas contables para el sector privado en España se aplican en dos grandes ámbitos, dependiendo si se trataba de grandes grupos cotizados en bolsa o no. Por ser estado miembro de la UE, mediante el Reglamento CE 1606/2002, España aplicó las NIIF de manera obligatoria para las cuentas consolidadas de los grupos empresariales cotizados en los mercados de valores europeos desde 2005. Las empresas no cotizadas aplican las normas contables españolas dispuestas en el actual Plan General de Contabilidad (PGC) promulgado en 2007. En el caso del sector público, el ámbito es el de el Plan General de Contabilidad Pública, aplicable desde 2011 (Orden del Ministerio de Economía y Hacienda EAH/1037/2010, de 13 de abril).

En este proceso de aplicación de las NIIF, algunos estudios (Doadrio et al. 2015) reconocen la pérdida de soberanía regulatoria, aunque fuera de manera parcial, ya que se dejó a elección de los estados miembros la decisión de permitir o requerir las NIIF a las compañías distintas de los grupos cotizados. España optó por exigir que las cuentas individuales de todas las compañías, cotizadas o no, se siguieran rigiendo por el PGC, dejando a criterio de las empresas la decisión de utilizar la normativa española o las NIIF en los estados consolidados de los grupos no cotizados.

La decisión de no permitir la presentación de las cuentas anuales basadas en las NIIF en España, fue tomada por el regulador siguiendo las recomendaciones de un comité de expertos, recogidas en el Libro Blanco de la Contabilidad de 2002, fundamentalmente, como se desprende de Tua Pereda (2006), para lograr el conveniente equilibrio entre protección patrimonial del derecho mercantil español y los nuevos sistemas de predicción que abanderan las NIIF. También como lo anota Gonzalo-Angulo (2014), porque la práctica normativa muy arraigada en la costumbre española, de seguir un PGC, proviene de hace más de 40 años.

Así, el Gobierno, luego de un proceso de análisis y debates iniciado en 2005, aprobó el nuevo PGC mediante el Real Decreto 1514 de 2007, que derogaría el anterior Plan de 1990 (Real Decreto 1643 de 1990), ampliamente inspirado en las normas internacionales, razón por la cual se le considera el inicio de un proceso de convergencia que a su vez tiene una larga historia de reformas de más de una década (Doadrio et al. 2015; Gonzalo-Angulo, 2014; Fitó et al. 2012). Es de anotar que también se aprobó en el mismo marco el Plan aplicable para las PYME, como una exigencia expresa del ordenamiento comunitario (Tua Pereda, 2006), a través del Real Decreto 1515 de 2007.

La convergencia de las normas locales hacia las NIIF es vista como un camino necesario para la mejora de la calidad contable, el cual enfrenta retos y desafíos. Diversos estudios señalan que la coexistencia de varios modelos contables ha afectado negativamente la comparabilidad de la información financiera reportada por las empresas en España (Fitó et al. 2012), otros, además han reportado resultados negativos sobre la relevancia de la información, indicándose por ello la necesidad de avanzar hacia la convergencia de las NIIF en todas las compañías (Callao et al. 2007 y 2010).

Uno de los fallos destacados por Gonzalo-Angulo (2014) en este entorno de diversidad contable, es el de la falta creciente de sincronía de las normas contables españolas con las NIIF, en razón a la magnitud de las velocidades del IASB, que

imponen gran distancia al regulador español. De hecho, el autor plantea que tras 7 años de vigencia, el PGC se está quedando a la zaga, habida cuenta del cambio que ha supuesto la reforma para España por ser un país de tradición continental europeo cuyo sistema contable adolece de flexibilidad normativa y excesiva perspectiva legalista (Callao et al. 2007; Gonzalo-Angulo, 2014).

En cuanto al ejercicio profesional, en España la profesión contable no se encuentra estructurada en los términos que en Latinoamérica en general y en Colombia en particular. Las universidades tradicionalmente ofrecían licenciaturas en ciencias empresariales y más tarde grados en Administración y Dirección de Empresas donde incluyen varios módulos de contabilidad, como contabilidad financiera, análisis de estados financieros y contabilidad de gestión, dependiendo de las propuestas que cada Universidad hace y tras pasar un proceso de acreditación estatal de títulos.

Es el marco del Espacio Europeo de Educación Superior (EEES) establecido en el Acuerdo de Bolonia (1999), el que introduce la dinámica de armonización educativa en Europa y por ende, cambios sustanciales en la educación en España. Dicha dinámica se concretó en España con el Real Decreto 1393 de 2007, el cual estableció que para 2010 las universidades debían haber reformado los estudios superiores, organizando las titulaciones en dos niveles: Grado, orientado a la cualificación del estudiante para el mercado de trabajo europeo y, el Posgrado, orientado hacia la especialización a través de másteres y doctorados. Siguiendo las recomendaciones del Libro Blanco del Grado en Economía y Empresa, a partir de 2008, 19 universidades públicas ofrecen hoy el grado en Finanzas y Contabilidad (Cabero y Reig-Mullor, 2013). No obstante, es la dinámica del EEES la razón principal del surgimiento de esta titulación, más que la dinámica que estaban viviendo en ese momento la contabilidad y las finanzas a nivel nacional e internacional (García-Benau y Vico, 2003; Escobar y Jiménez, 2009).

Aun existiendo el grado de Finanzas y Contabilidad, al referirse al ejercicio profesional, Arquero et al. (2016: 250), citando al profesor Martínez Churiaque, afirman que se trata de «una profesión no articulada, ni homogénea, al no ser titulada, es decir, marcada por la inexistencia de requisitos de colegiación o certificaciones profesionales para ejercer tareas profesionales en contabilidad, con la excepción de la auditoría». El trabajo de auditoría como "senior" (de alto nivel) sí requiere la aprobación de una serie de exámenes que se exigen a los auditores para unirse al Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Es importante destacar que el trabajo de auditoría en España no goza de la condición de "profesión", sino que es meramente considerado como una "ocupación" (Carmona, 2013).

Así pues, el ejercicio profesional de la contabilidad no se encuentra regulado, como sí sucede con la auditoría de cuentas. De hecho, entre los datos sobre el ejercicio contable presentados en la creación de la nueva titulación, se indica que más del 50% de los egresados de los estudios de Administración son contratados para funciones contables y financieras (Escobar y Jiménez, 2009).

En cuanto a la formación profesional dentro del proceso de convergencia de normas contables, el trabajo de Gonzalo-Angulo (2016) menciona que la mayoría de los profesionales (79%) afirman haber recibido formación suficiente sobre los cambios de la normativa, aunque se plantean dudas respecto del coste de la adaptación en las empresas y de las mejoras que el proceso traería. Se les preguntó si debió aplicarse directamente las NIIF y solo un tercio de los encuestados se mostró favorable mientras que el resto preferían la adaptación del PGC, lo cual coincide con la recomendación del Grupo de Expertos del Libro Blanco de Contabilidad.

Teniendo en cuenta, por un lado, que la obligatoriedad de las NIIF recae solo sobre los grupos empresariales cotizados, y por el otro, que la estructura empresarial española está constituida en gran parte por PYMEs, el tema de la enseñanza de las NIIF no ha sido considerado como parte central del currículo contable. Se enseña el

PGC que como se ha dicho, está inspirado en las NIIF, pero los temas propiamente de las NIIF se abordan a nivel de máster y formación más especializada.

Frente al panorama normativo, la enseñanza de la contabilidad, debido a que induce a los estudiantes a un aprendizaje pasivo, debe asumir dos retos importantes, según sugiere Gonzalo-Angulo (2016), parafraseando a Tua Pereda. Uno, se refiere a lo conceptual, ligado a la comprensión de la disciplina, esto es, aprender a razonar más desde la relatividad del conocimiento que desde el dogma, lo cual, requiere un elevado grado de abstracción por parte de los alumnos, y otro, el práctico, ligado a la utilización de las herramientas que pretenden servir para ese fin, como sería el caso de las normas.

Según un estudio reciente sobre la importancia percibida por docentes y profesionales contables respecto de la producción académica, se pone de relieve que el 93% de los entrevistados consideran muy o bastante importantes las normas para el desarrollo de las actividades propias de los profesionales, tema prácticamente abandonado del panorama de investigación de los académicos, debido a su escasa valoración en los sistemas de reconocimiento de méritos (Arquero et al. 2016)

Este contexto nos permite comprender que, España, a pesar de haber iniciado hace más de una década su actual reforma contable, y un poco menos, su reforma educativa, enfrenta retos y desafíos cada vez más importantes en los ámbitos profesional y educativo.

6.3 Literatura previa

La experiencia de estos diez años de aplicación de las NIIF en España, ha dado lugar a la publicación de múltiples estudios empíricos acerca de los efectos y consecuencias de dicha aplicación en sobre la calidad de la información contable (como por ejemplo Callao et al. 2007 y 2010; Fitó et al. 2012; Legaz et al. 2015). También se evidencia el interés por analizar el proceso de la reforma contable

española desde enfoques conceptuales y críticos, como Tua Pereda (2006) y Gonzalo-Angulo (2014); los cambios en el *enforcement* (Cañibano y Alberto, 2008; Giner, 2014). Aplicando el enfoque de la teoría institucional, Doadrio et al. (2015), identifican la presencia del isomorfismo coercitivo, normativo y mimético, planteados por esta teoría para lograr legitimidad social.

Respecto de la investigación en educación contable y docencia, ésta se ha orientado en los últimos años por la dinámica de convergencia educativa internacional, expresada también en la expectativa del EEES de comparabilidad de los títulos superiores -especialmente del grado en Finanzas y Contabilidad- mediante la formación basada en competencias, con trabajos como los de Cañibano (2008); González et al. (2009); Escobar y Jiménez (2009); Arquero y Tejero (2011); Garandillas et al. (2011); Cabero y Reig-Mullor (2013); Escobar y Jiménez (2013). También en este ámbito, el enfoque de la teoría institucional ha cobrado interés. González y Hassall (2009), por ejemplo, analizan las presiones externas ejercidas en el sistema de educación superior español en general y en la enseñanza de la contabilidad en particular, para adaptarse al EEES, encontrando los tres mecanismos de isomorfismo que plantea dicha teoría.

Dentro de este campo de investigación, encontramos estudios en la línea de tecnología educativa, que evidencian que los docentes vienen incorporando una amplia variedad de herramientas y plataformas online en las aulas para mejorar el aprendizaje de los estudiantes. López-Pérez et al. 2011 y 2013, analizan los resultados de experiencias del aprendizaje combinado (*Blended learning*) en la asignatura de Contabilidad General en cuatro titulaciones de la Universidad de Granada. Pons et al. (2012) presentan los pros y contras del uso de la videoconferencia como herramienta de enseñanza; López-Gavira y Omoteso (2013) evalúan la percepción de la utilidad de los entornos virtuales de aprendizaje en estudiantes de contabilidad en España e Inglaterra.

En la misma línea, estudios sobre los efectos del uso de herramientas web 2.0 en el desempeño y en las habilidades relacionales de los estudiantes, revelan que las interacciones sociales pueden acompañar a las interacciones académicas y producir resultados positivos de aprendizaje en los estudiantes, al tiempo que invitan a los profesores a aplicarlas. Romero-Frías (2010) expone aspectos positivos y negativos de una experiencia basada en la aplicación de una herramienta para el trabajo colaborativo (wiki). García-Osma et al. (2010) describen una experiencia satisfactoria de enseñanza online en un curso de Introducción a la Contabilidad, poniendo de manifiesto algunas dificultades asociadas a un bajo nivel de interacción de los profesores de contabilidad en los foros virtuales. Arquero y Romero (2013a y 2013b), a partir de una experiencia en un curso opcional de Contabilidad Internacional, presentan, por un lado, los efectos del uso de redes sociales, y por el otro, el uso de Entornos Personales de Aprendizaje (PLE).

Concretamente sobre MOOC en la educación superior, Oliver et al. (2014), llevaron a cabo un estudio de análisis de la demanda, con datos a diciembre de 2013, indicando que el 35% de las universidades españolas tiene al menos un MOOC y que el fenómeno involucra tanto a universidades con tradición en formación a distancia como a universidades de tradición presencial, reconociendo una mayor oferta en las públicas e identificando a España como líder de la oferta de MOOC en Europa. Los datos del mismo estudio a 2015, revelan la misma posición de liderazgo para España con casi un tercio del total de la oferta europea; le siguen Reino Unido, Francia y Alemania (Oliver et al. 2015).

El liderazgo español también ha sido reconocido por la CRUE (2015), cuyo grupo de trabajo sobre “tendencias en recursos educativos y de criterios de calidad en nuevos entornos de aprendizaje” evaluaron y valoraron los MOOC como un claro impulso a la “docencia en red”, dando marcha a un proyecto de establecimiento de criterios de calidad pedagógica para la elaboración de MOOC en las universidades.

Este panorama descrito, revela que la investigación sobre el uso de tecnologías como los MOOC, no solo en la enseñanza de las NIIF, sino en la enseñanza de la contabilidad en general, ha sido hasta ahora inexplorada en España y se presenta como una oportunidad para el desarrollo de la docencia.

6.4 Diseño Metodológico: instrumento, datos y variables

El estudio empírico planteado en este capítulo de la tesis doctoral está basado en un cuestionario diseñado para este propósito, sometido a revisión y validación por cinco expertos: cuatro profesores universitarios y un profesional responsable del área digital de una universidad. Así, se obtuvo la versión final del cuestionario ajustado con 29 preguntas de tipo personal y actitudinal que hacen referencia a la experiencia, motivos e interés en lo virtual en general y en los MOOC en particular.

El instrumento incluye ítems configurados de forma dicotómica y politómica de opción múltiple y en escala de Likert de cinco puntos. El análisis de fiabilidad se obtuvo mediante el índice de consistencia interna Alpha de Cronbach, obteniendo un valor global de 0,72, que si bien está en un rango moderado, es considerado por algunos autores como un nivel adecuado (Jisu et al. 2006; Nunnally y Bernstein, 1978).

En razón a que los MOOC combinan distintos recursos basados en la web, se han considerado para el estudio variables que den cuenta de la importancia que otorgan los profesores a dichos recursos, algunos de los cuales hacen parte de la web 2.0, como por ejemplo, la red social Facebook, considerada una de las más importantes para uso académico (Bower, 2015; Imlawi et al. 2015; Hew, 2011); plataformas para alojar videos como YouTube, para almacenar y compartir material –Dropbox, Google Drive, etc., herramientas que además de facilitar el compartir información, facilitan y fomentan la interacción (Arquero y Romero, 2013a)-, y otros de corte más tradicional como el correo electrónico. Así, el instrumento recoge variables de tipo personal, como el sexo, la edad, nivel de titulación, experiencia

docente, tipo de vinculación, tipo de universidad (6 preguntas); variables acerca de la prioridad en el uso de Internet, y la valoración de herramientas web para uso académico (6 Preguntas); variables acerca del conocimiento y percepción de los MOOC en general (7 Preguntas); y variables acerca de la percepción de un MOOC sobre NIIF (10 Preguntas).

En cuanto a la muestra, se obtuvo un total de 103 cuestionarios completamente diligenciados, de 250 suministrados, unos vía online mediante un formulario electrónico (Google forms) y otros de manera presencial en formato impreso. Las respuestas a los cuestionarios se recogieron entre los meses comprendidos entre diciembre de 2014 y abril de 2015. Los datos fueron volcados en una matriz, procesados y analizados mediante el programa estadístico SPSS 20, realizando en primer lugar un análisis univariado de frecuencias y porcentajes y posteriormente un análisis bivariado para detectar diferencias estadísticas entre variables.

La muestra obtenida, de profesores de distintas universidades de España -la gran mayoría (98%) de universidades públicas, estuvo conformada en un porcentaje muy equilibrado entre hombres y mujeres, observándose una mayor proporción de ellas en el rango de edad entre 40 y 49 años y en el caso de los hombres, una mayor proporción en el rango de mayores de 50 (ver Tabla 6.1).

Respecto del nivel de estudios, el 77% de los docentes tiene título de doctorado y el 23% de licenciatura, siendo mujeres mayoritariamente las del nivel de licenciatura (62,5%, 15 de 24), que a su vez coincide con el porcentaje de mujeres en el nivel más corto de experiencia docente, esto es, menos de 15 años (62,9%, 17 de 27). Con más de 15 años de experiencia docente se encuentra el 73,8% del total de profesores encuestados.

Tabla 6.1 Distribución de la muestra por sexo, edad, nivel de titulación, tipo de vinculación y experiencia docente

Edad (en rangos)	Hombre	% dentro de sexo	Mujer	% dentro de sexo	Total	% del total
De 39 años o menos	5	9.6	14	27.4	19	18.5
Entre 40 y 49 años	16	30.8	28	54.9	44	42.7
De 50 años o más	31	59.6	9	17.6	40	38.8
Total	52	50.5	51	49.5	103	100.0
Nivel de titulación						
Doctor	43	54.4	36	45.6	79	76.7
Licenciatura	9	37.5	15	62.5	24	23.3
Total	52	50.5	51	49.5	103	100.0
Tipo de vinculación						
Funcionario	45	86.5	30	58.8	75	72.8
Contratado	7	13.5	21	41.2	28	27.2
Total	52	50.5	51	49.5	103	100.0
Experiencia docente						
Menos de 15 años	10	19.2	17	33.3	27	26.2
Más de 15 años	42	80.8	34	66.7	76	73.8
Total	52	50.5	51	49.5	103	100.0

En cuanto al tipo de vinculación a la Universidad, el 73% corresponden a la categoría de Funcionario y el 23% a la de Contratado, siendo igualmente las mujeres quienes ocupan en un 75% (21 de 28) esta categoría. Los hombres son mayoritariamente funcionarios, con doctorado, con el rango de edad más alto y mayor experiencia docente, lo que refleja en la muestra la tardía pero cada vez más afianzada incorporación de la mujer a la docencia universitaria en España (Flecha, 1996; De la Cruz, 2002; Arranz, 2004).

6.5 Análisis de los Resultados

A continuación se presentan algunos de los resultados obtenidos en tres apartados; el primero, sobre la prioridad en el uso de Internet por parte de los profesores y la importancia de algunos medios web para uso académico, aspectos que constituyen la primera parte del cuestionario; posteriormente, los resultados

sobre la opinión de los profesores respecto del conocimiento y la percepción de los MOOC en general, y finalmente, la percepción de un MOOC orientado a la enseñanza de las NIIF.

6.5.1 Análisis de relaciones entre el uso de Internet y la importancia de herramientas web para uso académico

Los estadísticos descriptivos (Tabla 6.2) permiten observar que el conjunto de ítems relacionados con la prioridad de los profesores en el uso general de Internet obtuvo una puntuación media de 3,83 (basado en escala Likert de 5 puntos). Esta puntuación es superior a la media de la importancia de herramientas web para uso académico (media de 3,09), destacándose en general el correo electrónico como medio mejor valorado para ambos usos. Las redes sociales reciben la menor valoración en el uso general de Internet (media de 2,43) y en particular Facebook como medio para uso educativo (media de 1,80).

Tabla 6.2 Estadísticos descriptivos variables de uso de Internet e importancia de medios web para uso académico

Ítem	Muy bajo (1)		Bajo (2)		Intermedio (3)		Alto (4)		Muy alto (5)		Media	D.T.
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Prioridad en el uso personal de Internet												
Correo electrónico	2	1,9	0	0	1	1,0	5	4,9	95	92,2	4,85	0,617
Redes Sociales	38	36,9	21	20,4	21	20,4	8	7,8	15	14,6	2,43	1,425
Buscar información	0	0	1	1,0	7	6,8	21	20,4	74	71,8	4,63	0,657
Asuntos laborales	12	11,7	15	14,6	24	23,3	17	16,5	35	34,0	3,47	1,392
Leer noticias	1	1,0	12	11,7	26	25,2	35	34,0	29	28,2	3,77	1,021
Media global uso de Internet:	Valor mínimo: 2,20				Valor máximo: 5,0						3,83	0,623
Importancia de medios web para uso académico												
Email	2	1,9	0	0	11	10,7	16	15,5	74	71,8	4,55	0,837
Facebook	54	52,4	30	29,1	9	8,7	6	5,8	4	3,9	1,80	1,079
YouTube	37	35,9	28	27,2	15	14,6	14	13,6	9	8,7	2,32	1,323
Nube	10	9,7	13	12,6	14	13,6	29	28,2	37	35,9	3,68	1,337
Media global importancia medios:	Valor mínimo: 1,50				Valor máximo: 5,0						3,09	0,773

El estudio de la literatura (Hepp et al. 2015; Muñoz et al. 2011) sugiere esperar que sean los profesores más familiarizados con las nuevas tecnologías o los más jóvenes los que vean mayores potencialidades a estas herramientas en el ámbito docente. Para corroborarlo se realizan a continuación diferentes contrastes no paramétricos, pues estas variables no siguen una distribución normal.

Mediante la prueba de Kruskal Wallis, análoga a la paramétrica ANOVA de un factor, que en lugar de la media proporciona puntuaciones a través de los rangos promedio para cada grupo (Muñoz et al. 2011), se comprueban diferencias estadísticas a nivel de significatividad del 1%, en la importancia de algunos medios web para uso académico (Facebook, YouTube, Email) en función de la prioridad de las redes sociales en el uso personal de Internet (ver Tabla 6.3). Se observa, por

ejemplo, que los profesores que otorgan un nivel de prioridad “alto” (rango promedio 80,19) y “muy alto” (rango promedio 73,30) respectivamente a las redes sociales en el uso personal de Internet, mayor importancia le brindan a Facebook y a YouTube para uso académico.

Tabla 6.3 Prueba de Kruskal Wallis para “importancia de medios web para uso académico: Email, Facebook, YouTube y Nube”, en función de “prioridad de las redes sociales en el uso personal de Internet”

Variable a contrastar: EMAIL				Variable a contrastar: FACEBOOK			
Prioridad de las Redes sociales	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste	Prioridad de las Redes sociales	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste
Muy Bajo (1)	38	55,43	Chi-Cuadrado: 9,452 gl: 4 Sig. asintót. (bilateral): 0,051*	Muy Bajo (1)	38	35,95	Chi-Cuadrado: 29,661 gl: 4 Sig. asintót. (bilateral): 0,000***
Bajo (2)	21	40,05		Bajo (2)	21	51,71	
Medio (3)	21	51,71		Medio (3)	21	57,21	
Alto (4)	8	47,94		Alto (4)	8	80,19	
Muy alto (5)	15	62,60		Muy alto (5)	15	70,73	
Total	103			Total	103		
Variable a contrastar: YOUTUBE				Variable a contrastar: NUBE			
Prioridad de las Redes sociales	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste	Prioridad de las Redes sociales	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste
Muy Bajo (1)	38	36,55	Chi-Cuadrado: 23,885 gl: 4 Sig. asintót. (bilateral): 0,000***	Muy Bajo (1)	38	46,78	Chi-Cuadrado: 6,093 gl: 4 Sig. asintót. (bilateral): 0,192
Bajo (2)	21	50,83		Bajo (2)	21	53,10	
Medio (3)	21	58,57		Medio (3)	21	48,19	
Alto (4)	8	71,25		Alto (4)	8	54,88	
Muy alto (5)	15	73,30		Muy alto (5)	15	67,50	
Total	103			Total	103		

*** Significatividad al 1%; * Significatividad al 10%

En función de las variables personales como sexo y edad, se encontraron diferencias significativas en la importancia de la “Nube” para uso académico. El ítem hace referencia a los servicios de almacenamiento online cuyo fin por lo general es compartir información aunque también sea usado con fines privados. De acuerdo con el rango promedio más alto del test de Mann-Whitney, el equivalente no paramétrico a la prueba t de diferencia de medias (Muñoz et al. 2011), son las mujeres quienes mejor valoran esta herramienta para uso académico, según se observa en la Tabla 6.4.

Tabla 6.4 Prueba de Mann-Whitney para importancia de la “Nube” para uso académico

Variable de agrupación: Sexo	N	Rango promedio	Suma de rangos	U de Mann-Whitney	Z	Sig. asintótica (bilateral)
Nube (Dropbox, Google Drive...)	Masculino	52	44,43	2310,50	932,50	-2,697
	Femenino	51	59,72	3045,50		

*** Significatividad al 1%

Por su parte, el análisis efectuado mediante el test de Kruskal-Wallis (Tabla 6.5), indica que esta valoración positiva lo es mucho más (con nivel de significación del 10%) en el grupo de profesores menores de 40 años, conformado en su mayoría por mujeres.

Tabla 6.5 Prueba de Kruskal Wallis para importancia de la “Nube” para uso académico

Variable de agrupación: Edad (en rangos)	N	Rango promedio	Kruskal Wallis (Chi-cuadrado)	gl	Sig
Nube (Dropbox, GoogleDrive,...)	Menor de 40 años	19	57,50	4,869	2
	Entre 40 y 49 años	44	56,75		
	Mayor de 50 años	40	44,16		

* Significatividad al 10%

6.5.2 Análisis de relaciones entre la importancia de herramientas web para uso académico y el conocimiento y la percepción de los MOOC

En el texto de la encuesta se incluyó una breve definición de los MOOC como tendencia del e-Learning en la educación superior. El análisis descriptivo de los datos (Tabla 6.6) permite apreciar que más del 60% de los profesores conocía antes de responder al cuestionario lo que es un MOOC y cerca del 9% ha participado en alguno. El 54% de los profesores consideran la flexibilidad como razón principal para realizar un curso de este tipo en un momento dado, seguido por el criterio de gratuidad con un 34% de respuestas.

Tabla 6.6 Análisis de frecuencias variables nominales de conocimiento de los MOOC

Conocía antes los MOOC		n	%	Ha participado en algún MOOC		n	%
0: No		35	34,0	0: No		94	91,3
1: Si		68	66,0	1: Si		9	8,7
Total		103	100	Total		103	100

Razón principal para cursar un MOOC	Gratuidad		Flexibilidad		Certificación		Nuevos contactos		Ninguna		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
	35	34,0	56	54,4	5	4,9	5	4,9	2	1,9	103	100

Como lo indica la Tabla 6.7, más del 80% de los profesores considera útil los MOOC para los procesos de aprendizaje (teniendo en cuenta las respuestas a partir del nivel 3 al 5). Respecto del área de interés personal para participar en un MOOC, se les preguntó a los docentes específicamente por cuatro áreas, tres de ellas relacionadas directamente con la disciplina contable (esto es Auditoría, Finanzas y NIIF) y por Pedagogía, dada su relevancia en el ámbito docente de cualquier disciplina. Así, los resultados muestran que el 50% de los profesores manifiesta interés alto o muy alto en las NIIF, siendo esta preferencia la más alta (media=3,33), seguida por la de Auditoría con un 47,6% (media=3,25). En tercer lugar Finanzas con el 39,8% (media=3,10) y por último Pedagogía con un interés entre alto o muy alto del 32% (media=2,83), de hecho es el área con más respuestas en los niveles de interés bajo y muy bajo (44.6%). Hubo lugar en la pregunta para responder de manera abierta otra área de interés personal, recibiendo este ítem un total de 25 respuestas de interés, principalmente en las siguientes áreas [número de respuestas entre paréntesis]: contabilidad/control de gestión y calidad [13]; contabilidad y responsabilidad social empresarial [3]; derecho contable [3]; estadística [2]; contabilidad gubernamental [1]; investigación operativa [1]; emprendimiento [1]; idiomas [1].

Tabla 6.7 Estadísticos descriptivos variables de percepción general de los MOOC

	Muy bajo		Bajo		Intermedio		Alto		Muy alto		Media	Desv. Tip.
	(1)		(2)		(3)		(4)		(5)			
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Utilidad de los MOOC para el aprendizaje	2	1,9	13	12,6	44	42,7	38	36,9	6	5,8	3,32	0,843
Interés en las siguientes áreas para participar en un MOOC:												
Auditoría	19	18,4	13	12,6	22	21,4	21	20,4	28	27,2	3,25	1,453
Finanzas	17	16,5	19	18,4	26	25,2	19	18,4	22	21,4	3,10	1,376
Pedagogía	20	19,4	26	25,2	24	23,3	18	17,5	15	14,6	2,83	1,332
NIIF	17	16,5	11	10,7	23	22,3	25	24,3	27	26,2	3,33	1,403

Los análisis de relaciones efectuados con el test de Kruskal-Wallis para la variable “Utilidad de los MOOC para el aprendizaje” en función de las medias globales tanto de uso de Internet como de la importancia de los medios web para uso académico (Tabla 6.8), permiten confirmar con significatividad estadística del 1% y el 5%, que los profesores que valoran -en promedio- “muy alto” ambas variables (rangos promedio 82,67 y 95,99 respectivamente), son los que mayor utilidad perciben en los MOOC.

Las tablas siguientes muestran el contraste de hipótesis sobre la vinculación entre el uso personal de Internet, la importancia que otorgan a las nuevas tecnologías y sus áreas de interés con la utilidad percibida en los MOOC.

Tabla 6.8 Pruebas de Kruskal Wallis para “Utilidad de los MOOC para el aprendizaje” en función de las medias globales de uso de Internet e importancia de medios web para uso académico

Variable de agrupación: Media global uso de Internet				Variable de agrupación: Media global importancia de medios			
n	Rango promedio	Estadísticos de prueba		n	Rango promedio	Estadísticos de prueba	
2 (Bajo)	5	34,30	Chi-Cuadrado: 9,698 gl: 3 Sig. asintót. (bilateral): 0,021**	1 (Muy bajo)	4	58,00	Chi-Cuadrado: 16,373 gl: 4 Sig. asintót. (bilateral): 0,003***
3 (medio)	44	52,58		2 (Bajo)	35	41,17	
4 (Alto)	48	49,48		3 (medio)	48	53,59	
5 (Muy alto)	6	82,67		4 (Alto)	12	60,88	
Total	103			5 (Muy alto)	4	95,00	
				Total	103		

*** Significatividad al 1%; ** Significatividad al 5%

Posteriores análisis de la variable “Utilidad de los MOOC” permitieron encontrar diferencias significativas en función de las áreas de interés manifestadas

por los profesores (Tabla 6.9). La prueba no paramétrica confirma que los profesores con interés muy alto en Auditoría y NIIF (rangos medios 67,73 y 68,39 respectivamente) y alto en Finanzas (rango medio 62,55) valoran en mayor grado la utilidad de los MOOC.

Tabla 6.9 Pruebas de Kruskal Wallis para “Utilidad de los MOOC para el aprendizaje” en función del interés en Auditoría, interés en Finanzas e interés en NIIF

Variable de agrupación: Interés en Auditoría			Variable de agrupación: Interés en Finanzas			Variable de agrupación: Interés en NIIF		
	n	Rango promedio		n	Rango promedio		n	Rango promedio
Muy Bajo (1)	19	46,87	Muy Bajo (1)	17	48,62	Muy Bajo (1)	17	43,15
Bajo (2)	13	40,38	Bajo (2)	19	57,39	Bajo (2)	11	36,05
Medio (3)	22	42,93	Medio (3)	26	35,85	Medio (3)	23	38,98
Alto (4)	21	52,36	Alto (4)	19	62,55	Alto (4)	25	59,32
Muy alto (5)	28	67,73	Muy alto (5)	22	59,93	Muy alto (5)	27	68,39
Total	103		Total	103		Total	103	
Chi-Cuadrado: 14,164		gl: 4	Chi-Cuadrado: 14,210		gl: 4	Chi-Cuadrado: 21,413		gl: 4
Sig. Asintót. (bilateral): 0,007***			Sig. Asintót. (bilateral): 0,007***			Sig. Asintót. (bilateral): 0,000***		

*** Significatividad al 1%

De igual modo, el test de Mann-Whitney permite asociar “Utilidad de los MOOC” con el conocimiento previo de estos cursos, así como el haber participado en alguno (ver Tabla 6.10), lo cual puede ser indicador de una actitud positiva frente a los MOOC en la medida de una mayor familiaridad con estos.

Tabla 6.10 Pruebas de Mann-Whitney para “Utilidad de los MOOC para el aprendizaje” en función del conocimiento y la participación previa

Variable de agrupación: Conocía antes los MOOC					Variable de agrupación: Ha participado en algún MOOC						
	n	Rango promedio	Suma de rangos	Estadísticos de prueba			n	Rango promedio	Suma de rangos	Estadísticos de prueba	
No	35	38,01	1330,50	U de Mann-Whitney	700,500	No	94	49,23	4627,50	U de Mann-Whitney	162,500
Si	68	59,20	4025,50	W de Wilcoxon	1330,500	Si	9	80,94	728,50	W de Wilcoxon	4627,500
Total	103			Z	-3,655	Total	103			Z	-3,262
				Sig. Asintót. (bilateral):	0,000***					Sig. Asintót. (bilateral):	0,001***

*** Significatividad al 1%

6.5.3 Análisis de variables relacionadas con la percepción de un MOOC orientado a la enseñanza de las NIIF

En la última parte del cuestionario se incluyeron preguntas de respuesta múltiple acerca de las ventajas y desventajas de un MOOC sobre NIIF, donde se consideraron ítems sobre aspectos pedagógicos tratados en la literatura previa (Junco, 2012; Hew, 2011), e ítems sobre las NIIF.

En la Tabla 6.11 puede observarse el aprendizaje autónomo como la mayor ventaja reconocida, sin duda uno de los principios fundamentales de los MOOC. Sin embargo, el desarrollo de competencias, un aspecto difundido con este tipo de cursos, recibe en las respuestas al cuestionario la menor puntuación. A su vez, las dos primeras desventajas observadas plantean una preocupación por la capacidad de interacción social y la pasividad en el proceso de aprendizaje del estudiante, aspectos tratados por la literatura con resultados mixtos (Ainin et al. 2015; Junco, 2012; Stone et al. 2014; Pons et al. 2012). Es de resaltar la buena puntuación recibida en los dos ítems sobre NIIF considerados como ventajas, es decir, más de la mitad de los profesores consideran como principal ventaja el poder compartir experiencias internacionales sobre el tema, seguido por un 34% que ve en un MOOC una posibilidad para motivar el interés por las NIIF. Por su parte, solo a un 14% le preocupa que el tema pueda ser tratado de manera superficial y un 18% no encuentra ninguna desventaja en un posible MOOC sobre NIIF.

Tabla 6.11 Ventajas y desventajas de un MOOC sobre NIIF

Ranking	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	
	Fomenta el aprendizaje autónomo	Permite compartir experiencias internacionales sobre las NIIF	Motiva el interés personal en el tema de las NIIF	Exige un alto grado de disciplina al participante	Estimula el desarrollo de competencias	Ninguna	Otra	
Ventajas	Freq. 68	59	35	26	17	7	2	
	% de profesores (n=103)	66,0%	57,3%	34,0%	25,2%	16,5%	6,8%	1,9%
	Reduce la capacidad de interacción social	Fomenta el aprendizaje pasivo del participante	Impide enfocarse en los problemas propios de las empresas de un país	Limita la actitud crítica del participante	Ninguna	Conlleva una visión superficial de las NIIF	Otra	
Des-ventajas	Freq. 38	31	31	29	19	14	4	
	% de profesores (n=103)	36,9%	30,1%	30,1%	28,2%	18,4%	13,6%	3,9%

De otra parte, y considerando algunos de los recursos pedagógicos mejor valorados no solo en el uso del *e-Learning*, sino para la enseñanza de las NIIF (Tan et al. 2014), se les pidió a los profesores valorar la importancia de dichos recursos para un MOOC sobre NIIF (Tabla 6.12). Puede afirmarse que la valoración global del conjunto de recursos propuestos es alta (media=3,99). Así, dentro de los recursos pedagógicos que podrían utilizarse en el MOOC, el recurso mejor valorado es el estudio de caso (media=4,22), seguido de talleres, cuestionarios y ejercicios (media=4,10), resultado que parece lógico y congruente con la literatura (Tan et al. 2014) al tratarse de un tema exigente en análisis de situaciones prácticas para la aplicación del criterio profesional. Este dato obtuvo valores superiores al de las video-lecciones, contenidos previamente grabados por el profesor para transmitir cualquier tipo de conocimiento. Los foros de discusión, hoy considerados como aspecto clave de interactividad y de ambientes colaborativos obtienen la menor valoración como recurso pedagógico (media=3,71).

Tabla 6.12 Estadísticos descriptivos variables de valoración de recursos pedagógicos para un MOOC sobre NIIF

	Muy bajo		Bajo		Intermedio		Alto		Muy alto		Media	Desv. Tip.
	(1)		(2)		(3)		(4)		(5)			
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Videolecciones	2	1,9	8	7,8	14	13,6	40	38,8	39	37,9	4,03	1,004
Estudios de caso	0	0,0	3	2,9	20	19,4	31	30,1	49	47,6	4,22	0,862
Lectura de normas con ejemplos prácticos	2	1,9	9	8,7	19	18,4	37	35,9	36	35,0	3,93	1,031
Foros de discusión	0	0,0	10	9,7	33	32,0	37	35,9	23	22,3	3,71	0,925
Talleres, cuestionarios y ejercicios	5	4,9	17	16,5	44	42,7	37	35,9	29	28,2	4,10	0,846
Media global valoración recursos pedagógicos:					Valor mínimo: 2,60			Valor máximo: 5,0			3,99	0,593

Estos resultados descriptivos adquieren otra dimensión al aplicar las respectivas pruebas de contraste de hipótesis para explorar la relación entre las variables. Tras comprobar la significación estadística al 1% entre la media global de “valoración de recursos pedagógicos” con la media global de “uso de Internet” y con la media global de “importancia de medios web para uso académico” la prueba de Kruskal Wallis con cada uno de los recursos reflejó diferencias significativas (Tabla 6.13) en la valoración de las video-lecciones y de los foros de discusión en función del uso de Internet; y, en la valoración de los foros de discusión y los talleres, en función de la importancia que otorgan los profesores a los medios web para uso académico, en todos los casos, en los rangos más altos.

Tabla 6.13 Pruebas de Kruskal Wallis para “Valoración recursos pedagógicos para un MOOC sobre NIIF: Videolecciones, Foros de discusión, Talleres” en función de las medias globales de uso de Internet e importancia de medios web para uso académico

Variable de agrupación: Media global uso de Internet									
Videolecciones	n	Rango promedio	Estadísticos de prueba		Foros de discusión	n	Rango promedio	Estadísticos de prueba	
2 (Bajo)	5	23,90	Chi-Cuadrado: 18,021 gl: 3 Sig. asintót. (bilateral): 0,000***		2 (Bajo)	5	48,00	Chi-Cuadrado: 9,879 gl: 3 Sig. asintót. (bilateral): 0,020***	
3 (medio)	44	43,16			3 (medio)	44	42,80		
4 (Alto)	48	59,85			4 (Alto)	48	58,46		
5 (Muy alto)	6	77,42			5 (Muy alto)	6	71,17		
Total	103				Total	103			
Variable de agrupación: Media global importancia de medios Web para uso académico									
Foros de discusión	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste		Talleres, cuestionarios y ejercicios	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste	
1 (Muy bajo)	4	10,88	Chi-Cuadrado: 15,967 gl: 4 Sig. asintót. (bilateral): 0,003***		1 (Muy bajo)	4	23,75	Chi-Cuadrado: 15,349 gl: 4 Sig. asintót. (bilateral): 0,004***	
2 (Bajo)	35	52,53			2 (Bajo)	35	59,81		
3 (medio)	48	49,42			3 (medio)	48	45,27		
4 (Alto)	12	63,67			4 (Alto)	12	54,54		
5 (Muy alto)	4	84,50			5 (Muy alto)	4	85,00		
Total	103		Total	103					

*** Significatividad al 1%

La Tabla 6.14 ofrece un análisis de la eventual decisión que tomarían los profesores encuestados si su universidad ofreciera un MOOC sobre NIIF. El 35,9% de los encuestados expresó interés en matricularse como estudiante, de hecho, una proporción importante (25% de los encuestados totales) indica que lo haría preferiblemente en un nivel de iniciación. Por otro lado, el 22% indicó interés en participar como profesor del MOOC y un 17,5% indicó expresamente su intención de no participar.

Tabla 6.14 Análisis de frecuencias de la decisión que tomaría frente a un MOOC sobre NIIF

Decisión que tomaría frente a un MOOC sobre NIIF	n	%
Se matricularía como estudiante	37	35,9
De matricularse lo haría en un nivel de iniciación	26	25,2
Participaría como profesor del curso	23	22,3
No participaría	18	17,5

Es posible asociar a los profesores con experiencia previa asistiendo o impartiendo cursos virtuales con un mayor interés por participar en un MOOC sobre NIIF ya sea como estudiantes o como profesores del curso; no obstante más de la mitad de los profesores no ha asistido y tampoco ha impartido cursos en formato cien por cien virtual (ver Tabla 6.15).

Tabla 6.15 Análisis de frecuencias de los cursos virtuales asistidos e impartidos

Cursos 100% virtuales asistidos	n	%	Cursos 100% virtuales impartidos	n	%
Ninguno	60	58,3	Ninguno	56	54,4
Uno o dos cursos	24	23,3	Un curso completo o parcial	32	31,1
Tres cursos o más	19	18,4	Más de un curso	15	14,6
Total	103	100,0	Total	103	100,0

Como se aprecia, hay diferencias significativas entre aquellos encuestados que se matricularían como estudiantes del MOOC y haber asistido a tres o más cursos virtuales. Sin embargo, para participar como profesor del MOOC se hallan diferencias significativas en el rango «ninguno» de “cursos virtuales impartidos” (ver Tabla 6.16). Este resultado es comparable con el obtenido por Kolowich (2013) en el cual los profesores realizadores de MOOC no habían tenido experiencia previa en enseñanza *online*.

Tabla 6.16 Pruebas de Kruskal Wallis para las variables “Se matricularía como estudiante” y “Participaría como profesor” en función de los cursos virtuales asistidos e impartidos

Se matricularía como estudiante			Participaría como Profesor		
Cursos virtuales asistidos	n	Rango promedio	Cursos virtuales asistidos	n	Rango promedio
Ninguno	60	47,23	Ninguno	60	52,52
Uno o dos cursos	24	54,96	Uno o dos cursos	24	53,38
Tres cursos o más	19	63,32	Tres cursos o más	19	48,63
Total	103		Total	103	
Chi-Cuadrado: 6,498 gl: 2			Chi-Cuadrado: 0,596 gl:2		
Sig. Asintót. (bilateral): 0,039**			Sig. Asintót. (bilateral): 0,742		
Se matricularía como estudiante			Participaría como Profesor		
Cursos virtuales impartidos	n	Rango promedio	Cursos virtuales impartidos	n	Rango promedio
Ninguno	56	52,81	Ninguno	56	55,21
Uno completo o parcial	32	47,98	Uno completo o parcial	32	51,77
Más de un curso	15	57,53	Más de un curso	15	40,50
Total	103		Total	103	
Chi-Cuadrado: 1,642 gl: 2			Chi-Cuadrado: 5,520 gl: 2		
Sig. Asintót. (bilateral): 0,440			Sig. Asintót. (bilateral): 0,063*		

**Significatividad al 5% *Significatividad al 10%

En torno a la decisión a tomar frente a un MOOC sobre NIIF se encuentran relaciones significativas, como sería de esperar, en función de las áreas de interés de los profesores (ver Tabla 6.17). En concreto, se evidencia una asociación entre aquellos con interés muy alto en Auditoría y la decisión de participar como estudiante del MOOC, pero no para la decisión de participar como profesor. Mientras en función del interés en las NIIF, sí se hallaron diferencias tanto para matricularse como estudiante como para ser profesor del MOOC.

Tabla 6.17 Pruebas de Kruskal Wallis para las variables “Se matricularía como estudiante” y “Participaría como profesor” en función del interés en Auditoría y en las NIIF

Variable a contrastar: Se matricularía como estudiante				Variable a contrastar: Participaría como Profesor			
Interés en Auditoría	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste	Interés en Auditoría	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste
Muy Bajo (1)	19	44,34	Chi-Cuadrado: 11,068 gl: 4	Muy Bajo (1)	19	43,21	Chi-Cuadrado: 5,387 gl: 4
Bajo (2)	13	49,35		Bajo (2)	13	52,38	
Medio (3)	22	45,20		Medio (3)	22	49,86	
Alto (4)	21	50,67		Alto (4)	21	55,21	
Muy alto (5)	28	64,77		Muy alto (5)	28	57,05	
Total	103		Sig. asintót. (bilateral): 0,026**	Total	103		Sig. asintót. (bilateral): 0,250
Variable a contrastar: Se matricularía como estudiante				Variable a contrastar: Participaría como Profesor			
Interés en las NIIF	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste	Interés en las NIIF	n	Rango promedio	Estadísticos de contraste
Muy Bajo (1)	17	39,56	Chi-Cuadrado: 16,528 gl: 4	Muy Bajo (1)	17	43,53	Chi-Cuadrado: 9,312 gl: 4
Bajo (2)	11	38,18		Bajo (2)	11	45,18	
Medio (3)	23	46,93		Medio (3)	23	49,46	
Alto (4)	25	58,22		Alto (4)	25	52,86	
Muy alto (5)	27	64,02		Muy alto (5)	27	61,48	
Total	103		Sig. asintót. (bilateral): 0,002***	Total	103		Sig. asintót. (bilateral): 0,054*

** Significatividad al 1% ** Significatividad al 5% * Significatividad al 10%

Finalmente, del conjunto de NIIF vigentes indicadas en el cuestionario, las cinco más interesantes para ser abordadas en un MOOC, fueron en orden de preferencia, NIIF 9 Instrumentos financieros (52,4%); NIIF 13 Medición del valor razonable (37,9%); NIIF 3 Combinaciones de negocios (26,2%); NIIF 7 Instrumentos financieros: información a revelar (24,3%); NIIF 10 Estados financieros consolidados. En gran medida, el interés por estas normas obedece a su aplicabilidad general y perspectiva desde la docencia universitaria y a las más recientes modificaciones realizadas por parte del IASB, de cuyos impactos es necesario actualizarse. Igualmente se pueden relacionar los temas abordados en estas normas a los aspectos más problemáticos en el área contable, como son, la aplicación del criterio de valor razonable, los instrumentos financieros y la consolidación contable. Estos resultados coinciden con algunos de los datos

ofrecidos por Gonzalo-Angulo (2016) respecto de los temas normativos más preocupantes para los profesionales en el marco del análisis de la reforma española.

De igual modo, las cinco menos interesantes, debido quizás a su carácter menos universal desde el punto de vista de la docencia a nivel de grado, fueron en su orden, NIC 41 Agricultura (38,8%); NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las NIIF (35%); NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales (34%); NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias (30.1%); NIIF 4 Contratos de Seguro (28,2%). Todas estas normas señaladas por los encuestados con menor interés abordan cuestiones más específicas que las calificadas como más interesantes.

6.6 Conclusiones

En este trabajo se plantea un estudio pionero en España sobre la percepción de los profesores universitarios de contabilidad respecto de la importancia de realizar un MOOC para la enseñanza de las NIIF. Desde hace diez años las empresas españolas cotizadas están utilizando de manera obligatoria estas normas para elaborar sus cuentas anuales consolidadas. Dada la importancia que las NIIF han adquirido igualmente en el ámbito internacional, resulta oportuno reflexionar sobre la forma de realizar su enseñanza universitaria. La principal peculiaridad de estas normas es que están en permanente cambio, lo cual requiere una puesta al día mucho más frecuente de lo necesario con las normas españolas.

Los resultados del estudio permiten afirmar que los profesores, en promedio, otorgan un nivel de prioridad medio-alto al uso general de Internet, incluyendo herramientas basadas en la web 2.0 pero también otras más tradicionales como el correo electrónico, herramienta mejor valorada tanto para uso personal como para uso educativo. Un nivel de importancia menor para uso académico le otorgan a herramientas como YouTube que permite compartir videos o la red social Facebook, lo cual lleva a concluir que aún no es muy generalizada la aplicación de herramientas 2.0 entre los profesores para su interacción con los estudiantes en el ámbito de la

enseñanza contable. Así las cosas, parece lógico pensar, según la literatura previa (Bower, 2015), que al ser herramientas más populares y de interacción social, podrían ser vistas por los académicos como menos pertinentes para uso educativo. Esta idea se confirma al encontrar asociación entre estos dos grupos de variables, observando que los profesores con mayor prioridad hacia las redes sociales en su uso personal de Internet, mayor importancia encuentran en Facebook y YouTube para uso académico. También demuestran los resultados de este primer conjunto de variables asociación significativa con las variables relacionadas con la percepción de los profesores sobre los MOOC en general y con la valoración de los recursos pedagógicos para un MOOC sobre NIIF. En función de variables personales como el sexo y la edad, son las mujeres y los profesores más jóvenes quienes mayor importancia dan a los servicios de almacenamiento *online* en la “Nube” para uso académico, pero en general estas variables, en línea con resultados previos aplicados a estudiantes (López-Gavira y Omoteso, 2013), no resultan ser determinantes en el resto del estudio.

Respecto del conocimiento y la percepción de los MOOC en general, la opinión de los profesores es positiva. Aunque la gran mayoría (91%) no ha participado nunca en un MOOC, más del 80% los considera útil para los procesos de aprendizaje, otorgando una alta importancia al criterio de flexibilidad. Estudios empíricos previos señalan la flexibilidad como uno de los elementos más valorados en el aprendizaje *online* para incrementar las posibilidades sobre qué, cuándo, dónde y cómo aprende la gente (Yousef, 2012), además del marco teórico descrito en el segundo capítulo de esta tesis doctoral. Asimismo, se reconoce la importancia del aprendizaje autónomo, siendo éste uno de los principios fundantes del *conectivismo* y por tanto de los MOOC (Downes, 2012; Rodríguez, 2012).

En cuanto a las áreas de interés de los profesores para realizar un MOOC, un 50% manifiesta su interés en las NIIF, con lo cual, cabría prever su interés en un MOOC sobre este tema. Los resultados lo confirman no solo entre quienes manifestaron interés directo en las NIIF sino también entre aquellos con interés en

Finanzas y en Auditoría, lo cual es comprensible, pues a quienes les interesa la auditoría de los estados financieros, al menos en el caso de los grupos empresariales cotizados, deben tener conocimiento de estas normas de obligatorio cumplimiento.

Finalmente, respecto de un MOOC orientado a la enseñanza de las NIIF, resulta positiva la opinión de más del 50% de los profesores al considerarlo para compartir experiencias internacionales sobre las NIIF, remitiendo al concepto de enseñanza significativa según el cual solo toma valor hoy en día los conocimientos que representan un aporte en términos de experiencia para el aprendiz (Tan *et al.* 2014). De alta importancia para el estudio resulta la decisión que tomaría el 36% de los profesores de matricularse como estudiante del MOOC; un alto porcentaje si consideramos que también alrededor del 36% ha manifestado preocupación por la capacidad de interacción social y la pasividad en el proceso de aprendizaje de los participantes en un MOOC. Estos aspectos no gozan de pleno consenso en la investigación, y de acuerdo con la literatura revisada, están más acordes con algunos resultados que advierten riesgos y aspectos negativos en el compromiso y el desempeño académico (Junco, 2012) que con la mayoría de los resultados positivos de los estudios más recientes (Ainin et al. 2015; Imlawi et al 2015; Irimia et al. 2014; Arquero y Romero, 2013a y 2013b). Por otra parte, el 22% de los profesores manifiesta interés en participar como profesor del MOOC sobre NIIF lo cual revela un dato interesante para la disciplina, ya que al tratarse de un tema tan dinámico, en permanente cambio por las modificaciones por parte del emisor internacional (IASB) a las normas, es un tema, como hemos analizado en el primer capítulo de nuestra tesis, central en la estrategia de difusión del IASB y de las firmas de auditoría y servicios contables. De este modo, se observa aquí un área de desarrollo potencial para la docencia universitaria.

Es necesario destacar que, con independencia de su conveniencia bien para la formación básica a nivel de grado o bien para la capacitación y actualización profesional, los MOOC podrían ser vistos como una oportunidad para reconfigurar ambientes de enseñanza dinámicos no solo *online*, sino también para ambientes

combinados. Hemos advertido en la primera parte de nuestro estudio la importancia de la labor docente como estímulo al pensamiento crítico y no solo como respuesta a una necesidad institucional y/o coyuntural de incorporar herramientas tecnológicas *per se*. Lo importante es la forma de utilizar la tecnología (Hepp et al. 2015). En otras palabras, lo importante es el mensaje, potenciado por el medio pero sin convertir a este en la finalidad. Manteniendo un espíritu crítico y propositivo, se puede explorar, como lo han planteado diversos estudios sobre aprendizaje en ambientes híbridos o mezclados (Israel, 2015; Arbaugh, 2014; Freeman y Hancock, 2013; Yousef, 2012; López-Pérez et al. 2013, 2011), para la enseñanza de la contabilidad, las herramientas y recursos con mejores resultados *online* y combinarlos con las mejores estrategias de la enseñanza tradicional. En línea con lo señalado por Apostolou et al. (2013), en la medida en que la tecnología evoluciona, los profesores de contabilidad probablemente gastarán menos tiempo en la creación de contenidos y más tiempo en identificar el contenido en línea adecuado para uso en sus clases.

Si bien es cierto que en España se observa una menor valoración para la función de docencia (Arquero y Donoso, 2013) y pocos incentivos para la cualificación pedagógica (González y Hassall, 2009), la investigación en esta área podría constituir un incentivo en sí mismo. Llevar a cabo un MOOC sobre NIIF, basado en las interacciones sociales de los participantes, permitirá evaluar la pertinencia de este recurso tecnológico en el contexto contable, respondiendo entre otros asuntos, a las preguntas sobre el tipo de MOOC (X-MOOC/C-MOOC) más conveniente para la enseñanza de las NIIF, el tipo de aprendizaje que fomenta y cómo contribuye el MOOC a la mejora del aprendizaje.

También creemos que es importante la investigación sobre la enseñanza de las normas, y de hecho, retomar el estudio de las normas, que como lo demuestran Arquero et al. (2016:249), ha sido abandonado por los profesores debido a que su valoración dentro de los procesos de reconocimiento docente es baja. Recuperar el

enfoque normativo-crítico en la investigación contable (García-Benau y Laínez, 2004).

Por último, es importante señalar que dado el carácter exploratorio y tipo de muestreo no probabilístico, no es posible extrapolar los resultados de este estudio al conjunto de la población. No obstante, los resultados obtenidos brindan elementos orientativos para la comunidad contable acerca del grado de apropiación tecnológica en los docentes y su relación con la percepción de nuevas herramientas de tecnología educativa.

Capítulo 7

Percepciones de estudiantes, egresados y profesores de contabilidad en Colombia acerca de los cursos en línea, masivos y abiertos para la enseñanza de las NIIF

CAPÍTULO 7

PERCEPCIONES DE ESTUDIANTES, EGRESADOS Y PROFESORES DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA ACERCA DE LOS CURSOS EN LÍNEA, MASIVOS Y ABIERTOS PARA LA ENSEÑANZA DE LAS NIIF

7.1 Introducción

En este capítulo, dirigimos la mirada hacia la educación contable en Colombia. En línea con el capítulo anterior, queremos conocer cómo percibe la comunidad académica educativa contable los MOOC para los procesos de enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El estudio aborda dos temas muy recientes en Colombia. Por un lado, la incorporación de las NIIF en el sector empresarial se inició en 2015 a partir de la promulgación de la Ley 1314 de 2009; y de otra parte, los MOOC apenas si evidencian propuestas en otras disciplinas del conocimiento. Por esta razón, resulta pertinente conocer las percepciones de la comunidad académica, como una fase exploratoria de investigación educativa. Para llevarla a cabo, hemos utilizado un cuestionario que integra los dos aspectos mencionados, con el objetivo de analizar, con un enfoque cuantitativo, el interés que tiene para estudiantes, egresados y profesores en Colombia un MOOC para el aprendizaje de las NIIF.

Con el objetivo de abordar el objetivo perseguido, el capítulo se estructura en seis apartados, siendo esta introducción el primero de ellos. En el siguiente apartado se presenta el contexto de la educación contable en Colombia; el tercer apartado plantea una revisión de la literatura relacionada con el tema del capítulo; en el cuarto epígrafe se describe el diseño del estudio, la muestra y la metodología desarrollada

para nuestro estudio empírico. Los resultados alcanzados y su discusión se presentan en el quinto apartado y por último se presentan las conclusiones del capítulo.

7.2 Contexto de la educación contable en Colombia

Los estudios en contabilidad en Colombia tuvieron un carácter exclusivamente técnico hasta su vinculación como carrera universitaria a partir de la ley 145 de 1960, con la cual se estableció la Contaduría Pública como profesión. Esta ley fue modificada 30 años después, en la década de 1990 en el marco de múltiples reformas estructurales conducentes a consolidar la política de apertura económica para la internacionalización (Ramírez y Núñez, 1998). La aún vigente ley 43 de 1990, además de modificar aspectos relacionados con la titulación y el ejercicio de la profesión, incluyendo las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, incorporó el código de ética profesional. Se subraya el ejercicio de la Contaduría Pública como una profesión de alta responsabilidad social que debe garantizar la confianza pública, especialmente a través del ejercicio de la Revisoría Fiscal, orientada hacia el control de los recursos y la fe pública (Ley 43, 1990).

Ha sido ampliamente reconocido en la literatura (Cubides et al. 1994; Quijano et al. 2002) que la educación contable universitaria desde sus inicios ha estado fuertemente marcada por la instrucción técnica, adoleciendo de reflexión teórica acerca de sus fundamentos y su naturaleza social, por tanto sin tradición filosófica ni líneas de investigación, a pesar de los cambios introducidos por las facultades de Contaduría, que en palabras de Humberto Cubides, «han sido más formales que de fondo» (Cubides et al. 1994:103).

Retomamos el Informe ROSC (World Bank, 2003) sobre Contabilidad y Auditoría en Colombia, mencionado en los capítulos uno y cinco, ya que fue uno de los antecedentes más importantes para los procesos de reforma educativa contable que se han dado en la última década en Colombia. Entre las distintas falencias que sobre lo educativo señaló el informe, destacamos tres. Primero, el problema de

masificación de la profesión contable, indicando que la oferta de profesionales supera en más del 100% a la demanda (World Bank, 2003, numeral 16). El segundo, se refiere a la calidad de la educación, disminuida –según el informe- por la falta de enseñanza de normas internacionales de contabilidad y de auditoría y resaltando la existencia de 120 instituciones de educación superior con oferta de programas de contabilidad, de los cuales solo 4 considerados de alta calidad (World Bank, 2003, numeral 21). El tercer aspecto que resaltamos, la falta de exigencia de educación profesional continua, lo que, según el informe, incide en las deficiencias del sistema de educación y capacitación profesional (World Bank, 2003, numeral 23).

Las recomendaciones de política que a su vez hizo el Informe, «unas para ser atendidas de inmediato y otras a mediano y largo plazo» (numeral 40), iban dirigidas a: i) reformar la estructura institucional mediante un nuevo marco regulador de la información financiera y la auditoría que incluya las modificaciones al Código de Comercio y demás leyes relacionadas (numeral 41); ii) reformar la estructura, organización y regulación de la profesión (numerales 42 a 46); iii) reformar el plan de estudios para facilitar la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría de alta calidad emitidas por IASB e IFAC, así como garantizar la capacitación de profesores y profesionales (numerales 47 y 48) (World Bank, 2003).

El conjunto de las recomendaciones descritas en el informe generaron reacciones contrapuestas en el sector profesional y académico que no han puesto fácil el camino a la incorporación de tales cambios. Como lo señalamos en el capítulo cinco, fueron necesarios varios intentos de reforma para la adopción de las NIIF, con la ley de convergencia de 2009; y por otro lado, no es posible reglamentar una reforma educativa única centrada en las NIIF, puesto que cada institución organiza y desarrolla su propio programa académico (Ley 30 de 1992, art. 28) y también define la distribución de los créditos académicos de manera autónoma (Decreto 1295 de 2010, art. 11). Es una de las diferencias con respecto de la normativa española, donde la ordenación de las enseñanzas universitarias unifica varios aspectos básicos como son, el número total de créditos académicos, una

distribución general de los mismos, así como la exigencia general del trabajo de fin de grado; todo ello para garantizar «la formación generalista en el Grado» (Real Decreto 1393 de 2007, art. 12).

Para la crítica académica, los argumentos sobre la calidad de la educación contable centrados en las NIIF, constituyen una mirada parcial de la educación contable que no garantizan la formación integral ni una verdadera dimensión internacional en el currículo (Rojas y Ospina-Zapata, 2011; Rueda et al. 2013). De hecho, el énfasis en la profesionalización y en la capacitación marcada por las normas, fue descrito tiempo atrás por Cubides et al. (1994), como una etapa que se ha intentado superar en distintas reformas educativas colombianas del siglo XX, para darle al currículo un enfoque hacia la formación integral y no a la mera capacitación. Este panorama se asemeja a lo que Ronald Barnett en el contexto de las competencias de la educación superior británica, caracterizó como un ciclo que ha ido de lo general a lo particular para de nuevo, volver a lo general (2001:130).

Los problemas de masificación de la profesión y de la calidad de la educación, muy relacionados entre sí, tienen que ver con la organización de la educación superior en general, pues desde la primera reglamentación de la profesión se crearon múltiples programas de formación profesional en todo el país, por parte de universidades e instituciones universitarias, con demasiada elasticidad de parte de las autoridades nacionales (Cubides et al. 1994; Ariza, 2008). Es al inicio de la década de 2000 cuando el Ministerio de Educación Nacional (MEN), en desarrollo de la Ley 30 de 1992, que regula la Educación Superior en Colombia, empieza a reglamentar los primeros estándares de calidad para los programas de educación superior con el Decreto 939/2002. Posteriormente establece el sistema de aseguramiento de la calidad, mediante dos niveles, el primero es el Registro Calificado, el cual autoriza la oferta de estudios previo cumplimiento de unos criterios mínimos de calidad, incluyendo la formación en competencias; y el segundo es la Acreditación de Alta Calidad, que se otorga a programas e instituciones que se someten a esta evaluación de manera voluntaria (Consejo

Nacional de Acreditación-CNA, 2013). Las condiciones, aún vigentes, del Registro Calificado para los programas de Contaduría Pública se encuentran en la Resolución 3459 de 2003.

Si bien estas reformas nacionales a la educación superior han incidido positivamente en la calidad de los programas, también es cierto que ha faltado articulación de las políticas nacionales para lograr la coherencia de los resultados, tal como lo describe el documento de política pública para la educación superior del Consejo Nacional de Educación Superior-CESU (CESU, 2014). En este sentido, y de acuerdo con Ariza (2008), ha sido muy positivo para los programas de Contaduría que condiciones como la investigación tengan ahora un peso importante en su evaluación, sin embargo, a nivel macro, las políticas nacionales, además de exacerbar las estrategias de mercado de la universidad privada para garantizar su supervivencia en el mercado, incorporaron presiones por la auto financiación a la universidad pública, cuyo impacto más evidente en los programas de Contaduría ha sido la escasa planta de docentes cualificada, así como la expansión de la visión mercantilista de la profesión contable presente en las reformas curriculares adelantadas (Ariza, 2008:224-225).

Algunos datos estadísticos nacionales (CESU, 2014), ofrecen un contexto más preciso. Al 2013 había en Colombia 286 instituciones de educación superior, de las cuales, el 28% corresponde a universidades; el 42% a instituciones universitarias; y el 30% a instituciones tecnológicas y técnicas. De todas las instituciones, el 72% son privadas y el 28% públicas. La tasa de cobertura bruta en educación superior en Colombia, aumentó del 28,4% en 2005 al 45.5% en 2013, aún por debajo del promedio de Latinoamérica (46%) (CESU, 2014:45-46). En 2013, los profesores universitarios del país con título de doctorado constituían el 5,8%; con título de maestría el 22,8% y el 71,4% con título de pregrado o especialización. Asimismo, los profesores de tiempo completo, (sobre los que recae la función de investigación), eran el 30,7% y el resto (69,3%), vinculados por horas o a tiempo parcial (CESU,

2014:77). Estos datos, en Contaduría Pública, con alto grado de certeza, son menos favorables.

Las deficiencias de la calidad de la educación contable en Colombia también pueden otearse a la luz de las estadísticas del MEN. De acuerdo con los datos disponibles a la fecha de consulta 1 de febrero de 2016, en el Sistema Nacional de Información de la Educación Superior (SNIES), existen 206 programas ¹⁰ profesionales a nivel de Pregrado activos en Contaduría ofrecidos por universidades (118) e instituciones universitarias (88) en el nivel de Registro Calificado, es decir, con el cumplimiento de condiciones mínimas de calidad; mientras que en el nivel de Alta Calidad, se encuentran 27 programas de universidades (ninguno de institución universitaria), los cuales constituyen el 19% de la oferta de universidades y el 13% de la oferta total (SNIES, 01/02/2016). Si comparamos el número de instituciones que reportó el informe ROSC en 2003, (120), vemos que casi se han duplicado en una década. A nivel de Maestría, según los registros del SNIES, el primer programa se creó en 2009, contándose actualmente 17 programas en todo el país, de los cuales el 65% (11) corresponden a universidades privadas; en cuanto al título que otorgan, 10 programas (59%) lo hacen con el apelativo Tributación, observándose en esta tendencia principalmente a las universidades privadas. Le siguen 4 programas con titulación específica en Contabilidad o Ciencias Contables (3 de universidad pública y 1 de universidad privada); 2 programas en Contabilidad y Finanzas, ambos de universidad pública; y 1 programa de Contabilidad Internacional y de Gestión, ofrecido por universidad privada (SNIES, 01/02/2016). Cabe aclarar que los programas a nivel de Maestría son ofrecidos por instituciones cuyo programa a nivel de pregrado cuenta con Acreditación de Alta Calidad.

Entre las directrices necesarias para la Acreditación de Alta Calidad de los programas de Pregrado, se considera la adecuada articulación de tres aspectos

¹⁰ Aunque una institución ofrezca el mismo programa en distintas ciudades o sedes, se cuenta de forma independiente porque cada programa debe obtener su propio Registro Calificado (art. 26, Decreto 2566, 2003)

básicos: i) el uso y la apropiación de las TIC; ii) el desarrollo de competencias y habilidades para el mundo del trabajo; y iii) la dimensión internacional del currículo (CNA, 2013; Garrido et al. 2016). Estas directrices, junto con la adopción de las NIIF, constituyen, en síntesis, el principal marco que justifica la necesidad de las reformas curriculares para los estudios profesionales en contabilidad en Colombia (Rueda, 2009; Rueda et al. 2013).

Varios trabajos (Martínez, 2008; Gómez-Villegas, 2010; Rojas y Ospina-Zapata, 2011; Rueda et al. 2013) ponen de manifiesto que las reformas curriculares centradas en la enseñanza de las normas son insuficientes y de hecho inconvenientes, ya que la dimensión internacional de un currículo implica comprender en sentido amplio la complejidad del fenómeno de la globalización. Rueda et al. (2013) sostienen que la enseñanza técnica de las NIIF limita al futuro Contador Público para cualquier posibilidad de aportar desde su disciplina a una construcción social y política diferente a la que los estándares internacionales y su ideología impulsan.

Las posturas académicas críticas han identificado diversos factores causantes de las deficiencias en la educación contable. Un factor importante hace referencia a las tensiones y contradicciones en el sistema universitario nacional que privilegia el cumplimiento de requisitos formales sobre el acto educativo (Gracia, 2010). También podrían considerarse tales factores como intrínsecos al sistema (Ferrer, 2013), ya que obedecen a condiciones históricas y contextuales de la profesión en Colombia y no a la ausencia de un cuerpo normativo como las NIIF. Una síntesis de factores problemáticos la ofrecen Ospina-Zapata et al. (2014) en «currículos agregados, exceso de formación técnica, orientación solo a la perspectiva de la contabilidad financiera, ausencia de formación humanística, ausencias pedagógicas en los docentes, pobreza en investigación, mayoría de programas en la modalidad de educación nocturna, estudiantes promedio que perciben su proceso de educación solo desde el ángulo de la movilidad social en sentido económico, ausencia de

flexibilidad e interdisciplinariedad curricular, entre muchas otras consideraciones» (Ospina-Zapata et al. 2014:201).

Asimismo, en el ámbito de la educación superior a nivel nacional, el *Acuerdo por lo Superior 2034* (CESU, 2014) identificó 10 temas nodales en torno a los cuales planteó los grandes cursos de acción para las próximas dos décadas (2014-2034) en Colombia. Dichos temas están interrelacionados pero muy desarticulados, porque, como lo expresa el filósofo del pensamiento complejo Edgar Morin en el Prólogo de dicho documento, «el mundo globalizado contemporáneo deja entrever cada vez más una finalidad de sistemas educativos desarticulados, centrados en el progreso cuantitativo, materialista y en un desarrollo meramente económico». En tal sentido, es importante destacar cuatro de los 10 temas del Acuerdo.

1) *Educación inclusiva*. Se identificaron principalmente cinco grupos con dificultades para el acceso, la permanencia y la graduación en la educación superior: personas en situación de discapacidad y con capacidades o talentos excepcionales; grupos étnicos; población víctima; población desmovilizada en proceso de reintegración; y población habitante de frontera. Además en este punto se planteó la necesidad de diseñar currículos integrales y flexibles que atiendan los contextos regionales.

2) *Nuevas modalidades educativas*. Se reconoce la necesidad de incorporar modalidades mixtas de educación (*blended*), y la necesidad de superar situaciones como: escasa investigación en este campo; necesidad de formación de pares académicos idóneos para evaluar condiciones de calidad en estas modalidades; asumir los retos de los nuevos recursos digitales y las nuevas modalidades tecnológicas disponibles para el autoaprendizaje y el aprendizaje interactivo, canales de colaboración en línea y MOOC. Esto permitirá afianzar las TIC como herramientas que hacen posible desarrollar procesos de enseñanza y de aprendizaje innovadores, y la construcción de conocimiento dentro y fuera del sistema educativo formal.

3) *Internacionalización*. Se plantea que la discusión sobre el significado de la internacionalización de la educación superior ha tenido avances permanentes e importantes, incorporando temas como la enseñanza sin fronteras, recursos abiertos y colaborativos como los MOOC.

4) *Calidad y pertinencia*. Se reconoce que el sistema no ha implementado en su totalidad los mecanismos adecuados para atender la diversidad que caracteriza el sistema de educación superior colombiano y evaluar los programas atendiendo a sus diferencias. Se requiere que las instituciones y programas se vinculen a procesos de mejoramiento continuo, y no solo aquellos que se someten voluntariamente a la acreditación de alta calidad. Los sistemas evaluativos actuales no favorecen el establecimiento de claros compromisos de mejoramiento y su seguimiento.

A la vista de los datos estadísticos previos, de las deficiencias señaladas por la academia y de los problemas y prioridades identificados en el sistema nacional de educación superior, se comprende que una reforma educativa contable centrada en las NIIF no sea la solución a los problemas de calidad, como lo sugirió el Informe ROSC. Sin embargo, y reconociendo no solo los temas pendientes de la educación contable en Colombia sino los desafíos que le supone la globalización y el auge de las tecnologías educativas, conviene pensar mecanismos alternos de socialización, capacitación y actualización para profesionales y profesores que les facilite la comprensión en contexto de los problemas que atañen a un tema de alta especialización como las NIIF. De hecho, «el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia ha iniciado un programa integral para la capacitación de contadores en todo el país» en estos estándares (*IFRS Foundation, 2016: profile Colombia*).

7.3 Literatura previa

La producción intelectual de la comunidad académica colombiana, no en vano reconocida por Mattessich (2008: 338), empieza a consolidarse con la creación del Centro Colombiano de Investigación Contable (C-Cinco) en 1987 (Barrios et al. 2010). En el área particular de educación contable, las principales críticas y reflexiones, con importante influencia de literatura internacional, se ha hecho notoria en libros de texto de autoría mayoritariamente colectiva (Quijano et al. 2002; Franco, 2002; Gil et al. 2004; Cardona y Zapata, 2006; Martínez, 2008; Barrios y Rojas, 2010). En todos ellos se ha puesto de relieve las anomalías de la formación profesional contable en el país, no ajenas a aquellas oteadas en la literatura internacional, derivadas principalmente de la ausencia de un cuerpo conceptual que fundamente el saber contable desde las teorías sociales en general y las económicas en particular. Asimismo, se reconocen deficiencias en los procesos básicos de lecto-escritura que ralentizan la investigación básica y aplicada, debido en parte a la arraigada tradición oral presente en la cultura nacional. De ello dan cuenta también las discusiones en congresos y demás eventos nacionales (Rojas, 2001; C-cinco, 2008; Barrios et al. 2010; Loaiza, 2011).

El enfoque crítico ha tenido un lugar muy importante para pensar los problemas de la educación contable en Colombia, que a pesar de los esfuerzos realizados por su mejoramiento, aún resultan insuficientes (Gómez-Villegas, 2005; Loaiza, 2011; Giraldo, 2013). Las principales preocupaciones giran en torno a la formación integral, los aspectos pedagógicos, la necesidad de interdisciplinariedad, el rol del docente y de las humanidades en el diseño curricular para la formación del espíritu crítico del estudiante (Ospina-Zapata, 2006; Quijano, 2007; Ariza, 2008; Ospina-Zapata, 2009; Gracia, 2010; Rojas y Ospina-Zapata, 2011; Rojas y Giraldo, 2015); los riesgos y desafíos de la globalización y la tecnología en un mundo complejo (Gracia, 2010), que no pueden ser reducidos a una formación basada en las competencias y los estándares de IFAC (Martínez, 2007; Quijano, 2007; Gómez-Villegas, 2007; 2010; Martínez, 2008; Rueda et al. 2013). En este particular, se

plantea que la educación contable debe permitir al sujeto reconocerse como tal, potenciado por su singularidad contextual y no a partir del encasillamiento propuesto por cualquier organismo externo a la realidad nacional con la intención de homogeneizar las acciones humanas (Ariza, 2008; 223).

En un esfuerzo por caracterizar conceptualmente las tendencias educativas en las propuestas curriculares de contaduría pública, Loaiza (2013), basándose en seis programas de la ciudad de Bogotá, pone de manifiesto una mixtura de perspectivas educativas, pero destaca la presencia del modelo constructivista, pues la mayoría de los programas otorgan importancia al aprendizaje significativo, lo cual, añade la autora, es un reflejo de la fuerte influencia de los modelos constructivistas en Colombia.

De otro lado, y de acuerdo con el balance de publicaciones sobre NIIF realizado por Grajales et al. (2015), se evidencia una preponderancia de estudios técnicos y dentro de estos los trabajos comparativos; además de un camino importante por recorrer en la investigación sobre educación, teniendo en cuenta que la investigación sobre impactos educativos de las NIIF «apenas empieza a tomar forma» (Grajales et al. 2015:31).

En una tendencia similar, la investigación empírica que dé cuenta de los efectos positivos o negativos del uso de herramientas tecnológicas en los procesos de enseñanza aprendizaje, es escasa. Ello no significa que no se incorporen dichas herramientas en la didáctica, por el contrario, muchas universidades, y en especial con la Ley 1341 de 2009 sobre política para la apropiación de las TIC en Colombia, cuentan con plataformas virtuales para apoyar la docencia (Acevedo, 2015). En efecto, hay algunas evidencias tempranas de programas de Contaduría virtual (Vásquez-Tristancho, 2001). Pese a ello, el estudio mediante encuestas realizado por Barreto et al. (2010), ha puesto de relieve que la incipiente incorporación de las TIC en el currículo contable en el país está relacionada con la falta de preparación por parte de los docentes, resistencia al cambio, la escasa disponibilidad de recursos y

la falta de incentivos; entre tanto, identifican una buena disposición por parte de los estudiantes. Para explicarse la resistencia de los profesores, los autores recurren al argumento de Quijano (2007), según el cual, no debe asumirse la Universidad como escenario de capacitación del ‘recurso’ humano para el ya precario mundo del trabajo, soslayando los compromisos con la formación del mismo. Para Gracia (2010), los desarrollos asociados a la virtualidad son necesarios hoy en día en la medida del grado de desarrollo alcanzado por el programa, destacando que la tecnología en el acto educativo debe cumplir un papel de mediación que incorpore contenido y sentido formativo, facilitando entre otros aspectos, la interacción entre los sujetos.

Por su parte, Reyes y Chaparro (2013), basados en el enfoque de competencias, plantean una propuesta metodológica para el diseño y estructuración de la asignatura Sistemas Contables, impartida en la modalidad virtual de un programa de Contaduría, cuyo objetivo principal es la enseñanza NIIF para pymes. Los autores sostienen que el contexto colombiano es similar al español en tanto que este debió enfrentar cambios a partir de la implementación de los estudios al EEES y la convergencia contable europea (Reyes y Chaparro, 2013:1152). Sin embargo, como lo hemos visto en el capítulo anterior, el hecho de que España no haya adoptado las NIIF para todas sus empresas supone una diferencia importante con el caso de Colombia. En la misma línea, retoman los autores una experiencia realizada en un curso de Máster en Contabilidad y Auditoría en España para plantear en su propuesta la necesidad del componente de fundamentación teórica en NIIF antes de abordar los temas prácticos.

En cuanto a literatura internacional sobre los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos, ya hemos puesto en evidencia su crecimiento, observándose una fuerte tendencia de los análisis en el área de educación (Gasevic et al. 2014). Sin embargo, el estudio de esta modalidad educativa en países en desarrollo es apenas incipiente (Garrido et al. 2016), como también lo es en el área contable, tal y como lo señalamos específicamente en el capítulo 4, y aún más incipiente en Colombia.

Algunas experiencias se empiezan a describir como lo hacen Gómez et al. (2015), con una plataforma de aprendizaje en línea y MOOC de la Universidad Nacional de Colombia. En su análisis, reconocen que, a pesar de los esfuerzos de diversas instituciones, el *e-Learning* en Colombia se encuentra aún en estado embrionario, debido principalmente a que su enfoque ha sido orientado hacia la gestión del aprendizaje y de contenidos que ahondan un modelo pasivo, obviando las herramientas para el aprendizaje en línea, que suponen un modelo activo centrado en el estudiante.

En la misma dirección, Acevedo (2015), señala que el primer MOOC realizado en Colombia se hizo sobre el tema de finanzas corporativas en 2012, y reconoce que la innovación introducida a través de los MOOC puede parecer una simple estrategia comercial. Sin embargo, considera importante desarrollar este tipo de cursos en el área de Historia, reconociendo que la historia no es hoy un relato concluido, sino versiones posibles, razón por la cual este tipo de recursos TIC pueden coadyuvar a multiplicar las posibilidades interpretativas de la historia.

Con el propósito de comprender mejor algunas tendencias del fenómeno MOOC, resultan de interés los resultados presentados en el análisis de la demanda realizado en España por Oliver et al. (2015), en el cual se señalan dos perfiles de demanda más habitual en la oferta de la plataforma MiríadaX en 2014. El primero, es participante masculino (59%), con lugar de residencia en España (50%), de 25 a 34 años (34%) y que ha finalizado su periodo de formación universitaria (54%). El segundo, participante masculino (61%), con lugar de residencia en Latinoamérica (48%) como Colombia (26%) o México (18%), menor de 34 años (68%) y todavía en etapa de formación universitaria (37%) (Oliver et al. 2015:15).

Asimismo, el estudio indica que, después de España, con una participación del 49,54%, el país con más demanda es Colombia, con un 12,33% (y con menos de la mitad de población que México), seguido de México con el 8,92% y Perú con un

6,32% (Oliver et al. 2015). Como lo describimos en el tercer capítulo de esta tesis, la oferta de estos cursos proviene mayoritariamente de las universidades. Por el lado de la demanda, Oliver et al. (2015), señalan que los participantes son principalmente estudiantes universitarios y graduados; en el caso de Latinoamérica, la mayoría son estudiantes aún más jóvenes que los participantes de España, los cuales son en gran medida titulados universitarios y docentes. Con estos datos, los analistas de este informe señalan que «los MOOC pueden ser una plataforma ideal para promocionar la formación de postgrado o de especialización por parte de las universidades de España en Latinoamérica » (Oliver et al. 2015:8).

El estudio realizado por Garrido et al. (2016) entre usuarios y no-usuarios de MOOC en tres países en desarrollo (Colombia, Filipinas y Sudáfrica), revela datos que se diferencian de la tendencia en otros contextos mayoritariamente estudiados. En cuanto a las áreas de mayor preferencia, el estudio indica que la de negocios es una de las tres más populares, seguida por educación y tecnología. El análisis utiliza una muestra con mayoría de no-usuarios MOOC (el 62%), quienes señalan la falta de tiempo como principal razón para no acceder a estos cursos. De los usuarios MOOC en Colombia, solo un 20% tienen un grado universitario, en línea con Oliver et al. (2015), y a diferencia de los participantes de países desarrollados que en su mayoría son profesionales (Christensen et al. 2013). Otros hallazgos relevantes señalan que la principal motivación para tomar un MOOC es ganar habilidades específicas para mejorar en el trabajo, ya que la mayoría de los usuarios tiene un empleo, dato que sí coincide con los usuarios en países desarrollados (Garrido et al. 2016). Asimismo, un alto porcentaje de los usuarios (49%), en comparación con estudios previos (Jordan, 2014) buscan la certificación del curso, siendo mayoritariamente las mujeres las que optan por ello al presentar mayores tasas de finalización de los cursos que los hombres, resultado que coincide con los de Oliver et al. (2015).

7.4 Diseño Metodológico: instrumento, datos y variables

El estudio empírico diseñado en este capítulo de la tesis doctoral utiliza como instrumento de obtención de los datos el cuestionario diseñado en el capítulo anterior para profesores universitarios de contabilidad en España pero ajustado para los tres grupos de encuestados que se plantea en el presente estudio. Este cuestionario fue valorado por un grupo de profesores y profesionales colombianos, y sometido a una prueba piloto en una de las universidades colaboradoras. Finalmente, el cuestionario quedó conformado con preguntas que recogen variables de clasificación de tipo categórico nominal y ordinal, como el sexo, la edad, tipo de universidad (pública o privada) y variables en escala de Likert de cinco puntos (desde 1-totalmente en desacuerdo hasta 5-totalmente de acuerdo) acerca del conocimiento y percepción de los MOOC en general y de un MOOC para NIIF (véase el Anexo 3). El índice de consistencia interna aplicado (Alpha de Cronbach=0,841), permitió constatar un alto nivel de fiabilidad global del instrumento.

Según datos del MEN (SNIES, 2016), hay en Colombia 27 instituciones con carácter de Universidad y con oferta reconocida de alta calidad en Contaduría, de las cuales, 7 (26%) son oficiales y 20 (74%) son privadas. En esta población se concentra nuestro estudio. Se realizó un tipo de muestreo no probabilístico autoseleccionado a través de Internet, utilizando el proveedor de servicios online «Encuestafacil.com» en convenio con Universia. La encuesta fue enviada al correo electrónico de directores del programa de Contaduría de 16 universidades con mención de alta calidad (56%) concentradas la mayoría en las tres principales ciudades del país (Bogotá, Medellín y Cali). La alta tasa de respuesta obtenida (57%) puede ser vista como un indicador de la sensibilidad que presenta el tema de la enseñanza de las NIIF en Colombia. Se recibieron 809 cuestionarios de los cuales se descartaron 21 por estar incompletos en más del 80%. En definitiva, la muestra quedó conformada por 788 cuestionarios válidos, cuyas respuestas fueron recogidas entre diciembre de 2015 y marzo de 2016.

La muestra, representada por 337 estudiantes (42,8%), 286 egresados (36,3%) y 165 profesores (20,9%), está conformada en un 51,4% por mujeres y en un 48,6% por hombres, relación similar en el grupo de estudiantes y egresados, pero distinta en el caso de los profesores, grupo en el que la mayoría (68,5%) son hombres y el 31,5% son mujeres, como puede apreciarse en la Tabla 7.1.

Tabla 7.1 Distribución de la muestra por rol, edad, usuario MOOC y sexo

Rol	Edad/Usuario	Masculino	Femenino	Total	% dentro de Rol		
Estudiante	Menor de 25	102	44,0%	130	56,0%	232	68,8%
	Entre 25 y 29	25	42,4%	34	57,6%	59	17,5%
	Entre 30 y 39	14	42,4%	19	57,6%	33	9,8%
	Más de 40	7	53,8%	6	46,2%	13	3,9%
	Total	148	43,9%	189	56,1%	337	100,0%
	No-usuario	119	43,0%	158	57%	277	83,4%
	Sí-usuario	26	47,3%	29	53%	55	16,6%
	Total	145	43,7%	187	56%	332	100,0%
Egresado	Hasta 29 años	68	43,0%	90	57,0%	158	55,2%
	Entre 30 y 39	21	31,3%	46	68,7%	67	23,4%
	Entre 40 y 49	14	42,4%	19	57,6%	33	11,5%
	Más de 50	19	67,9%	9	32,1%	28	9,8%
	Total	122	42,7%	164	57,3%	286	100,0%
	No-usuario	88	40,2%	131	59,8%	219	78,2%
	Sí-usuario	32	52,5%	29	47,5%	61	21,8%
	Total	120	42,9%	160	57,1%	280	100,0%
Profesor	Hasta 29 años	11	64,7%	6	35,3%	17	10,3%
	Entre 30 y 39	31	59,6%	21	40,4%	52	31,5%
	Entre 40 y 49	30	69,8%	13	30,2%	43	26,1%
	Más de 50	41	77,4%	12	22,6%	53	32,1%
	Total	113	68,5%	52	31,5%	165	100,0%
	No-usuario	90	71,4%	36	28,6%	126	76,8%
	Sí-usuario	23	60,5%	15	39,5%	38	23,2%
	Total	113	68,9%	51	31,1%	164	100,0%
Total Muestra		383	48,6%	405	51,4%	788	100,0%
Total No-usuario		297	47,7%	325	52,3%	622	80,2%
Total Sí-usuario		81	52,6%	73	47,4%	154	19,8%
Total Respuestas usuario		378	48,7%	398	51,3%	776	100,0%

En cuanto a la edad, la mayoría de los estudiantes (68,8%) son menores de 25 años (es importante tener en cuenta que gran parte de estos estudios se ofrecen en jornada nocturna para facilitar la vinculación laboral de los estudiantes durante el

día); el 55,2% de los egresados tiene menos de 29 años y en el caso de las profesoras, la mayoría (60%) tiene menos de 39 años y de los profesores, el 62,8% tiene más de 40 años (véase Tabla 7.1).

En cuanto al tipo de universidad (Tabla 7.2), pública o privada (n=782), el 59,6% proviene de la universidad pública y el 40,4% de la privada, relación que se invierte solo en el caso de los profesores, entre los que el 72% se encuentra vinculado a universidad privada y el 28% a universidad pública, datos que se ajustan al comportamiento nacional de las estadísticas señaladas en el apartado anterior.

Tabla 7.2 Distribución de la muestra por rol, sexo y tipo de universidad

Rol	Sexo	Privada		Pública		Total	% dentro de Rol
Estudiante	Masculino	42	29,0%	103	71,0%	145	43,4%
	Femenino	61	32,3%	128	67,7%	189	56,6%
	Total Estudiante	103	30,8%	231	69,2%	334	100,0%
Egresado	Masculino	30	24,8%	91	75,2%	121	42,6%
	Femenino	65	39,9%	98	60,1%	163	57,4%
	Total Egresado	95	33,5%	189	66,5%	284	100,0%
Profesor	Masculino	80	71,4%	32	28,6%	112	68,3%
	Femenino	38	73,1%	14	26,9%	52	31,7%
	Total Profesor	118	72,0%	46	28,0%	164	100,0%
Total Respuestas	Masculino	152	40,2%	226	59,8%	378	48,3%
	Femenino	164	40,6%	240	59,4%	404	51,7%
	Total respuestas	316	40,4%	466	59,6%	782	100,0%

El estudio empírico se realizó en tres etapas. En primer lugar, se llevó a cabo un análisis factorial para identificar los componentes principales (factores) a partir de los datos obtenidos; en segundo lugar, se comprueba, a través de pruebas de hipótesis, si existen diferencias estadísticas significativas en los factores identificados en el paso anterior en función de variables de clasificación como sexo, rol y usuario; y por último, mediante la técnica de regresión logística binomial, se

lleva a cabo un análisis predictivo para la probabilidad de aceptación de un MOOC para el aprendizaje de las NIIF.

7.5 Análisis de los resultados

A continuación se presentan algunos de los resultados obtenidos en tres apartados; el primero describe el análisis factorial realizado; seguidamente, las pruebas de hipótesis realizadas para detectar diferencias de medias entre variables y grupos, y finalmente, el resultado del procedimiento predictivo.

7.5.1 Análisis factorial

Este primer análisis de tipo exploratorio, llevado a cabo con el método de componentes principales y con selección de autovalores mayores que uno, sugirió una agrupación de los datos en 4 factores. En este paso, se excluyeron tres ítems que presentaron carga no significativa en algunos de los factores; para el análisis factorial confirmatorio se redujo el número de factores a extraer a tres, para lograr una mejor discriminación y pertenencia de las variables a cada uno, aplicando una rotación ortogonal Varimax para asegurar mayor independencia entre los factores. El estadístico Kaiser-Meyer-Olkin ($KMO=0,889$), medida de adecuación muestral, señaló un alto grado de varianza común entre los ítems. Asimismo, la prueba de esfericidad de Barlett ($sig.<0,01$) permitió rechazar la hipótesis nula de que la matriz de correlación es una matriz identidad; por lo tanto, con estas dos medidas de bondad de ajuste, se aseguró la pertinencia del análisis factorial para el estudio. En cada uno de los tres factores extraídos (ver Tabla 7.3), satura un grupo de variables con un nivel de carga superior a 0,46 -valor que se considera suficientemente alto en este tipo de análisis-, con los cuales se logra explicar el 51,18% de la varianza total. La estimación de las puntuaciones factoriales se conservaron como nuevas variables con el método de regresión. De otra parte, los índices de consistencia interna que

obtuvo cada uno de los factores, mediante el Alfa de Cronbach, fueron en su orden, 0,860, 0,840, 0,825, garantizando una alta fiabilidad.

Tabla 7.3 Matriz de componentes rotados en el análisis factorial

Valoración de la importancia de....	Factor 1	Factor 2	Factor 3
Un MOOC sobre NIIF para darme a conocer en otros entornos	,746	,079	-,048
Un MOOC sobre NIIF para el desarrollo de competencias	,745	,128	-,232
Un MOOC para compartir experiencias internacionales sobre las NIIF	,703	,148	-,107
Un MOOC sobre NIIF para mi actualización permanente	,658	,189	-,198
Un MOOC sobre NIIF para el aprendizaje autónomo	,628	,150	-,203
Utilidad de los MOOC para mis procesos de aprendizaje	,564	,332	-,266
Los Foros como recurso didáctico	,533	,159	-,011
Las video-lecciones como recurso didáctico	,524	,274	-,044
Establecer nuevos contactos es determinante para matricularme en un MOOC	,523	,366	,010
Las NIIF como área de interés personal para un MOOC	,466	,358	-,140
El detalle del contenido y las actividades del curso son determinantes para matricularme en un MOOC	,082	,780	-,085
El prestigio de la institución que lo respalda es determinante para matricularme en un MOOC	,068	,762	,032
La plataforma tecnológica es determinante para matricularme en un MOOC	,140	,749	-,040
La flexibilidad es determinante para matricularme en un MOOC	,292	,684	-,146
La certificación es determinante para matricularme en un MOOC	,290	,604	-,132
La evaluación basada en retroalimentación por pares es determinante para matricularme en un MOOC	,220	,596	,020
La gratuidad es determinante para matricularme en un MOOC	,203	,585	,008
Evaluación basada en calificación automática es determinante para matricularme en un MOOC	,346	,537	-,084
Reduce la capacidad de interacción social	-,183	-,017	,807
Limita la actitud crítica del participante	-,173	-,021	,793
Impide enfocarse en las particularidades de las empresas de un país	-,054	-,105	,781
Desmotiva la falta de seguimiento personalizado	-,167	-,048	,779
% de varianza explicada por factor	19,6	18,9	12,7
% de varianza acumulada	19,6	38,5	51,2

En negrita se destacan las saturaciones más altas de los ítems en cada factor. La numeración de los ítems no necesariamente corresponde a su lugar en el cuestionario.

Los tres factores extraídos se describen a continuación, en función de los ítems que los conforman y la revisión de literatura.

FACTOR 1 - PERCEPCIÓN DE UTILIDAD DE UN MOOC SOBRE NIIF.

Este factor incluye 10 ítems que se refieren, en su gran mayoría, a ventajas para matricularse en un MOOC sobre NIIF y la percepción de utilidad para los procesos propios de aprendizaje. En el marco de las teorías comúnmente utilizadas en el estudio del comportamiento individual frente a las TIC (Modelo de Aceptación Tecnológica-TAM o Teoría del Comportamiento Planificado-TPB), Xu (2015) confirma la relevancia de la variable utilidad percibida como predictor de la intención de uso de la tecnología. Entre tanto, Zhou (2016) confirma la relevancia de la actitud de los estudiantes como predictor de la intención de uso de los MOOC. Si bien no es el propósito de este estudio contrastar los modelos teóricos mencionados, sus aplicaciones empíricas son de interés para comprender estos resultados.

FACTOR 2 - DISEÑO Y OFERTA DEL MOOC.

Este factor agrupa 8 ítems que hacen referencia a aspectos propios del diseño de los MOOC como la flexibilidad, la gratuidad, la certificación, el tipo de evaluación y el detalle del contenido del curso; así como relacionados con la oferta, tales como como el prestigio de la institución que lo respalda y la plataforma. Entre los estudios que analizan la importancia de este factor se encuentran, Yousef et al. (2015); Daniel et al. (2015); Pundak et al. (2014) y Yuan y Powell (2013).

FACTOR 3 - DESVENTAJAS DE UN MOOC SOBRE NIIF.

Este factor incluye 4 ítems que hacen referencia a aspectos negativos de un curso de estas características para la interacción social, la actitud crítica y para enfocarse en las particularidades de las empresas locales. Entre los estudios que

discuten estos aspectos están, Daniel et al. (2015); Chiappe et al. (2015); Vásquez y López (2014); Valverde (2014) y Pundak et al. (2014).

7.5.2 Pruebas de hipótesis de diferencias de medias

En este apartado se describen las diferencias encontradas en los tres factores agrupados (sus puntuaciones factoriales) y de manera separada en los ítems que integran cada uno de los factores, en función de tres variables de clasificación: “Sexo” (masculino/femenino), “Rol” (Estudiante/Egresado/Profesor) y “Usuario” (Sí/No ha sido usuario MOOC). Luego de verificar el criterio de normalidad de las variables, se utiliza la prueba t de Student en el caso de “Sexo”, la prueba H de Kruskal-Wallis, análoga a la paramétrica ANOVA de un factor, para la variable de segmentación “Rol” y la prueba de Mann-Whitney para “Usuario”, análoga a la prueba t, que en lugar de medias, compara los rangos promedio.

CONTRASTES DE MEDIAS POR SEXO

Previo cumplimiento del supuesto de homocedasticidad de la prueba de Levene ($p < 0,05$), se comprueban diferencias estadísticas en la prueba “t” a nivel de significatividad del 1% y del 5% en los factores 1 y 2 respectivamente (ver Tabla 7.4). En ambos casos, en la percepción de utilidad de un MOOC sobre NIIF y en la importancia del diseño y la oferta del MOOC, se observan medias ligeramente más altas por parte de las mujeres. No se observan diferencias en el caso de las desventajas de un MOOC sobre NIIF.

Tabla 7.4 Diferencia de medias por sexo para los tres factores extraídos

Factor	Sexo	Media	D.T	t	Sig. Asintótica bilateral
Percepción de utilidad de un MOOC sobre NIIF	Masculino	-,21	1,028	-3,704	,000***
	Femenino	,11	,942		
Diseño y oferta del MOOC	Masculino	-,01	,991	-2,331	,020**
	Femenino	,17	,782		
Desventajas de un MOOC sobre NIIF	Masculino	-,01	,989	,131	N.S.
	Femenino	-,02	,966		

Prueba t de Student. *** Significatividad al 1%. ** Significatividad al 5%. N.S. Diferencia no significativa.

Al analizar también cada uno de los ítems que componen el factor 1 (Tabla 7.5), se corroboran, a nivel de significatividad del 1%, medias superiores en las mujeres en los ítems referentes a la importancia de un MOOC sobre NIIF para el desarrollo de competencias, la percepción de utilidad de los MOOC para sus procesos de aprendizaje, y las NIIF como área de interés personal para cursar un MOOC; y a nivel de significatividad del 5%, el ítem Importancia de establecer nuevos contactos como determinante para matricular un MOOC. Este resultado bien podría comprenderse a la luz del estudio de Garrido et al. (2016), en el que las mujeres son más proclives que los hombres a completar un MOOC y a obtener un certificado.

Tabla 7.5 Estadísticos descriptivos y diferencia de medias por sexo para variables Factor 1

Valoración de la importancia de...	Sexo	Media	D.T	t	Sig. Asintótica bilateral
Un MOOC sobre NIIF para darme a conocer en otros entornos	Masculino	3,44	,993	-3,002	N.S.
	Femenino	3,66	,948		
	Total	3,56	,976		
Un MOOC sobre NIIF para el desarrollo de competencias	Masculino	3,73	,911	-3,354	,001***
	Femenino	3,96	,853		
	Total	3,85	,889		
Un MOOC para compartir experiencias internacionales sobre NIIF	Masculino	3,94	,917	-4,065	N.S.
	Femenino	4,22	,839		
	Total	4,08	,888		
Un MOOC sobre NIIF para mi actualización permanente	Masculino	4,12	,861	-3,857	N.S.
	Femenino	4,36	,765		
	Total	4,24	,821		
Un MOOC sobre NIIF para el aprendizaje autónomo	Masculino	3,99	,835	-2,622	N.S.
	Femenino	4,15	,780		
	Total	4,08	,811		
Utilidad de los MOOC para mis procesos de aprendizaje	Masculino	3,56	,870	-3,278	,001***
	Femenino	3,77	,799		
	Total	3,66	,841		
Los Foros como recurso didáctico	Masculino	4,11	,940	-2,430	N.S.
	Femenino	4,28	,884		
	Total	4,19	,915		
Las video-lecciones como recurso didáctico	Masculino	4,08	,952	-3,941	N.S.
	Femenino	4,35	,822		
	Total	4,22	,897		
Establecer nuevos contactos es determinante para matricularme en un MOOC	Masculino	3,51	1,141	-2,204	,028**
	Femenino	3,69	1,049		
	Total	3,60	1,099		
Las NIIF como área de interés personal para un MOOC	Masculino	4,42	,886	-3,167	,002***
	Femenino	4,60	,665		
	Total	4,51	,786		

Prueba t de Student. *** Significatividad al 1%. ** Significatividad al 5%. N.S. Diferencia no significativa.

Respecto del factor 2, todos los ítems que lo componen, excepto uno, presentaron diferencias significativas al 1% y al 5% (Tabla 7.6), siendo el grupo de las mujeres el de los promedios más altos al valorar diversos aspectos de diseño y de oferta como determinantes para aceptar un MOOC (Yousef et al. 2015; Hew y Cheung, 2014). El ítem que no evidencia significación estadística es el de la

evaluación por pares, en línea con Hew y Cheung (2014) al encontrar que este tipo de evaluación no goza de suficiente aceptación entre estudiantes de MOOC.

Tabla 7.6 Estadísticos descriptivos y diferencia de medias por sexo para variables Factor 2

Es determinante para matricularme en un MOOC...	Sexo	Media	D.T	t	Sig. Asintótica bilateral
El detalle del contenido y las actividades del curso	Masculino	4,60	,719	-4,046	,000***
	Femenino	4,78	,464		
	Total	4,69	,611		
El prestigio de la institución que lo respalda	Masculino	4,45	,774	-3,149	,002***
	Femenino	4,61	,611		
	Total	4,53	,700		
La plataforma tecnológica	Masculino	4,30	,807	-2,867	,004***
	Femenino	4,45	,653		
	Total	4,38	,737		
La flexibilidad	Masculino	4,29	,858	-4,535	,000***
	Femenino	4,54	,652		
	Total	4,42	,771		
La certificación	Masculino	4,11	1,038	-4,650	,000***
	Femenino	4,43	,826		
	Total	4,27	,950		
La evaluación basada en retroalimentación por pares	Masculino	4,03	,924	-2,490	N.S.
	Femenino	4,19	,821		
	Total	4,11	,877		
La gratuidad	Masculino	4,02	1,003	-4,850	,000***
	Femenino	4,33	,756		
	Total	4,17	,900		
La evaluación basada en calificación automática	Masculino	3,81	,920	-2,401	,017***
	Femenino	3,97	,884		
	Total	3,89	,905		

Prueba t de Student. *** Significatividad al 1%. N.S. Diferencia no significativa.

En relación con el factor 3 que se refiere a desventajas de un MOOC sobre NIIF, es el único donde hay ítems (tres de los cuatro) con medias ligeramente superiores en los hombres, es decir, que ellos parecen estar más de acuerdo que las mujeres en reconocer tales desventajas, no obstante, en ninguno de los ítems se alcanzan niveles de significatividad estadística (Tabla 7.7). El ítem en el que las mujeres parecen estar más de acuerdo que los hombres es en que “impide enfocarse en las particularidades de las empresas de un país”, aunque es el ítem con menor puntuación media total (M=3,08), que equivale a una valoración “neutral” (siendo 1 completamente en desacuerdo y 5 completamente de acuerdo).

Tabla 7.7 Estadísticos descriptivos y diferencia de medias por sexo para variables Factor 3

Un MOOC sobre NIIF...	Sexo	Media	D.T	T	Sig. Asintótica bilateral
Reduce la capacidad de interacción social	Masculino	3,45	1,101		N.S.
	Femenino	3,41	1,140	,436	
	Total	3,43	1,120		
Limita la actitud crítica del participante	Masculino	3,26	1,100		N.S.
	Femenino	3,13	1,060	1,602	
	Total	3,20	1,081		
Impide enfocarse en las particularidades de las empresas de un país	Masculino	3,06	1,090		N.S.
	Femenino	3,09	1,026	-,309	
	Total	3,08	1,056		
Desmotiva la falta de seguimiento personalizado	Masculino	3,29	1,066		N.S.
	Femenino	3,26	1,109	,409	
	Total	3,28	1,088		

Prueba t de Student. N.S. Diferencia no significativa.

CONTRASTES DE MEDIAS POR ROL

La Tabla 7.8 permite observar diferencias significativas en 4 ítems del factor 1, tres de ellos con los rangos promedio más altos en egresados: la importancia de un MOOC para compartir experiencias internacionales sobre NIIF; para la actualización permanente; y la valoración de video-lecciones como recurso didáctico. El ítem de interés personal en las NIIF obtuvo el rango más alto en estudiantes, lo cual podría ser reflejo de la importancia del tema en el ámbito universitario. Del factor 2 se encontraron diferencias en tres ítems. La flexibilidad y la gratuidad como determinantes para tomar un MOOC obtuvieron medias superiores en estudiantes, mientras que el ítem de certificación lo fue, como sería de esperar, en los egresados. Por su parte, el único ítem del factor 3 que presentó diferencias significativas fue el que refleja la preocupación por la actitud crítica del participante, observándose el rango más alto en profesores.

Tabla 7.8 Prueba H de Kruskal-Wallis para la diferencia de medias por Rol

Factor	Ítem	Rango promedio Estudiantes	Rango promedio Egresados	Rango promedio Profesores	Chi-2	Sig. Asintótica bilateral
1. Percepción de Utilidad	3. Un MOOC para compartir experiencias internacionales sobre NIIF	353,77	360,71	312,79	6,724	,035**
	4. Un MOOC sobre NIIF para mi actualización permanente en las NIIF	363,07	374,07	292,05	20,669	,000***
	8. Las video-lecciones como recurso didáctico	356,37	375,03	326,23	6,398	,041**
	10. Las NIIF como área de interés personal para un MOOC	398,07	377,11	317,61	20,766	,000***
2. Diseño y oferta del MOOC	14. La flexibilidad	386,30	384,96	338,74	7,320	,026**
	15. La certificación	383,79	396,75	322,00	15,219	,000***
	17. La gratuidad	409,94	363,13	326,96	19,749	,000***
3. Desventajas	20. Limita la actitud crítica del participante	338,73	339,08	378,44	4,938	,085*

Ítems que reportaron significatividad. *** Significatividad al 1%. ** Significatividad al 5%. * Significatividad al 10%.

CONTRASTES DE MEDIAS POR “USUARIO”

En tres variables del factor 1 se hallaron diferencias significativas al 1% y al 5% (Tabla 7.9). La percepción de utilidad de los MOOC y la importancia de las video-lecciones como recurso didáctico presentan rangos promedio superiores en aquellos que sí han sido usuarios MOOC. Entre tanto, la importancia de establecer nuevos contactos es superior en los no-usuarios. Respecto de los ítems del factor 2, los usuarios MOOC presentan mayores valoraciones que los no-usuarios en la importancia del contenido del curso, la gratuidad y la evaluación con calificación automática. En cuanto al factor 3, son los no-usuarios quienes mayor puntuación otorgan al aspecto de que un MOOC para NIIF limita la actitud crítica del participante.

Tabla 7.9 Prueba de Mann-Whitney para la diferencia de medias por “usuario” MOOC

Factor	Ítem	Rango promedio No-usuario	Rango promedio Sí usuario	Z	Sig. Asintótica bilateral
1. Percepción de Utilidad	6. Utilidad de los MOOC para mis procesos de aprendizaje	316,33	375,91	-3,493	,000***
	8. Las video-lecciones como recurso didáctico	341,96	382,06	-2,325	,020**
	9. Establecer nuevos contactos es determinante para matricularme en un MOOC	373,55	334,89	-2,095	,036**
2. Diseño y oferta del MOOC	11. El detalle del contenido y las actividades del curso	363,08	416,38	-3,574	,000***
	17. La gratuidad	362,97	397,15	-1,900	,057*
	18. La evaluación basada en calificación automática	366,63	400,13	-1,812	,070*
3. Desventajas	20. Limita la actitud crítica del participante	352,38	306,71	-2,579	,010**

Ítems que reportaron significatividad. *** Significatividad al 1%. ** Significatividad al 5%. * Significatividad al 10%.

7.5.3 Regresión logística binomial

Para identificar la influencia positiva o negativa de los tres factores en la probabilidad de aceptar un MOOC sobre NIIF, se utilizó un análisis de regresión logística, con el método de pasos sucesivos y considerando como variable dependiente el matricularse (si/no) como estudiante del curso y como variables independientes los tres factores previamente extraídos, F1: “Utilidad”, F2: “Diseño” y F3: “Desventajas”. Como se observa en la Tabla 7.10, las tres variables obtuvieron alto nivel de significatividad ($p < 0,001$). La prueba de Hosmer y Lemeshow indicó un buen ajuste del modelo ($\chi^2 = 6,550$; $p = 0,586$) y asimismo, la capacidad clasificatoria global del modelo fue del 86,6%, de modo que para ocho de cada diez sujetos es posible pronosticar con acierto la aceptación de un MOOC sobre NIIF. El factor que más influye de manera positiva en la probabilidad de matricularse es el de la “Utilidad” (odds ratio= 2,315), es decir, que al aumentar en un punto la percepción de utilidad de un MOOC para NIIF se incrementa por dos (se duplica)

la probabilidad de aceptar el MOOC. Entre tanto, el incremento en un punto en la importancia del diseño del curso, incrementa dicha probabilidad en 1,5 veces (odds ratio= 1,577); mientras que el factor “Desventajas”, cuyo coeficiente es negativo, indica que es un factor que dificulta de manera negativa y significativa la probabilidad de aceptar un MOOC para el aprendizaje de NIIF. Este resultado se da en línea con estudios previos (Xu, 2015) que demuestran que la percepción de utilidad hacia los MOOC es un predictor significativo de la intención de usarlo.

Tabla 7.10 Regresión logística para la influencia de los factores F1, F2 y F3 en la probabilidad de matricular un MOOC sobre NIIF

	Variable	B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp(B)
Paso 1 ^a	F1. Utilidad	,840	,136	37,859	1	,000***	2,315
	F2. Diseño	,455	,136	11,181	1	,001***	1,577
	F3. Desventajas	-,601	,153	15,499	1	,000***	,548
	Constante	2,013	,153	173,398	1	,000	7,483

a. Variables especificadas en el paso 1: F1, F2, F3. *** Significatividad al 1%.

7.6 Conclusiones

En este capítulo realizamos un estudio empírico cuantitativo sobre la percepción de estudiantes, egresados y profesores universitarios de contabilidad en Colombia, respecto del interés de realizar un MOOC para el aprendizaje de las NIIF. La exploración del contexto y la literatura revisada también nos ha permitido rastrear la particularidad del terreno educativo en materia contable en Colombia. A pesar de que los resultados del estudio empírico indican que esta tecnología educativa goza de una cierta aceptación general, es importante insistir que cualquier propuesta de aplicación de las TIC para los procesos de enseñanza aprendizaje debe ser comprendida como una posibilidad mediadora y no como el fin en sí mismo; en tal sentido, su intencionalidad debe trascender el mero aspecto instrumental.

Los tres factores principales identificados en el estudio se corresponden con análisis relevantes tratados en la literatura internacional (Xu, 2015; Zhou, 2016; Yousef et al., 2015; Daniel et al., 2015; Yuan y Powell, 2013; Chiappe et al., 2015; Vásquez y López, 2014; Valverde, 2014; Pundak et al., 2014). La relevancia de estos factores pudo ser confirmada mediante distintas pruebas de hipótesis y a nivel predictivo al estimar la probabilidad de aceptación de un MOOC para NIIF.

Los resultados sugieren que, en promedio, las mujeres son más favorables a la realización de un MOOC sobre NIIF, tanto en la percepción de utilidad como en la importancia del diseño y la oferta del curso. En este segundo factor, son notables las altas valoraciones de las NIIF como un área de interés y la importancia de un MOOC para la actualización permanente. También se destaca que el ítem sobre la importancia de la certificación resulta significativo con la más alta valoración en el rol de Egresados. A la vista de estos resultados y tomando en cuenta el estudio de Garrido et al. (2016) para el contexto social colombiano, donde las mujeres son más proclives a completar un MOOC y a obtener certificación, podemos admitir que las mujeres identifican en un MOOC para NIIF una opción para fortalecer sus habilidades profesionales y mejorar su competitividad en un mercado laboral que se vislumbra, a partir de los cambios normativos, escaso de profesionales capacitados en el manejo de un conocimiento especializado como las NIIF. Otro asunto importante en esta dirección sería la aceptación de este tipo de capacitación por parte de los empleadores, pero tal consideración está fuera del alcance de este estudio.

En general, la percepción de utilidad es valorada de manera positiva entre estudiantes, egresados y profesores, y no se encuentran diferencias significativas entre los grupos. Mientras que en función de ser o no usuario MOOC, sí hay diferencias, siendo más favorable la percepción en los que han participado alguna vez en un MOOC. De otro lado, y consistente con la literatura revisada en Colombia, son los profesores el grupo que mayor preocupación refleja por que se pueda afectar la actitud crítica del participante en un MOOC. Este resultado contrasta con estudios previos (Shrivastava y Guiney, 2014; Hollands y Tirthali, 2014) en los cuales se

pone de manifiesto mayor participación de la universidad privada y una mayor resistencia de parte de profesores vinculados a la universidad pública. Resulta interesante observar que los profesores en este caso, en el que son mayoritariamente de universidad privada, muestren también preocupación hacia este tipo de cursos, lo cual se puede explicar en relación con una cierta prevención puesta en evidencia en la literatura previa, en la apropiación de las tecnologías educativas en el contexto colombiano. En este caso, podemos sugerir que, manteniendo un espíritu crítico y propositivo, resultaría enriquecedor para la enseñanza de la contabilidad, en el contexto de la Sociedad del Aprendizaje, la combinación de las herramientas y recursos de los mejores resultados online con las mejores estrategias de la enseñanza tradicional, tal y como lo sugieren diversos estudios sobre aprendizaje en ambientes híbridos o mezclados (López-Pérez et al. 2011 y 2013; Freeman y Hancock, 2013; Arbaugh, 2014; Israel, 2015).

El análisis de regresión logística confirma que la influencia de la variable “percepción de utilidad” en la probabilidad de realizar un MOOC para NIIF, es bastante alta, pues casi duplica la influencia de los aspectos relacionados con el propio diseño del curso. Por otra parte, las desventajas, capturadas en el factor 3, indican que al incrementar su valor en un punto, disminuye la probabilidad de matricular el MOOC en un 55%.

Si bien los resultados sugieren que hay una apertura a la novedad tecnológica, especialmente más próxima entre estudiantes y egresados, aquellos deben ser asumidos con prudencia. El hecho de que el conjunto de los tres factores identificados permitan analizar el 51,18% de la varianza total de los datos, indica que hay otros aspectos que no han sido considerados en el análisis. En efecto, en el cuestionario aplicado no han sido considerados los aspectos políticos y sociales que enmarcan el proceso de aplicación de las NIIF, lo cual se vislumbra como una oportunidad de investigación para futuros estudios.

Sin duda, y más allá del análisis estadístico de la probabilidad –bastante alta por cierto- de aceptar un MOOC sobre NIIF, este trabajo pone de relieve la necesidad de avanzar en un análisis mucho más comprehensivo, del cual, en efecto, podemos considerar este capítulo como una primera etapa. Si bien hemos abarcado aspectos relevantes del contexto colombiano, es necesario otra fase de análisis más cualitativo basado en entrevistas a profundidad a una buena parte de los actores, que permita argumentar ampliamente la utilidad de este tipo de tecnologías en el contexto de las necesidades de formación y capacitación contable en Colombia. Ello implica profundizar en las características percibidas como ventajas y en los obstáculos percibidos como desventajas de este tipo de recursos educativos, con un enfoque de “mediación tecnológica” (Gracia, 2010), bien para un nivel formativo básico o bien para un nivel postgraduado de actualización y especialización, como paso fundamental previo al abordaje de la cuestión del diseño. Cuestión que debe privilegiar la innovación pedagógica sobre la mera innovación tecnológica, lo cual supone un compromiso con la intencionalidad formativa más allá de dar respuesta a una necesidad institucional de incorporar herramientas tecnológicas *per se* al proceso educativo.

Como consecuencia de lo anterior, y con base en la literatura revisada en este capítulo, hemos tenido oportunidad de empezar a realizar algunas entrevistas a profesores cuya trayectoria en investigación contable ofrecen mayores referentes. A manera de ilustración, presentamos una de las respuestas obtenidas a la pregunta por el papel que deberían desempeñar los cursos virtuales en general en la formación básica (grado) de Contaduría, por considerar que sus elementos engloban las demás respuestas obtenidas en ese aspecto:

Los cursos virtuales son necesarios como apoyo a la labor docente, son un complemento para la formación. Pero hay que diferenciar muy bien lo que es la formación de lo que son las aplicaciones. En Colombia estamos mezclando todo, [...] porque hay gente por ejemplo que dice que hay que enseñar NIIF desde el primer semestre como si fuera el único modelo contable válido, y lo que nosotros decimos es que ese es solo un modelo entre otros. [...] Si lo que

se quiere es capacitar a un consultor de pronto sí hay que enfocarse en las aplicaciones, como los estándares IFRS, que son un lenguaje especializado, pero si lo que se quiere es formar un ciudadano se debe enfocar en la fundamentación básica, teórica. La formación fundamental debe ser presencial, porque la formación exige la interpretación del contexto, el uso de la palabra, la interacción. [...] Es muy importante la capacidad de localización en el mundo, de discernimiento moral. Las tecnologías digitales son aplicativos que preparan para la habilidad, para las destrezas, pero mientras un estudiante en formación no tenga la fundamentación adecuada no podrá discernir en lo mejor de esas tecnologías para su uso adecuado. Mientras no exista una adecuada formación las tecnologías serán aplicativos sin sentido crítico (Gracia, 2016).

De todo lo anterior, y a este nivel de nuestro análisis, podemos sugerir, de una parte, mayor beneficio de un MOOC conectivo (C-MOOC), es decir, basado más en las interacciones de los participantes que en el aspecto instruccional (X-MOOC). Y de otra, la pertinencia de este recurso como una alternativa de actualización para los egresados y su proyección profesional, al aprovechar uno de los elementos principales que posibilita la filosofía MOOC como es la creación de redes informales. Asimismo, y teniendo presente la importancia del diseño del curso, su orientación no debe ser exclusivamente instrumental, sino por el contrario, debe posibilitar distintas perspectivas de análisis, al incorporar referencias a diferentes contextos de aplicación, teniendo presente que las normas incorporan un alto componente de subjetividad y juicio profesional (Sunder, 2010; Ball, 2016).

TERCERA PARTE |
CONCLUSIONES FINALES

CONCLUSIONES FINALES

La contabilidad es mucho más que mecánica. Pero, a veces, los árboles (el cuadro de cuentas) no nos dejan ver el bosque (el marco conceptual). Y, sin duda, una reforma como la que se nos avecina se entiende mucho mejor desde la lógica y desde los conceptos subyacentes en las Normas Internacionales que las inspiran, que desde la mera mecánica.

JORGE TUA PEREDA, 2006: 175

CONCLUSIONES

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) constituye el principal fenómeno de globalización contable cuyas implicaciones ponen de relieve la pertinencia de su estudio. En esta tesis doctoral hemos abordado este fenómeno analizando el contexto en el que han surgido las NIIF y las fuerzas económicas que las impulsan como conjunto único de normas para el mundo global y como consecuencia, la imperativa necesidad de su difusión a través de la educación contable. En este contexto, ofertas educativas de *e-Learning* como los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos (MOOC) gozan de amplia aceptación social, y son impulsadas por gobiernos y organismos internacionales para formar ciudadanos digitales, en esencia, agentes de la economía del conocimiento en la sociedad del aprendizaje.

Más de un centenar de países de todos los continentes han dado su respaldo a las NIIF mediante procesos de adopción inmediata o de convergencia. Sin embargo, en estos procesos se han producido algunas circunstancias que a nivel nacional e internacional han puesto de manifiesto debates relevantes para la disciplina y la profesión contables. Destacamos principalmente aquel relacionado con el auge de un único e innovador modelo contable regulatorio en el mundo centrado en hacer prevalecer los principios generales sobre las reglas detalladas. Este debate tiene implicaciones significativas en el estado actual y futuro de la educación contable que hoy requiere potenciarse en el marco de la Sociedad del Aprendizaje inmersa en las competencias laborales que exigen conectividad y producción de información permanente. Estudiar la corriente del modelo regulatorio único basado en principios es fundamental para entender la inmanente promesa que de ella nace, en términos de la calidad educativa que exigen todos, gobiernos, empresas, instituciones y profesionales. En este contexto, cobran especial relevancia e interés, nuevas

modalidades educativas del mundo virtual como los MOOC, presentados como una de las mayores innovaciones en la educación superior.

Estos aspectos, descritos en la investigación realizada en la primera parte de esta tesis doctoral constituyen el marco referencial con el cual hemos abordado el estudio empírico realizado en la segunda parte para lograr el objetivo de analizar ampliamente las distintas perspectivas que implica la enseñanza de un tema de gran relevancia para la profesión contable como las NIIF a través de los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos. Así, las conclusiones que exponemos a continuación, además de estar sustentadas en los datos y análisis estadísticos y econométricos, tienen en consideración una amplia revisión conceptual de los planteamientos teóricos más relevantes de la literatura internacional en las áreas de conocimiento abordadas.

PRIMERA. Diez años después del *big bang* contable, las dinámicas de convergencia hacia las NIIF ponen de manifiesto que, lejos de considerarse los obstáculos y dificultades de la comparabilidad contable internacional como un límite al objetivo armonizador global, la apuesta y el respaldo generalizado a un modelo único regulatorio en el mundo de la información financiera, en ausencia de competencia, establecido por un organismo privado como el IASB, continúa imparable.

El primer gran respaldo internacional al objetivo de establecer las normas del IASB como único conjunto normativo contable en el mundo fue otorgado en 2002 por la Unión Europea. Hoy cuentan con el respaldo no solo de las empresas y gobiernos que las han adoptado sino de organismos multilaterales como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y, especialmente, el G-20, que ven en las NIIF un mecanismo estratégico de racionalidad financiera cuyo fin, según la misión del IASB, es la protección de los inversores. Sin embargo, la convergencia, método seguido por la gran mayoría de países de economías avanzadas y en desarrollo al adoptar las NIIF, ha enfrentado y seguirá enfrentando, particularidades

que generan múltiples retos para alcanzar la deseada comparabilidad, como es razonable esperar de un período de transición normativa.

Sin embargo, las diferencias surgidas por dichas particularidades no son bienvenidas para el emisor internacional, el cual por el contrario, recomienda «resistir la tentación de la convergencia» como un proceso transitorio en cada país y optar por la adopción total inmediata de las normas (*IFRS, Foundation, 2012*). En efecto, según algunos autores, dichas diferencias son «menguadas por la fascinación del ideal de uniformidad» (Ball, 2016). En la evaluación de esta década de adopción de las NIIF por parte de la Unión Europea, se han identificado diversas dificultades que atañen el interés general del colectivo europeo. No obstante, continúa firme el respaldo a las NIIF como un componente necesario para el funcionamiento de los mercados de capitales y como la mejor elección hasta el momento.

A partir del reconocimiento de las dificultades que conlleva la implementación uniforme de las NIIF en todas las empresas que operan en distintos contextos geográficos, y reconociendo que ni el monopolio ni la competencia regulatoria son elecciones perfectas ni exentas de dificultades, se considera que la competencia regulatoria contable brinda mayores oportunidades de innovación y desarrollo alternativo que requieren reconocer la diversidad local. Como lo plantea Sunder (2010; 2011), en un ambiente de competencia regulatoria internacional, será la búsqueda de la prosperidad y la riqueza de la sociedad en su conjunto lo que anime a un país a adoptar un conjunto específico de normas y no otro tipo de presiones. En esta línea, un conjunto de normas como las NIIF que sea aplicado por empresas globales (*global players*), que deberían ajustarse a los mismos mecanismos de cumplimiento con independencia de si los sistemas de *enforcement* de su país de origen sean débiles o no (Leuz, 2010), constituyen objeto de análisis que invita a explorar distintas vías a la adopción total.

La convergencia hacia las NIIF es un proceso dinámico, económico y político, que se puede transformar según las realidades contextuales. Por lo tanto, no puede

ser considerado como un paso burocrático más de cualquier proceso normativo común. Aceptar lo anterior implica repensar los propósitos y los métodos actuales e imaginar aquellos posibles y deseables que resignifiquen los obstáculos identificados hasta ahora en oportunidades para el reconocimiento respetuoso de la diversidad. Esta nueva orientación no ha de estar exenta de dificultades, pero seguramente conducirá a innovaciones genuinas en contabilidad.

SEGUNDA. La evidencia internacional de enfoque económico indica que las compañías que adoptan voluntariamente las NIIF, por lo general, comparten características corporativas comunes tales como la estrategia internacional, reflejada en su nivel de exportaciones o en su participación en mercados de valores. Nuestro estudio empírico sobre la adopción voluntaria en Colombia, arroja resultados distintos que sugieren rechazar dichos supuestos.

El tamaño del mercado de valores colombiano, que no llega al 1% del conjunto empresarial, y el hecho de contar tan solo en la muestra obtenida con 8 empresas no financieras que adoptaron voluntariamente las NIIF, nos llevó a descartar del análisis la variable de cotización bursátil. El estudio realizado mediante el análisis de 7 variables, una de las cuales no ha sido considerada en la literatura desde el enfoque económico sino desde el enfoque institucional, nos llevó a rechazar las hipótesis económicas y aceptar la hipótesis institucional de dependencia.

Por lo anterior, concluimos que, para el caso de Colombia, las razones económicas previamente identificadas en la literatura internacional, de acuerdo con el análisis univariante y multivariante realizados, no explican estadísticamente la decisión de adoptar voluntariamente las NIIF. Ni el nivel de exportación ni la rentabilidad ni el apalancamiento ni el tipo de auditor, resultan determinantes en dicha decisión, mientras que sí lo sugiere la condición institucional de dependencia de una compañía matriz que ya aplica las NIIF, razón por la cual reconocemos la necesidad de utilizar enfoques más comprehensivos para analizar este tipo de

decisiones en las que se involucran más aspectos políticos e institucionales y no solo económicos.

Conviene también señalar que una de las particularidades del marco legal en el cual se promovió el proceso de adopción voluntaria en Colombia pudo actuar como incentivo para que algunas compañías decidieran, a través del ejercicio de aplicación de las nuevas normas, conocer, con el concurso de las autoridades y sin ningún tipo de implicación fiscal o económica adicional, los beneficios e impactos que conlleva la adopción de unas normas que han sido ampliamente promovidas como indispensables para el mundo empresarial por su calidad e innovación.

TERCERA. Los estudios desde el enfoque institucional respaldan que gran parte de las decisiones de adopción de las NIIF en países con economías en desarrollo son tomadas en un contexto de isomorfismo (coercitivo, mimético o normativo), motivada más por las presiones sociales de legitimidad que por el razonamiento económico. El caso de la adopción voluntaria en Colombia puede ser comprendido desde esta perspectiva.

Se ha admitido en todo el mundo que las razones por las cuales los países y las empresas adoptan las NIIF son, principalmente, lograr una mayor comparabilidad, transparencia y, calidad en la información financiera para acceder a una mayor internacionalización y competitividad, lo cual redundará en el desarrollo de los mercados de capitales. No obstante, una gran parte de la literatura internacional, tanto de la adopción obligatoria como voluntaria de las NIIF, ha puesto de manifiesto la relatividad de estos beneficios, siendo en algunos casos más bien modestos y en otros casos consecuencias no esperadas; en general, beneficios condicionados a la presencia de diversos factores institucionales como incentivos para preparar información de calidad.

Frente a la diversidad de evidencias señaladas, enfoques alternativos que analizan a fondo variables institucionales y no sólo económicas han tomado

relevancia para explicar las razones por las cuales los países, en distintos contextos geográficos, sociales, económicos y políticos deciden adoptar las NIIF. Desde el enfoque institucional, la adopción, no solo de países con economías en desarrollo sino también de la Unión Europea, ha sido caracterizada como un caso típico de isomorfismo coercitivo. En otros casos, desde la teoría económica de la red, se ha identificado la influencia de los países vecinos, especialmente si forman parte de algún tratado o alianza comercial y, en cualquier caso, como una decisión estratégica para enviar una señal de calidad de sus sistemas contables.

Desde el punto de vista del análisis económico, los resultados de nuestro estudio empírico sobre las empresas colombianas que decidieron adoptar voluntariamente las NIIF, podrían atribuirse a la existencia de curvas de aprendizaje en las empresas cuya matriz ya aplica la normativa internacional en las cuales confluyen sinergias hacia una mayor exposición al tratamiento de las NIIF. No obstante, una mirada más amplia, desde el enfoque institucional, nos lleva a considerar dicho contexto de presión ejercida por la compañía matriz hacia la dependiente para alinearse en la aplicación de un mismo conjunto normativo, como un mecanismo de isomorfismo coercitivo. De igual modo, observamos un mecanismo de isomorfismo mimético al comprobar que el perfil económico de las compañías que decidieron adoptar las NIIF no logra ser explicado por las variables económicas que la literatura convencional ha establecido como determinantes.

Además de nuestros resultados empíricos obtenidos, la lectura del contexto normativo, previo al establecimiento de la Ley de convergencia de 2009, pone también en evidencia el contexto de isomorfismo coercitivo. La presión ejercida por organismos multilaterales como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, al calificar como débil la infraestructura contable y profesional colombiana mediante el informe ROSC de 2003, ha supuesto un referente fundamental en la reorientación regulatoria nacional. De otra parte, y como mecanismo de isomorfismo normativo para ganar legitimidad social y política, puede reconocerse la influencia que una parte importante de profesionales

independientes y asociados, colectivos gremiales y empresariales ha ejercido en el proceso armonizador hacia las NIIF en Colombia.

CUARTA. Los países con mercados de capitales en desarrollo y que se encuentran implementando procesos de convergencia, como Colombia, deberían impulsar la adopción voluntaria de las NIIF más que su adopción para todo el conjunto empresarial.

La experiencia internacional sugiere a países con economías en desarrollo aprendizajes que contribuyan a tomar mejores decisiones ajustadas a su propio contexto. La cesión de soberanía regulatoria es un aspecto que debe analizarse cuidadosamente en estos países, donde las condiciones políticas, históricas, sociales y geográficas imponen amplias restricciones para un cambio normativo total. Quizá en estos casos deba impulsarse mucho más la adopción voluntaria para las empresas que no tienen declarada una estrategia internacional, pero que sus condiciones de crecimiento les permiten avanzar hacia estructuras contables de mayor complejidad financiera.

La experiencia de España, cuya tradición legal europea (*civil law*) constituye una de las características comunes en los dos países, más allá de su condición de estado miembro de la Unión Europea, aporta elementos de interés para el análisis de los referentes al interior de las dinámicas regulatorias contables en Colombia. El hito más importante en la regulación contable española de las dos últimas décadas fue la promulgación del Plan General de Contabilidad de 2007, mientras que en Colombia el más importante fue la Ley de convergencia de 2009, ambas reformas para converger hacia las NIIF. Algunos retos comunes pueden observarse, como la dinamización de los procesos de modificación de las normas y la pluralidad de reguladores contables, a veces con normativa contradictoria.

Por contraste, algunos cambios contables en el entorno español suponen lecturas distintas en el entorno colombiano, tales como la separación de la relación

contabilidad y fiscalidad o la disciplina de publicación de las cuentas empresariales. Sin duda, uno de los elementos dinamizadores de estos cambios en España ha sido el desarrollo del mercado de capitales y la relevancia de la información contable con fines de predicción, mientras en Colombia las necesidades de protección patrimonial imponen circunstancias de desarrollo diferentes, habida cuenta de su incipiente mercado de capitales.

No obstante, España, a pesar de exigir, por disposición de la Unión Europea, las NIIF a las cuentas consolidadas de los grupos empresariales cotizados en los mercados europeos, ha mantenido su soberanía regulatoria al conservar la tradición del Plan General de Contabilidad y requerir la aplicación de las normas contables españolas a las cuentas individuales de todas las empresas ya sean cotizadas o no. De este modo, España permite la adopción voluntaria de las NIIF en las cuentas consolidadas de todas las compañías, manteniendo también un plan contable para las PYME, alternativa en línea con lo establecido por el colectivo europeo, que, en una posición prudente, sugiere que las pequeñas empresas con mercados en expansión puedan utilizar unas normas especiales, no necesariamente las del IASB.

El caso de Colombia, por el contrario, no parece muy prudente, al exigir la aplicación de las normas del IASB a todo su conjunto empresarial, cotizado y no, grandes, medianas y pequeñas. Incluso para las microempresas exige desde 2015 una contabilidad simplificada basada en la propuesta internacional de ISAR. En este contexto, y en ausencia de un sólido mercado de capitales, podría esperarse una actitud empresarial tipificada desde el enfoque institucional como “desacople” de las normas. Por lo tanto, convendría una actitud de mayor cautela y quizá menos frenesí con los posibles beneficios de la adopción total de las NIIF.

QUINTA. El respaldo global a la adopción de las NIIF -versión completa y resumida para Pymes- como única normativa contable para todas las compañías, cotizadas y no, grandes y pequeñas en todo el mundo, ha supuesto la reactivación del debate de la regulación basada en principios versus la regulación basada en reglas, y éste a su vez genera una doble implicación para la educación contable.

Mientras el enfoque basado en principios generales es una de las mayores bondades reconocidas por grandes bloques como la Unión Europea y otras jurisdicciones que han adoptado las NIIF, la literatura ha puesto de manifiesto posturas de escepticismo frente a que grandes economías, como EE.UU., reconviertan su modelo regulatorio contable hacia un enfoque de principios toda vez que su legislación está basada en reglas detalladas. Otros plantean que la flexibilidad de no restringirse a reglas detalladas facilita su aplicación en distintos contextos, frente a estudios que advierten en dicha flexibilidad un arriesgado incentivo de discrecionalidad para la acción de los directivos, lo cual pone en evidencia las dificultades de la comparabilidad y la armonización internacional. Una posición más integradora, sostiene que un modelo basado en principios puede derivar en reglas tan detalladas como lo requiera el contexto; por lo tanto, la complementariedad más que la incompatibilidad de los dos modelos toma relevancia, advirtiendo que ninguno de ellos elimina la posibilidad de manipulación por parte de la gerencia (Molina y Tua, 2010; Cherry y Schwartz, 2013; Ball, 2016).

Análisis externos a la contabilidad, como el de Dufour (2007), observan en la actual economía de mercado una tendencia global de desprestigio de las reglas locales, pues como es sabido, las reglas consultan valores sociales y culturales, con los cuales la fluidez, la flexibilidad, la libre circulación de los bienes y capitales, se verían limitados por las particularidades locales.

Este debate de orientación hacia los principios tiene una implicación positiva para la educación contable, la cual por lo visto, con independencia del modelo

normativo, padece similares deficiencias en todo el mundo: un exceso de énfasis en la norma y en aspectos técnicos (*e. g.* Carmona, 2013 y Gonzalo-Angulo, 2014 [España]; Pathways Commission, 2012 y Wilkinson y Durden, 2015 [EE.UU]; Freeman y Hancock, 2013; Jackling et al. 2013 [Australia]; Chabrak y Craig, 2013 [Francia]; Ospina-Zapata et al. 2014 y Rojas y Giraldo, 2015 [Colombia]). Como hemos advertido en la primera parte de nuestra investigación, la necesidad de descentrar la educación contable de su enfoque en las reglas se ha planteado incluso con independencia de la discusión del modelo normativo de las NIIF; sin embargo, la actual tendencia de la convergencia contable internacional le ha otorgado una relevancia que consideramos positiva. En efecto, podemos pensar que hay aquí más bien un consenso internacional para la educación contable.

Ahora bien, la implicación de mayor debate plantea puntos divergentes. Por un lado, desde el enfoque empresarial del emisor internacional se debe reorientar la educación contable basada en el Marco Conceptual de las NIIF, cuyo énfasis está en los principios generales y no en reglas detalladas. Por otro lado, desde el enfoque académico, la educación contable se debe reorientar hacia un enfoque integral basado en conceptos más allá de un único modelo normativo contable.

Enfocar la educación contable desde los inicios de la formación básica universitaria únicamente a los principios basados en el Marco Conceptual de las NIIF, tal y como lo plantea el IASB, conduce a un tipo de educación caracterizada por Nussbaum (2013, 2015) como educación orientada al crecimiento económico, pero poco o nada aportaría a la formación ciudadana con un pensamiento crítico que prevalezca la dignidad y el desarrollo humano. En efecto, el debate académico de los principios de imagen fiel, prudencia, o el mismo concepto de interés público, exigen análisis que trascienden el marco conceptual de las NIIF. Los programas académicos profesionales en contabilidad deben incluir el marco conceptual de las NIIF como uno de los elementos de su estructuración, más no como el eje principal en todo su diseño curricular. Por el contrario, los programas técnicos y de

capacitación y actualización a profesionales sí pueden orientarse a la apropiación de dicho modelo normativo.

SEXTA. Para la educación superior en general y la contable en particular, las transformaciones en la relación sociedad, conocimiento y educación superior, suponen importantes desafíos para su quehacer. En las últimas dos décadas un desafío generalizado ha sido el de lograr una educación basada en competencias. Sin embargo, la complejidad y las dinámicas del mundo global ponen en cuestión el tipo de competencias a cultivar y relativiza su pertinencia social, emergiendo así enfoques que promueven el desafío de una educación superior para la dignidad y el desarrollo humano.

Los cambios educativos universitarios de la última década, en general, han estado orientados básicamente al desarrollo de las competencias profesionales y laborales. Esta línea argumentativa se ha centrado en responder a la demanda económica (del hacer) y ha descuidado la fundamentación que exige la dimensión social de la contabilidad (el saber). En el caso particular de Colombia, la literatura ha puesto de manifiesto una exacerbación de las competencias laborales en la educación superior, imponiéndose criterios como la eficiencia económica y la razón estratégica en contravía de la comprensión y del interés público que exigen razonamientos críticos que contribuyen al desarrollo social. El conocimiento válido en la Sociedad del Aprendizaje tiende a ser el conocimiento útil para el mercado de trabajo, para el cual la Universidad ha de centrar sus esfuerzos para formar en los profesionales las habilidades necesarias. Entendido el conocimiento como producto que circula a gran velocidad a través de la red, los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos, a través de los cuales los usuarios son, a la vez, receptores y productores potenciales de contenidos, cobran, de una parte, relevancia y aceptación, y de otra, pueden suscitar demasiadas expectativas y por tanto cierto escepticismo.

Del mismo modo, la aceptación global de las NIIF, como producto de conocimiento útil para el fortalecimiento de los mercados de capitales y la libre

circulación financiera en el mundo, ha conducido a establecer las NIIF como conocimiento válido para lograr la debida competencia en el campo profesional contable. Sin embargo, a la luz del estudio propuesto por Barnett (2001), debemos preguntarnos si no estaremos ante un criterio estrecho de profesionalismo que determina las respuestas cognitivas estándar y legítimas para ser aplicadas a una realidad que requiere diversidad de respuestas.

Nuestra posición, mantenida a lo largo de las páginas de esta tesis doctoral, aboga por una actitud crítica que permita conocer lo que subyace tras los mismos y no centrarnos en la mera aceptación irreflexiva de unas reglas, educativas y contables, impuestas por la dinámica social y económica del mundo actual. No obstante, las propias características que han definido el proceso de convergencia de las NIIF y los modelos educativos cambiantes, han hecho que nuestra investigación haya involucrado la realidad universitaria en materia contable con la propia concepción de lo que consideramos debe ser la academia, insertando en un todo, pensamiento conceptual, pensamiento crítico, nuevas exigencias en el aprendizaje y posturas legislativas.

SÉPTIMA. El enfoque promovido por el emisor de las NIIF es el enfoque centrado en las competencias empresariales. No obstante, consideramos que al tratarse de unas normas que han sido consideradas *de interés público*, es necesario involucrar en su enseñanza un enfoque integral basado en conceptos más allá de la unidimensionalidad que sugiere el Marco Conceptual de las NIIF.

La propuesta educativa del IASB, por su propia concepción, está orientada a la capacitación de profesionales en la aplicación de las NIIF más que a la formación integral de estudiantes de contabilidad que requieren desarrollar habilidades para el juicio crítico que considera a todas las partes involucradas socialmente, más allá del restringido al enfoque empresarial, la rentabilidad y el mercado global. Es necesario destacar que la dimensión de la realidad que prevalece en las NIIF es la financiera,

mientras la contabilidad, como sistema de representación, debe incorporar análisis de producción, de gestión, social y ambiental propios de otras dimensiones de la realidad de las organizaciones.

La Unión Europea, en su evaluación de esta década de adopción de las NIIF, ha sugerido la importancia de clarificar el concepto de *interés público* de las NIIF toda vez que estas no deben poner en peligro la estabilidad financiera ni obstaculizar el desarrollo económico, además de servir al bien común y no solo al interés de inversores, prestamistas y acreedores.

Las NIIF, a través de sus procesos de adopción, señalan como prioridad el crecimiento económico, aspecto que, como hemos destacado, no genera por sí mismo el mejoramiento social y el desarrollo humano (Nussbaum, 2013). A la luz de esta consideración, la educación superior del profesional contable debe desarrollar un tipo de pensamiento integral, que cultive la imaginación no solo para desarrollar la innovación empresarial, sino para proteger la ciudadanía y la democracia; y, como consecuencia lógica, también para promover el crecimiento económico a largo plazo. Educación que le permita evaluar la pertinencia de aplicar un modelo regulatorio en determinadas circunstancias, habida cuenta de la necesidad no solo de adoptar nuevas normas y establecer nuevas instituciones para su cumplimiento, sino de su desarrollo y puesta en práctica de manera constructiva para el fortalecimiento de la democracia.

Colombia ha dado un paso importante con el *Acuerdo por lo Superior 2034* (CESU, 2014) el cual se constituye en carta de navegación donde se insta a todos los actores de la educación superior a trabajar en el respeto por la diversidad cultural y la democracia. Consideramos fundamental que la educación contable, bien a través de su formación básica de grado, postgrado y continuada, asuma este reto.

OCTAVA. El surgimiento de modalidades educativas como los Cursos en Línea, Masivos y Abiertos, se comprende en el contexto de la Sociedad del Aprendizaje como producto del desarrollo y penetración social de Internet y la necesidad permanente de novedad tecnológica y conectividad, con importantes desafíos para la educación superior.

La educación superior y los educadores contables debemos advertir que la necesidad de conectividad ocupa un lugar central en la vida contemporánea, toda vez que influye y reconfigura los procesos de identidad del sujeto que se encuentra en búsqueda permanente de llenar su vida desde fuera pero que a su vez cree controlar haciendo *click* en su ordenador cuando lo desea. Sin duda, las ventajas de un MOOC están asociadas a las ventajas que ofrece Internet como entorno en el cual se desarrolla este recurso. Los beneficios de tener acceso inmediato a una gran cantidad de información y de diversa índole, son enormes. Pese a ello, tal y como sucede con las NIIF, los MOOC, además de sus evidentes potencialidades y ventajas, incorporan riesgos y limitaciones que no pueden obviarse. Su incorporación en la educación superior exige analizar los posibles efectos y consecuencias de dicha tendencia para la formación de ciudadanos y profesionales comprometidos con el desarrollo de sus sociedades.

Aprender, compartir con otros los mismos temas, tener materiales de estudio a su disposición, significa hacer parte de una comunidad, sentirse incluido. Pero no se debe priorizar lo virtual en la formación básica de grado, porque se pierde gran parte de la comunicación verbal, a cambio de simulacros de vida que reemplazan la capacidad de estar en el mundo. Las TIC nos brindan la posibilidad de hacer *feed-back* inmediato a los estudiantes, algo que, según confirman nuestros resultados empíricos, valoran especialmente los egresados para el beneficio y mejoramiento de sus procesos de aprendizaje.

Todo indica que el uso de la red no hará sino crecer y su impacto social fortalecerse a medida que se haga más presente en nuestras vidas (Carr, 2016). Por

lo tanto, el reto es encontrar el adecuado equilibrio entre el tipo de conocimiento y las habilidades que fomentan el mundo digital y la Sociedad del Aprendizaje.

NOVENA. Aspectos determinantes en la vida universitaria como el diseño de su oferta educativa se están viendo influidos por los MOOC, ante lo cual las universidades han reaccionado de distinta forma. Algunas de las reconocidas como de mayor prestigio han liderado la oferta de estos cursos y a ellas se ha sumado otro buen número de universidades de todo el mundo.

Los MOOC son un modelo de educación virtual que, en medio de múltiples debates y controversias, ha supuesto para la educación superior una disrupción por el hecho de romper con esquemas tradicionales de enseñanza-aprendizaje universitarios generando desafíos que trascienden el asunto meramente tecnológico.

Nuestro estudio ha aportado evidencias empíricas de las características determinantes en el perfil universitario que lidera la oferta MOOC. En concreto, hemos comprobado una relación positiva y significativa entre el nivel de oferta de cursos masivos y abiertos y la naturaleza de la universidad (privada), la región (principalmente Norteamérica) y sobre todo la relevancia de la variable *prestigio*, medida a través del *ranking* Webometrics que se basa en la visibilidad de las universidades en Internet. Los resultados nos han permitido poner de manifiesto que a pesar de que la mayoría de las universidades con oferta de este tipo de cursos está presente en el *ranking* de mayor prestigio por su impacto en el ámbito de la investigación, el de Shanghai, no resulta ser éste el determinante en el nivel de dicha oferta, mientras que sí resulta serlo cuando el prestigio es medido con el *ranking* de Webometrics. Ello supone que aquellas universidades que han ganado su prestigio fortaleciendo su visibilidad en la web, más que con la actividad de investigación, sean las que lideran la oferta de MOOC.

Este resultado permite observar una alineación con los planteamientos teóricos acerca de la influencia que la sociedad, inmersa en el mercado, ejerce sobre

la oferta educativa universitaria. De hecho, son las universidades más visibles en la web, que no necesariamente las de mayor perfil investigativo, las que lideran la oferta de MOOC, enviando a la sociedad una señal de innovación, con independencia que sean o no líderes en la docencia *online*.

En tal sentido, el estudio permite avanzar en la investigación empírica acerca de la respuesta de las universidades frente a las nuevas demandas del entorno social; habida cuenta de que gran parte de la crítica surge en relación a que muchas de estas universidades no tienen una larga trayectoria en formación en línea (*e-Learning*).

La decisión por parte de las universidades de desarrollar ofertas educativas a través de MOOC implica varios retos para la dirección universitaria, tales como, si constituye una vía adecuada para fortalecer su prestigio y su articulación con su misión y filosofía institucional; si tendrá una adaptación especial hacia determinada región geográfica; cómo hacerle frente con su plantilla docente y los costos que ello implica; la plataforma a través de la cual hacer la oferta y otorgar atención al modelo de negocio que éstas desarrollan, teniendo en cuenta que cada vez es mayor la participación de empresas y consorcios con fines de lucro.

DÉCIMA. La Universidad inmersa en la Sociedad del Aprendizaje debe cohabitar entre propuestas de presencialidad y virtualidad, así como personalizadas y masivas, por lo tanto el diseño educativo cobra especial relevancia. El fenómeno tecno-educativo de los MOOC brinda una oportunidad importante para generar propuestas de diferenciación en el abordaje y producción de conocimiento.

La Universidad, teniendo presente que la educación es un proceso donde la tecnología no puede ser el fin en sí mismo, debe responder antes las tensiones generadas por las nuevas habilidades que exige la sociedad y buscar alternativas de equilibrio para no sacrificar aquellas que siguen siendo la razón esencial de la

formación superior, como la reflexión, la imaginación, el pensamiento crítico y la interdisciplinariedad.

En su análisis sobre la Universidad del Siglo XXI, Boaventura de Sousa Santos nos ofrece luces indicando que hay espacio para articulaciones nacionales y globales basadas en la reciprocidad y el beneficio mutuo. Una globalización alternativa y solidaria que se apoya en las tecnologías de la información y la comunicación, y en la constitución de redes nacionales y globales donde circulan nuevas pedagogías, nuevos procesos de construcción y de difusión de conocimientos científicos y otros, nuevos compromisos sociales, locales, nacionales y globales (2007:53).

En consecuencia, asumir la posibilidad de generar más que “valor añadido” diríamos aquí “sentido añadido” en la enseñanza. Seguir la tendencia principal de los MOOC masivos plantea preguntas como ¿Por qué ir todos tras el mismo enfoque? ¿Para qué la estandarización total cuando existe la posibilidad de atraer la mirada de cientos y miles de personas de todo el mundo deseosas de enfoques alternativos, algo inimaginable para las instituciones hasta hace pocos años?

La comprensión de este panorama sugiere a los educadores advertir mucho más el tipo de estudiantes que llega a las aulas, mayoritariamente con enormes dificultades para leer, escribir y sostener el hilo discursivo de una argumentación; por tal razón, las TIC no deben ser las protagonistas en el proceso formativo básico. La formación básica profesional, a nivel de grado, debe garantizar la adecuada instalación del estudiante en su disciplina, a la que se dedicará ejerciendo su profesión.

Por todo lo anterior, surgen inquietudes como ¿Qué incentivos, aparte del mercado, tienen las universidades para hacer MOOC? ¿Qué tipo de conocimiento y de habilidades se plantea la Universidad fomentar a través de tecnologías educativas

como los MOOC? ¿Se plantea la Universidad desarrollar habilidades diferenciadas en el medio digital de las que fomenta a través de la formación presencial?

En este orden de ideas, podemos reconocer los MOOC más allá de una posible solución económica (dado su carácter disruptivo) a las necesidades marcadas por el mundo global en general y el mercado laboral en particular, y hacer de la flexibilidad, las habilidades y la formación a lo largo de la vida (*lifelong learning*) un desafío estimulante para la producción de conocimiento. En síntesis, dar respuesta activa desde la Universidad a la educación como bien público y no como bien privado.

UNDÉCIMA. Con independencia de su conveniencia para la formación básica a nivel de grado o para la capacitación y actualización profesional, los MOOC son percibidos por los profesores universitarios de Contabilidad en España como una oportunidad para reconfigurar ambientes dinámicos de enseñanza, para compartir experiencias internacionales y, evaluar la pertinencia de este recurso tecnológico en el contexto contable.

La experiencia española en la aplicación de las NIIF y su posición relevante a nivel mundial en cuanto a la implementación de cursos MOOC universitarios, ha permitido llevar a cabo un estudio pionero en España sobre la percepción de los profesores universitarios de contabilidad respecto de la importancia de realizar un MOOC para la enseñanza de las NIIF. Los resultados obtenidos brindan interesantes elementos orientativos para la comunidad contable acerca del grado de apropiación tecnológica en los docentes y su relación con la percepción de nuevas herramientas de tecnología educativa.

La implantación generalizada de internet se observa también en su utilización en el mundo de la enseñanza universitaria, ya que los profesores, en promedio, otorgan un nivel de prioridad medio-alto al uso general de internet, incluyendo herramientas basadas en la web 2.0. No obstante, el nivel de maduración de estas

técnicas en cuanto a la relación profesor-estudiante, todavía no está plenamente generalizada en el ámbito de la enseñanza contable.

Aunque la gran mayoría (91%) no ha participado nunca en un MOOC, la opinión de los profesores sobre estos tipos de cursos es muy positiva; de hecho más del 80% los considera útil para los procesos de aprendizaje, otorgando una alta importancia al criterio de flexibilidad y a la importancia del aprendizaje autónomo (principio fundamental del *conectivismo* y, por tanto, de los MOOC).

Además, un 50% de los profesores manifiestan su interés en las NIIF, con lo cual, cabría prever su interés en un MOOC sobre este tema. Los resultados lo confirman no solo entre quienes manifestaron interés directo en las NIIF sino también entre aquellos con interés en Finanzas y en Auditoría, lo cual es comprensible, pues a quienes les interesa la auditoría de los estados financieros, al menos en el caso de los grupos empresariales cotizados, deben tener conocimiento de estas normas de obligatorio cumplimiento.

La falta de familiaridad que se percibe actualmente en el uso de los MOOC se percibe entre los profesores cuando señalan, un 36%, su interés en matricularse como estudiante del MOOC, adoptando de esta forma un papel de aprendizaje activo que claramente se reflejará posteriormente cuando adquieran el rol de profesor. Sin embargo, se observa en sus posiciones que se enfrentan ante los MOOC con posiciones críticas, ya que un 36% de los encuestados han manifestado preocupación por la capacidad de interacción social y la aparente pasividad en el proceso de aprendizaje de los participantes en un MOOC. Por otra parte, el porcentaje de encuestados que asumirían el papel de profesor en un MOOC cae bastante ya que únicamente el 22% de los profesores manifiesta interés en participar como profesor del MOOC sobre NIIF, lo que revela que se percibe la necesidad de ofrecer soluciones al aprendizaje de un tema tan dinámico como están concebidas las NIIF que requiere actualizaciones continuas.

Lo anterior nos permite concluir que se abre ante nosotros una oportunidad para recuperar el enfoque normativo-crítico en la investigación contable en el estudio de las normas contables; subrayando la importancia de la labor académica como estímulo al pensamiento crítico.

DUODÉCIMA. Existe una relativa aceptación general respecto del interés de realizar un MOOC para el aprendizaje de las NIIF entre estudiantes, egresados y profesores universitarios de contabilidad en Colombia, si bien es importante resaltar que cualquier propuesta de aplicación de TIC para los procesos de enseñanza-aprendizaje debe ser comprendida como una posibilidad mediadora y no como el fin en sí mismo, debiendo trascender su intencionalidad al mero aspecto instrumental.

Las encuestas que en esta tesis doctoral hemos desarrollado en Colombia, complementan a las realizadas en España, especialmente en cuanto a la percepción de las MOOC para la enseñanza de las NIIF, debido a la diferencia que entre ambos países hay en la implantación de las normas internacionales.

Los 10 años de aplicación de las NIIF en España contrastan con la posición colombiana que se encuentra actualmente en pleno proceso de implantación de las NIIF. Por otra parte, en Colombia se cuenta con una escasa experiencia en la implementación de MOOC en el ámbito universitario, lo cual contrasta también con la posición española que ha intentado buscarse un puesto en este nuevo modo de desarrollar la enseñanza. Nuestro estudio por tanto ofrece posiciones distintas entre dos países cuya aproximación a las NIIF y a las MOOC se encuentran en etapas de desarrollo bastante diferenciadas.

Centrándonos en el estudio en Colombia, hemos realizado un cuestionario con el objetivo de analizar el interés que tiene para estudiantes, egresados y profesores colombianos un MOOC para el aprendizaje de las NIIF.

Los resultados sugieren una importante conclusión vinculada al género. Las mujeres son más favorables a la realización de un MOOC sobre NIIF, tanto en la percepción de su utilidad para la actualización permanente como en la importancia del diseño y la oferta del curso. De hecho, su posición es relevante y muy interesante en cuanto a sus repercusiones ya que las mujeres identifican en un MOOC para NIIF una opción para fortalecer las habilidades profesionales y mejorar la competitividad en un mercado laboral que ofrece nuevas oportunidades a partir de los cambios normativos, y que lógicamente no cuenta hoy con un elevado número de profesionales capacitados en el manejo de un conocimiento especializado como las NIIF.

La percepción de utilidad es valorada de manera positiva entre estudiantes, egresados y profesores, y no se encuentran diferencias significativas entre los grupos. Destaca el hecho de que dicha utilidad es medida también en la importancia dada a la certificación por parte de los egresados. Centrándonos en otras utilidades distintas a la obtención de certificaciones, nuestros resultados muestran que hay diferencias entre los grupos analizados en función de ser o no usuario MOOC, siendo más favorable la percepción en los que han participado alguna vez en un MOOC. De otro lado, son los profesores el grupo que mayor preocupación refleja sobre el hecho de que se pueda afectar la actitud crítica del participante en un MOOC, lo que revela la preocupación de los profesores por el desarrollo del aprendizaje en su sentido más amplio.

Aunque los resultados de nuestro estudio empírico muestran que, en general, existe una disposición positiva frente a este tipo de innovación tecnológica para la enseñanza-aprendizaje, ésta es mayor entre estudiantes y egresados. No obstante, estos resultados deben ser asumidos con prudencia toda vez que nuestro estudio no ha incluido los aspectos políticos y sociales que enmarcan el proceso de aplicación de las NIIF, lo cual se vislumbra como una oportunidad de investigación para futuros estudios. Estos aspectos pueden tener una influencia clara sobre este proceso, ya que ayudan a comprender muchos de los resultados obtenidos.

Este trabajo pone de relieve la necesidad de avanzar en nuevos análisis que involucren la realidad contextual de la enseñanza contable y su potenciación con las tecnologías. En efecto, consideramos especialmente necesaria otra fase de análisis que permita argumentar ampliamente sobre la utilidad de este tipo de tecnologías en el contexto de las necesidades de formación y capacitación contable en Colombia. Ello implicaría profundizar en las características percibidas como ventajas y desventajas de este tipo de recursos educativos como paso fundamental previo al abordaje de la cuestión del diseño. La prioridad de la innovación pedagógica sobre la mera innovación tecnológica, supone un compromiso con la intencionalidad formativa más allá de dar respuesta a una necesidad institucional de incorporar herramientas tecnológicas *per se* al proceso educativo.

DECIMOTERCERA. Los MOOC se perciben como una alternativa dinámica e innovadora para el aprendizaje y la actualización permanente de las NIIF, no solo en entornos totalmente virtuales sino para ambientes mezclados (*online* y presencial). No obstante, es importante tener presente que, desde el punto de vista de la formación integral, las NIIF deben ser enseñadas como un elemento dinamizador del aprendizaje contextualizado, mas no como el único modelo conceptual de una disciplina social como la contabilidad.

A pesar de ser un fenómeno de gran difusión en otras áreas del conocimiento, los MOOC en el área contable se encuentran en una fase incipiente y delimitada al área de finanzas, como lo indica nuestro estudio empírico. La oferta de MOOC sobre temas contables comparte características comunes con la oferta global, tanto en el país líder de la oferta (EE.UU.), la plataforma mayoritariamente utilizada (*Coursera*), y la lengua dominante de la oferta, el inglés, seguida por el castellano. Sugiere este panorama una oportunidad de desarrollo para la educación contable y evaluar la fortaleza de este fenómeno tecno-educativo que puede llevar a grandes retos en la enseñanza y a crear propuestas de diferenciación universitaria, por ejemplo en áreas como las NIIF, prevaleciendo el enfoque de la formación integral.

Los procesos de adopción e implementación de las NIIF, por su parte, requieren que tanto profesionales como académicos se mantengan al tanto de las discusiones y debates internacionales relacionados. Asimismo, los procesos de revisión post-implementación de las NIIF implican costes elevados no solo económicos sino políticos (Maystadt, 2013) que no constituyen la principal prioridad en países con economías en desarrollo como Colombia. Por tal razón, es necesario aprovechar las tecnologías digitales para continuar fortaleciendo el pensamiento crítico, toda vez que la adopción de las NIIF no es un proceso automático y que, por el contrario, requiere del papel dinamizador de la educación y la investigación contable.

Partiendo del concepto de Contabilidad como una disciplina social, configurada por fuerzas económicas y políticas, un curso de tipo conectivo (C-MOOC) para el estudio de las NIIF, que facilite la interacción de los participantes puede convertirse en herramienta pedagógica útil para los procesos de enseñanza-aprendizaje. Su potencial para la formación de comunidades virtuales y redes de profesionales podría favorecer distintas perspectivas de análisis para la riqueza interpretativa de la norma y el avance de la disciplina, reconociendo, como lo ha sugerido la literatura (Tua Pereda, 1998, 2006; Sunder, 2010; Gonzalo-Angulo, 2014), que la enseñanza de las normas es solo un aspecto de la contabilidad. El estudio teórico y empírico realizado en nuestra tesis, nos permite considerar esta tecnología educativa, principalmente, como una opción útil en los procesos de capacitación y actualización de los profesores y practicantes de la profesión.

Un MOOC como mecanismo de actualización docente, que incorpore visiones y voces latinoamericanas y de distintas partes del mundo, beneficiaría no solo el conocimiento que se ha venido desarrollando y que muestra limitaciones de transferencia a profesionales y otros actores involucrados con la profesión contable que no tienen acceso al pensamiento crítico que se genera en las universidades, entre

otras razones porque muchos países, como Colombia, adolecen de una falta de incentivos suficientes para la educación continua.

La educación a través de los MOOC debe ser una alternativa para la formación complementaria, puesto que requiere de disciplina y el cultivo del interés en un tema específico. En el ámbito universitario, desarrollar un MOOC solo con diseño instruccional, es decir, del tipo X-MOOC, favorece la visión instrumental de la educación y, en el campo contable, parafraseando a Sunder (2010), poco contribuye a atraer a las personas que están dispuestas a pensar, desarrollar y utilizar su criterio y asumir la responsabilidad del criterio personal. Lo digital en la educación superior supone retos más allá de la automatización. En este orden de ideas, la tecnología MOOC puede ser inmensamente aprovechable si se diseña con enfoque conectivo, es decir, del tipo C-MOOC donde se desarrollen oportunidades para la interacción de los participantes, la exposición de las ideas y el criterio. La comunidad contable en Colombia debe aprovechar los recursos y dispositivos de la época para impulsar mensajes alternativos e innovadores en un mundo hiper-conectado.

Finalmente, somos conscientes de las limitaciones que subyacen en nuestra tesis, teniendo en cuenta tanto la naturaleza del propio diseño de la investigación como la amplitud de objetivos que caracterizan el ámbito analizado. Profundizar en los aspectos conceptuales que circunscriben el tema normativo internacional contable y educativo exige tratar mucha información diversa, en ocasiones difícil de analizar con mayor profundidad, pero los temas abordados en la tesis nos han aportado un conocimiento importante para interpretar los resultados empíricos obtenidos.

En la medida en que la oferta de MOOC es una tendencia creciente que recibe cada vez más respaldo financiero e institucional, los datos cambian con frecuencia. Sin embargo, las investigaciones futuras pueden incorporar nuevas variables, analizando quizás los cambios en la oferta de MOOC a lo largo del tiempo y comprendiendo cómo las universidades de todo el mundo se involucran en esta

tendencia global. Será muy interesante analizar cómo responden las universidades a las necesidades de innovación de la docencia en línea y si adoptan diferentes estrategias de especialización.

Por otro lado, en los cuestionarios aplicados en el estudio de percepción sobre los MOOC no se consideraron aspectos políticos y sociales que enmarcan el proceso de adopción de las NIIF, lo cual se vislumbra como una oportunidad de investigación para futuros estudios. Es importante avanzar en el estudio de los procesos de convergencia en Suramérica y conocer sus desafíos. También es necesario avanzar en la investigación sobre la enseñanza de las normas y sus enfoques utilizados para fortalecer las habilidades de pensamiento crítico y formación integral.

Sin duda, el abordaje de los análisis realizados en esta tesis doctoral son el resultado de un interés particular por el tema de la educación superior en general y la contable en particular, área en la que, como se logra evidenciar en la literatura, hay mucho camino aún por recorrer para la investigación especialmente en Suramérica y en Colombia, tanto en los aspectos educativos como normativos (caso de las NIIF). En este campo en particular, se destaca el reto importante de construir y depurar bases de datos adecuadas para facilitar el avance de la investigación de la realidad educativa contable colombiana. Con este trabajo hemos contribuido, de una parte, a la literatura conceptual y empírica en Colombia sobre las implicaciones educativas de los procesos de adopción de las NIIF, así como a la literatura sobre los desafíos y oportunidades de aplicación de tecnología educativa en contabilidad.

Detrás de los números encontrados en este trabajo, hay un mensaje importante para la educación contable. El estudio muestra la necesidad de abordar una perspectiva crítica en la lectura de estos datos en lo contable en particular y en el fenómeno digital en general, analizando los pros y contras de las propuestas innovadoras que surgen de las aplicaciones tecnológicas. En efecto, como lo dice Ball (2016) refiriéndose a las NIIF, cualquier innovación en los sistemas y

especialmente una innovación de tal importancia y magnitud, empuja a los involucrados hacia lo desconocido.

A partir de lo analizado en esta tesis, muchos desafíos y preguntas habrá que asumir todavía. Por eso queremos finalizar con una reflexión a modo de interrogantes inspirados por de Sousa Santos (2010) de su análisis de la universidad europea y que también para la universidad latinoamericana resultan pertinentes: ¿Cómo se refundaría su misión en un mundo globalizado en el que la soberanía de los estados es cada vez más una soberanía compartida o una mera elección entre distintos tipos de interdependencia, y en el que la idea misma de un proyecto nacional se ha convertido en un obstáculo para las concepciones dominantes del desarrollo global? ¿Una respuesta posible es la universidad global? Y si es así, ¿cuántas de esas universidades globales resultan viables? ¿Qué pasa con el gran número de las restantes? ¿Qué tipo de relaciones se establecerá entre las universidades globales y las no globales? ¿La apuesta por el *ranking* contribuye a la cohesión de la educación superior latina o, por el contrario, a su segmentación debido a una competencia desleal y al auge del internacionalismo comercial? ¿Puede haber un futuro para el conocimiento no conformista, crítico, heterodoxo, no comercializable, y para los profesores, investigadores y estudiantes que lo ejercen? Si la respuesta es afirmativa, ¿cuál será su impacto sobre los criterios de excelencia y competitividad interuniversitaria? Si es negativa, ¿podemos seguir llamando Universidad a una institución que solo produce conformistas competentes y nunca rebeldes competentes, y que solamente considera al conocimiento una mercancía y nunca un bien público?

ANEXOS

ANEXO 1

Universidades incluidas en el estudio empírico Oferta global de MOOC

I. Universidades plataforma *Coursera* por región-país

Región Norteamérica: 42 universidades	
Estados Unidos	Brown University; California Institute of the Arts; Case Western Reserve University; Curtis Institute of Music; Duke University; Emory University; Icahn School of Medicine at Mount Sinai; Johns Hopkins University; Northwestern University; Princeton University; Rutgers University; Stanford University; State University of New York; The Ohio State University; The Pennsylvania State University; The University of North Carolina at Chapel Hill; University of California, Irvine; University of California, San Diego; University of California, San Francisco; University of California, Santa Cruz; University of Colorado Boulder; University of Florida; University of Illinois at Urbana-Champaign; University of Kentucky; University of Maryland, College Park; University of Michigan; University of Minnesota; University of Nebraska; University of New Mexico; University of Pennsylvania; University of Pittsburgh; University of Rochester; University of Virginia; University of Washington; University of Wisconsin–Madison; Vanderbilt University; Wesleyan University; West Virginia University; Yale University
Canadá	McMaster University; The University of British Columbia; University of Alberta
Región Centro y Suramérica: 2 universidades	
México	Tecnológico de Monterrey; Universidad Nacional Autónoma de México
Región Europa: 25 universidades	
Alemania	Ludwig-Maximilians-Universität München (LMU)
Dinamarca	Copenhagen Business School; Technical University of Denmark (DTU); University of Copenhagen
España	IE Business School; IESE Business School/ U.de Navarra; Universitat Autònoma de Barcelona
Francia	École Centrale Paris; École normale supérieure; École Polytechnique; HEC Paris
Italia	Università Bocconi; University of Rome "La Sapienza"
Países bajos	Eindhoven University of Technology; Universiteit Leiden; University of Amsterdam
Reino Unido	The University of Edinburgh; University of Manchester
Rusia	Higher School of Economics; Moscow Institute of Physics and Technology; Saint Petersburg State University
Suecia	Lund University
Suiza	University of Geneva; University of Lausanne University of Zurich
Región Asia y Oceanía: 14 universidades	
Australia	The University of Melbourne; University of New South Wales; University of Western Australia
China	Fudan University; Shanghai Jiao Tong University
Corea Sur	Korea Advanced Institute of Science and Technology
HongKong	The Chinese University of Hong Kong
Israel	Hebrew University of Jerusalem; Technion - Israel Institute of Technology; Tel Aviv University
Singapore	Nanyang Technological University; National University of Singapore
Taiwan	National Taiwan University
Turquía	Koç University

II. Universidades plataforma **uDacity** por región-país

Región Norteamérica: 2 universidades	
Estados Unidos	Georgia Institute of Technology
Unidos	San José State University

III. Universidades plataforma **Edx** por región-país

Región Norteamérica: 16 universidades	
Estados Unidos	Berklee College of Music; Boston University; California Institute of Technology; Columbia University; Cornell University; Davidson College; Georgetown University; Harvard University; Massachusetts Institute of Technology (MIT); Rice University; The University of Chicago; The University of Washington; University of California-Berkeley; Wellesley College
Canadá	McGill University; University of Toronto
Región Europa: 8 universidades	
Alemania	Technische Universität München (TUM)
Bélgica	Université Catholique de Louvain (UCL)
España	Universidad Carlos III de Madrid
Países Bajos	Delft University of Technology; Wageningen University
Suecia	Karolinska Institutet
Suiza	École Polytechnique Fédérale de Lausanne; ETH Zürich
Región Asia y Oceanía: 10 universidades	
Australia	The Australian National University; The University of Queensland
China	Peking University; Tsinghua University
Corea Sur	Seoul National University
Hong Kong	The Hong Kong University of Science and Technology; The University of Hong Kong
India	IIT Bombay
Japón	Kyoto University; The University of Tokyo

IV. Universidades plataforma **MiradaX** por región-país

Región Centro y Suramérica: 10 universidades	
Argentina	Universidad Blas Pascal
Colombia	Uniminuto; Universidad Autónoma de Occidente; Universidad de Ibagué; Universidad Tecnológica de Pereira
Perú	Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo; Universidad San Martín de Porres
Puerto Rico	National University College; Universidad de Puerto Rico
República Dom.	Universidad Abierta Para Adultos
Región Europa: 22 universidades	
España	Universidad Católica San Antonio (de Murcia); Universidad CEU Abat Oliba; Universidad CEU Cardenal Herrera; Universidad CEU San Pablo; Universidad Complutense de Madrid; Universidad de Alcalá; Universidad de Alicante; Universidad de Cantabria; Universidad de Castilla-La Mancha; Universidad de Huelva; Universidad de Málaga; Universidad de Murcia; Universidad de Salamanca; Universidad de Zaragoza; Universidad Europea de Madrid; UNED; Universidad Politécnica de Cartagena; Universidad Politécnica de Madrid; Universidad Rey Juan Carlos; Universitat de Girona; Universitat Politècnica de Valencia; Universitat Pompeu Fabra.

ANEXO 2

Lista de MOOC por área “Finance” en Class-Central y Mooc-List

	Nombre del curso	Plataforma	Edición No.	Incluido/No incluido en la muestra	Motivo para no incluir
1	80512073X: Financial Analysis and Decision Making	edX	3	Incluido	
2	Accounting Cycle: The Foundation of Business Measurement and Reporting	Canvas.net	1	Incluido	
3	Alternative Approaches to Valuation and Investment	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
4	Analyse Financière	First Business MOOC	2	Incluido	
5	Asset Pricing, Part 1	Coursera	2	No Incluido	Sin contenido contable
6	Asset Pricing, Part 2	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
7	BP111x: Business and its Environment: An Overview of Business and the Role of Finance in Business	edX	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
8	Budgeting and Scheduling Projects	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
9	Claves de Educación Financiera para la Ciudadanía	MiríadaX	1	Incluido	
10	Computational Investing, Part I	Coursera	4	No Incluido	Sin contenido contable
11	Corporate Financial Decision-Making for Value Creation	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
12	Diagnosing the Financial Health of a Business	Open2Study	16	Incluido	
13	Einführung in das Rechnungswesen	iversity	1	Incluido	
14	Evaluation financière de l'entreprise	Coursera	1	Incluido	
15	FinAccount101 - Introduction to financial and management accounting	Polimi OPEN KNOWLEDGE	2	Incluido	
16	Finance	NovoED	2	Incluido	
17	Finance for Non-Financial Professionals	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
18	Financial Accounting for Non-Financial Managers	CourseSites	1	Incluido	
19	Financial Analysis	First Business MOOC	1	Incluido	

20	Financial Analysis of Entrepreneurial Ideas	NovoED	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
21	Financial Engineering and Risk Management	Coursera	1	No Incluido	Sin contenido contable
22	Financial Engineering and Risk Management Part I	Coursera	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
23	Financial Engineering and Risk Management Part II	Coursera	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
24	Financial Evaluation and Strategy: Corporate Finance	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
25	Financial Evaluation and Strategy: Investments	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
26	Financial Literacy	Open2Study	17	Incluido	
27	Financial Markets	Coursera	1	No Incluido	Sin contenido contable
28	Financial Markets 金融市场 (中文版)	Coursera	2	No Incluido	Sin contenido contable
29	Financial Planning	Open2Study	18	Incluido	
30	Financial Sustainability: The Numbers side of Social Enterprise	NovoED	3	Incluido	
31	Financing and Investing in Infrastructure	Coursera	1	Incluido	
32	Financing New Ventures	NovoED	1	Incluido	
33	Finanzas personales	Coursera	1	Incluido	
34	Forensic Accounting and Fraud Examination	Coursera	1	Incluido	
35	Fundamentals of Personal Financial Planning	Coursera	1	Incluido	
36	Generating the Wealth of Nations	Coursera	2	No Incluido	Sin contenido contable
37	Gerenciamento de Finanças Pessoais (Personal Finance Management)	Canvas.net	2	Incluido	
38	Inequalities in Personal Finance: the Baby Boom Legacy	FutureLearn	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
39	Iniciativa Empresarial: Construyendo mi modelo de negocio	Telescopio	1	Incluido	
40	Intro to Accounting	Canvas.net	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
41	Introduction to Applied Investing	Canvas.net	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación

42	Introduction to Corporate Finance	Coursera	2	Incluido	
43	Introduction to Finance	Coursera	8	Incluido	
44	Introduction to Financial Accounting	Coursera	3	Incluido	
45	La contabilidad, el lenguaje de los negocios	MiríadaX	1	Incluido	
46	La inversión financiera y su fiscalidad (2ª edición)	Miríada X	2	Incluido	
47	Louv9x: Les principes de la finance	edX	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
48	Managerial Accounting: Fundamental Concepts and Costing Systems for Cost Analysis	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
49	Managerial Accounting: Tools for Facilitating and Guiding Business Decisions	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
50	Managing My Investments	FutureLearn	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
51	Monte Carlo Methods in Finance	iversity	1	No Incluido	Sin contenido contable
52	Personal & Family Financial Planning	Coursera	2	Incluido	
53	Stocks and Bonds: Risks and Returns	Stanford OpenEdx	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
54	The American Housing Finance System	MRUniversity	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
55	The Finance of Retirement & Pensions	NovoED	1	No Incluido	Sin contenido contable
56	The Language and Tools of Financial Analysis	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
57	The Role of Global Capital Markets	Coursera	1	No Incluido	Sin oferta en el período analizado
58	The Role of the Renminbi in the International Monetary System	Coursera	1	No Incluido	Sin contenido contable
59	TW3421x: An Introduction to Credit Risk Management	edX	2	No Incluido	Sin contenido contable
60	Uluslar Arası Muhasebe Standartları	Universiteplus	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
61	WALL STREET MOOC: Understanding Financial Markets	First Business MOOC	1	Incluido	
62	Основы корпоративных финансов (Fundamentals of Corporate Finance)	Coursera	1	Incluido	
63	Финансовые рынки и институты (Financial Markets and Institutions)	Coursera	1	No Incluido	Sin contenido contable

64	Gestión de inversiones clubes deportivos رامنٹس ال اقراد ا یض ایل ا	Rwaq (قاور)	1	No Incluido	Sin contenido contable
65	La publicación internacional en el campo de la contabilidad y las finanzas لاجم یف یل و دل ا رشن ل ا ل ی و د تل ا و قس ا ح م ل ا	Rwaq (قاور)	1	Incluido	
66	Principios de Contabilidad ئدابم قس ا ح م ل ا	Rwaq (قاور)	1	No Incluido	Sin acceso a información
67	Foundation Diploma in Accounting and Finance (SoBaT)	School of Business and Trade	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
68	Diploma in Accounting and Finance (SoBaT)	School of Business and Trade	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
69	Associate Diploma in Accounting and Finance (SoBaT)	School of Business and Trade	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
70	Computer Accounting with MYOB - Entry Level (SoBaT)	School of Business and Trade	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
71	Computer Accounting with MYOB - Advanced Level (SoBaT)	School of Business and Trade	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
72	Introduction to Financial Accounting (saylor.org)	Saylor.org	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
73	Accounting I (WMA)	World Mentoring Academy (WMA)	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación
74	Managerial Accounting (saylor.org)	Saylor.org	Self-paced	No Incluido	Sin fecha de inicio ni terminación

Fuente: elaboración propia con datos de *Class-central* y *Mooc-List*, de mayo de 2015.

ANEXO 3

Encuesta online

Cuestionario diseñado con Encuestafacil.com
Lanzada: Noviembre 3 de 2015

Encuesta: EXPECTATIVAS DE LOS MOOC PARA LA ENSEÑANZA-APRENDIZAJE DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)

Pág. 1.- Los Cursos en línea, masivos y abiertos (Massive Open Online Courses -MOOC, por sus siglas en inglés)

Son una nueva tendencia en la educación virtual (e-Learning) que se caracterizan por ser 100% a través de Internet, sin límite de cupo (masivos) y abiertos, es decir, gratuitos. Por favor, dedique un momento a completar esta encuesta, cuya información será utilizada con fines de investigación educativa universitaria. Le tomará aproximadamente 10 minutos.

Pág. 2.- Datos de clasificación

La información que nos proporcione será agregada estadísticamente en el conjunto de datos sin hacer referencias a respuestas individuales. Agradecemos su valiosa participación.

Preg.1.- Por favor, indíquenos su condición principal actual:

(* Esta pregunta es obligatoria)

(* Marque una sola opción)

- Estudiante
- Egresado
- Profesor

Preg.2.- Por favor, díganos la ciudad sede de la universidad a la que se encuentra vinculado (o de la que es egresado)

Respuesta:

Preg.3.- Tipo de universidad:

(* Marque una sola opción)

- Pública
- Privada

Años de graduación:

(* Marque una sola opción)

(* Contestar solo si : han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual." : "Egresado" de la página "Datos de clasificación".)

- Menos de 10 años
- Entre 10 y 20 años
- Más de 20 años

Nivel del último título universitario obtenido:

(* Marque una sola opción)

(* Contestar solo si : han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Egresado" de la página "Datos de clasificación" o además han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Profesor" de la página "Datos de clasificación".)

- Pregrado
- Especialización
- Maestría
- Doctorado

¿En cuál modalidad obtuvo su último título?

(* Marque una sola opción)

(* Contestar solo si : han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Egresado" de la página "Datos de clasificación" o además han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Profesor" de la página "Datos de clasificación".)

- Presencial
- Virtual
- Mezclado (Blended)

Tiempo de experiencia docente:

(* Marque una sola opción)

(* Contestar solo si : han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Profesor" de la página "Datos de clasificación".)

- Menos de 10 años
- Entre 10 y 20 años
- Más de 20 años

Tipo de vinculación docente:

(* Marque una sola opción)

(* Contestar solo si : han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Profesor" de la página "Datos de clasificación".)

- Hora Cátedra
- De Planta
- Otro (Por favor especifique) _____

Pág. 3.-

Preg.4.- Por favor, indique su rango de edad:

(* Marque una sola opción)

(* Contestar solo si : han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Egresado" de la página "Datos de clasificación" o además han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Profesor" de la página "Datos de clasificación".)

- Menor de 25 años
- Entre 25 y 29 años
- Entre 30 y 39 años
- Entre 40 y 49 años
- De 50 años o más

Preg.5.- Sexo:

(* Esta pregunta es obligatoria)

(* Marque una sola opción)

- Femenino
- Masculino

Pág. 4.- Uso de recursos Web

Preg.6.- Por favor, califique los siguientes ítems según sus prioridades con el uso de Internet:
 (* Marque una sola opción por fila)

	Nada importante	Poco importante	Indiferente	Importante	Muy importante
Uso del correo electrónico	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Uso de redes sociales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Búsqueda de información general	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Asuntos laborales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Otro (por favor especifique luego de calificar)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

¿Cuál?

Respuesta:

Preg.7.- ¿Ha participado en foros o debates online?

(* Marque una sola opción)

- Nunca
 Rara vez
 Algunas veces
 La mayoría de las veces
 Siempre

Pág. 5.-

Preg.8.- Por favor, califique la importancia que tienen para Usted los siguientes recursos Web para uso académico:

(* Marque una sola opción por fila)

	Nada importante	Poco importante	Indiferente	Importante	Muy importante
Aula virtual de la institución	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Facebook	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
YouTube	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nube (Dropbox, GoogleDrive, OneDrive)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Otro (por favor, especifique luego de calificar)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

¿Cuál?

Respuesta:

Preg.9.- ¿Ha realizado en calidad de estudiante cursos virtuales que hayan sido 100% vía Internet? (no sólo a través de su Universidad)

(* Marque una sola opción)

- Nunca
- Alguno sin completarlo
- Un curso completo
- Más de un curso
- Tres cursos o más

¿Ha impartido usted algún curso en formato virtual?

(* Marque una sola opción)

(* Contestar solo si: han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Egresado" de la página "Datos de clasificación" o además han contestado a "Por favor, indíquenos su condición principal actual:" : "Profesor" de la página "Datos de clasificación".)

- Nunca
- Un módulo o parte de un curso
- Un curso completo
- Más de un curso
- Tres cursos o más

Pág. 6.- Conocimiento y percepción de los MOOC

Preg.10.- ¿Sabía antes de esta encuesta lo que es un MOOC?

(* Marque una sola opción)

- Sí
- No

Preg.11.- ¿Ha participado alguna vez en un MOOC?

(* Marque una sola opción)

- Sí
- No

Por favor, indique en cuál plataforma o proveedor

(* Contestar solo si: han contestado a "¿Ha participado alguna vez en un MOOC?": "Sí" de la página "Conocimiento y percepción de los MOOC".)

Respuesta:

Preg.12.- Por favor, califique la importancia que tienen para Usted las siguientes razones para matricularse en un MOOC:

(* Marque una sola opción por fila)

	Nada importante	Poco importante	Indiferente	Importante	Muy importante
Gratuidad	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Flexibilidad	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Certificación	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nuevos contactos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Otra (por favor, especifique luego de calificar)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

¿Cuál?

Respuesta:

Pág. 7.-

Preg.13.- Por favor, califique la importancia que tienen para Usted los siguientes aspectos como determinantes para matricularse en un MOOC:

(* Marque una sola opción por fila)

	Nada importante	Poco importante	Indiferente	Importante	Muy importante
El prestigio de la institución que lo respalda	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
La plataforma tecnológica (soporte informático)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
El detalle del contenido y las actividades del curso	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Evaluación basada en calificación automática	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Evaluación basada en retroalimentación por pares	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Pág. 8.-

Preg.14.- Por favor, califique según sus prioridades, la importancia de las siguientes áreas de interés para un MOOC:

(* Marque una sola opción por fila)

	Nada importante	Poco importante	Indiferente	Importante	Muy importante
Auditoría	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Finanzas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
NIIF	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestión	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Otra (por favor, especifique luego de calificar)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

¿Cuál área?

Respuesta:

Preg.15.- ¿Cree que los cursos del tipo MOOC resultan útiles para sus procesos de aprendizaje?

(* Marque una sola opción)

- Nada
 Muy poco
 En algo
 En alto grado
 En muy alto grado

Pág. 9.- Percepción de un MOOC sobre NIIF

Preg.16.- Por favor, valore según sus preferencias, los siguientes recursos pedagógicos para un MOOC sobre NIIF (como recursos digitales)

(* Marque una sola opción por fila)

	Nada importante	Poco importante	Indiferente	Importante	Muy importante
Estudio de casos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Lectura de normas con ejemplos prácticos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Talleres, cuestionarios y ejercicios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Video lecciones (clases grabadas)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Foros de discusión	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Pág. 10.-

Preg.17.- Las siguientes son posibles ventajas de un MOOC sobre NIIF para su formación. Por favor, indique su grado de acuerdo/desacuerdo con cada una:

(* Marque una sola opción por fila)

	Completamente en desacuerdo	En desacuerdo	Neutral	De acuerdo	Completamente de acuerdo
Fomenta el aprendizaje autónomo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Estimula el desarrollo de competencias	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le facilita darse a conocer en otros entornos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Promueve la actualización permanente en las NIIF	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Permite compartir experiencias internacionales sobre las NIIF	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Pág. 11.-

Preg.18.- Las siguientes son posibles desventajas de un MOOC sobre NIIF. Por favor, indique su grado de acuerdo/desacuerdo con cada una:

(* Marque una sola opción por fila)

	Completamente en desacuerdo	En desacuerdo	Neutral	De acuerdo	Completamente de acuerdo
Limita la actitud crítica del participante	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Reduce la capacidad de interacción social	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Desmotiva la falta de seguimiento personalizado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Impide enfocarse en las particularidades de las empresas de un país	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Pág. 12.-

Preg.19.- Si su Universidad ofreciera un MOOC para la enseñanza/aprendizaje de las NIIF, Usted:
 (* Marque una sola opción por fila)

	Sí	No
Participaría como profesor del curso	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Se matricularía como estudiante del curso	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Preg.20.- De matricularse como estudiante de un MOOC sobre NIIF, preferiría un nivel:
 (* Marque una sola opción)

- De iniciación
- Intermedio
- Avanzado

Preg.21.- De acuerdo con sus preferencias, por favor, califique la importancia que tienen para Usted los siguientes roles para impartir un MOOC sobre NIIF:
 (* Marque una sola opción por fila)

	Nada importante	Poco importante	Me es indiferente	Importante	Muy importante
Académicos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Consultores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Reguladores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Preg.22.- Por favor, seleccione según sus preferencias, las 5 normas MÁS interesantes para tratar en un MOOC sobre NIIF, bajo el supuesto de matricularse como estudiante:

Pág. 14.-

Preg.23.- Por favor, seleccione según sus preferencias, las 5 normas MENOS interesantes para tratar en un MOOC sobre NIIF, bajo el supuesto de matricularse como estudiante:

- NIIF 1. Adopción por Primera Vez de las NIIF
- NIIF 2. Pagos basados en acciones
- NIIF 3. Combinaciones de negocios
- NIIF 4. Contratos de Seguro
- NIIF 5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas
- NIIF 6. Exploración y evaluación de recursos minerales
- NIIF 7. Instrumentos financieros: Información a revelar
- NIIF 8. Segmentos de operación
- NIIF 9. Instrumentos Financieros
- NIIF 10. Estados financieros consolidados
- NIIF 11. Acuerdos conjuntos
- NIIF 12. Desgloses sobre participaciones en otras entidades
- NIIF 13. Medición del Valor Razonable
- NIIF 14. Cuentas diferidas de actividades reguladas
- NIIF 15. Ingresos procedentes de contratos con clientes
- NIC 1. Presentación de Estados financieros
- NIC 2. Inventarios
- NIC 7. Estado de flujos de efectivo
- NIC 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
- NIC 10. Hechos posteriores a la fecha del balance
- NIC 11. Contratos de construcción
- NIC 12. Impuesto sobre las ganancias
- NIC 16. Propiedad, planta y equipos
- NIC 17. Arrendamientos
- NIC 18. Ingresos ordinarios
- NIC 19. Beneficios a los empleados
- NIC 20. Contabilización de las subvenciones oficiales y ayudas públicas
- NIC 21. Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera
- NIC 23. Costes por préstamos
- NIC 24. Información a revelar sobre partes vinculadas
- NIC 26. Contabilización e inf. financiera sobre planes de prestaciones por retiro
- NIC 27. Estados financieros consolidados e individuales
- NIC 28. Inversiones en entidades asociadas y negocios conjuntos
- NIC 29. Información financiera en economías hiperinflacionarias
- NIC 32. Instrumentos financieros: Presentación
- NIC 33. Ganancias por acción
- NIC 34. Información financiera intermedia
- NIC 36. Deterioro del valor de los activos
- NIC 37. Provisiones, activos y pasivos contingentes
- NIC 38. Activos intangibles
- NIC 39. Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración
- NIC 40. Propiedades de inversión
- NIC 41. Agricultura
- Ninguna en concreto- desearía curso global introductorio

Pág. 15.- La encuesta ha concluido

Muchas gracias por su colaboración!

Preg.24.- Si desea hacer algún comentario sobre esta encuesta, bienvenido.

Respuesta: _____

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

Academic *Ranking* of World Universities –ARWU (2014). Recuperado de:
<http://www.shanghairanking.com/es/ARWU2014.html>

Acevedo, A. (2015). Nuevas enseñanzas disruptivas en la educación superior en ciencias sociales. Los Cursos en línea masivos y abiertos (MOOC). *Revista TEMAS*, 3(9), 125-136.

Aguaded, J. I., Vázquez, E. y Sevillano, M. (2013). MOOCs, ¿turbocapitalismo de redes o altruismo educativo? Hacia un modelo más sostenible. En: *SCOPEO INFORME N°2. MOOC: Estado de la situación actual, posibilidades, retos y futuro*, 74-90.

Aguillo, I., Ortega, J. y Fernández, M. (2008). Webometric *Ranking* of World Universities: Introduction, Methodology, and Future Developments. *Higher Education in Europe*, 33, 233-244.

Aguillo, I., Bar-Ilan, J., Levene, M. y Ortega, J. (2010). Comparing university rankings. *Scientometrics*, 85, 243–256.

Ahmed, K., Chalmers, K., y Khlif, H. (2013), “A Meta-analysis of IFRS Adoption Effects”, *The International Journal of Accounting*, 48, 173–217.

Ainin, S., Naqshbandi, M., Moghavvemi, S., y Jaafar, N.I. (2015). Facebook usage, socialization and academic performance. *Computers y Education*, 83, 64-73.

Alba Pastor, C. (2005). El profesorado y las tecnologías de la información y la comunicación en el proceso de convergencia al Espacio Europeo de Educación Superior. *Revista de Educación*, 337, 13-36.

Albu, C. N., Albu, N., y Alexander, D. R. (2014). When global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 489-510.

Alon, A. y Dwyer, P. (2014). Early Adoption of IFRS as a Strategic Response to Transnational and Local Influences. *The International Journal of Accounting*, 49, 348–370

Alsaqqa, I., y Sawan, N. (2013), “The Advantages and the Challenges of Adopting IFRS into UAE Stock Market”, *International Journal of Business and Management*, 8 (19), 1-23.

Álvarez, H., y Gómez, M. (2008). Adopción de la normativa contable internacional: ¿es el camino correcto? Análisis del Proyecto de Ley 165 de 2007. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 35, 99-126, versión impresa.

Álvarez, H. (2009). La dicotomía valorativa en el modelo contable NIC-NIIF: una reflexión a la luz de la teoría económica del valor. *Lúmina*, 10, 59-97.

Alver, L., Alver, J., y Talpas, L. (2013). Institutional pressures and the role of the state in designing the financial accounting and reporting model in Estonia. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 13, 91-120.

Allen, E. y Seaman, J. (2014). *Grade Change-Tracking Online Education in the United States*. Babson Survey Research Group; Pearson; Sloan-C. Recuperado de: <http://onlinelearningconsortium.org/publications/survey/grade-change-2013>

Allen, E. y Seaman, J. (2015). *Grade Level: Tracking Online Education in the United States*. Babson Survey Research Group; Pearson; Sloan-C. Recuperado de: <http://www.onlinelearningsurvey.com/reports/gradelevel.pdf>

Anderson, T. y Dron, J. (2011). Three Generations of Distance Education Pedagogy, *International Review of Research in Open and Distance Learning*, 12, (3), 80-97.

Anderson, T., y McGreal, R. (2012). Disruptive Pedagogies and Technologies in Universities. *Educational Technology & Society*, 15(4), 380–389.

Apostolou, B., Dorminey, J., Hassell, J. y Watson, S. (2013). Accounting education literature review (2010-2012). *Journal of Accounting Education*, 31, 107-161.

Apostolou, B., Dorminey, J., Hassell, J. y Rebele, J. (2015). Accounting education literature review (2013-2014). *Journal of Accounting Education*, 33, 69-127.

Araújo, J.A. (1994). Un nuevo paradigma contable para Colombia: la utilidad de la información o el decreto 2649 de 1993. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 24/25, 127-137.

Arbaugh, J. B. (2014). What Might Online Delivery Teach Us About Blended Management Education? Prior Perspectives and Future Directions. *Journal of Management Education*, online version, 1-34.

Archel, P. y Gómez, M. (2014). Crisis de la valoración contable en el capitalismo cognitivo. *Innovar*, 24 (52), 103-116.

Ariza, D. (2008). Transformaciones contextuales, disciplinares y del pensum de contaduría pública: un análisis relacional. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, XVI (1), 217-232.

Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., y Riedl, E. J. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *Accounting Review*, 85(1), 31-61.

Arquero J., Jiménez, S. y Joyce, J. (2004). Skills development, motivation and learning in financial statement analysis: an evaluation of alternative types of case studies. *Accounting Education*, 13(2), 191-212.

Arquero, J. y Tejero, C (2011). How well adapted are accounting students for Bologna? A comparative analysis of learning styles of Spanish social sciences students. *Educade-Revista de Educación en Contabilidad, Finanzas y Administración de Empresas*. 2, 145-156.

Arquero, J. L. y Donoso, J.A. (2013). Docencia, investigación y burnout: el síndrome del quemado en profesores universitarios de Contabilidad. *Revista de Contabilidad–Spanish Accounting Review (RC-SAR)*, 16(2), 94–105.

Arquero, J. L. y Romero-Frías, E. (2013a). Using social network sites in Higher Education: an experience in business studies. *Innovations in Education and Teaching International*, 50(3), 238-249.

Arquero, J. y Romero-Frías, E. (2013b). A view on Personal Learning Environments through approaches to learning. *INNOQUAL- International Journal for Innovation and quality in learning*, 1, 29-36.

Arquero, J., Jiménez, S. y Laffarga, J. (2016). Utilidad percibida de la producción académica-contable. Opinión de los profesores universitarios y de los profesionales. *RC-SAR*, 19 (2), 239-251.

Arranz, F. (2004). Las mujeres y la universidad española: estructuras de dominación y disposiciones feminizadas en el profesorado universitario. *Política y Sociedad*, 41, 223-242.

Atenas, J. (2015). Modelo de democratización de los contenidos albergados en los MOOC. *Universities and Knowledge Society Journal*, 12(1), 3-14.

Atwood, T.J., Drake, M., Myers, J., y Myers, L. (2011), “Do earnings reported under IFRS tell us more about future earnings and cash flows?” *Journal of Accounting and Public Policy*, 30, No. 2, 103–121.

Baker, C.R., Barbu, E. (2007). Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, 42, 272–304.

Baker, R. y White, C. (1999). Internet uses in accounting education: survey results. *Journal of Accounting Education*, 17, 255-266.

Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(773), 5-27.

Ball, R. (2016). IFRS 10 Years later. *Accounting and Business Research*, 46(5), 545-571.

Banco Mundial (2010). *Informalidad en Colombia: Implicancias para el bienestar de los trabajadores y la productividad de las empresas (2)*. Resumen ejecutivo, Reporte No. 42698V2. Recuperado de: <http://documentos.bancomundial.org/curated/es/296231468240000922/Resumen-ejecutivo>

Banco Mundial. (2016). The World Bank's classification of countries by income. [Accessed 30 Oct. 2016]. Recuperado de: <http://documentos.bancomundial.org/curated/es/408581467988942234/The-World-Banks-classification-of-countries-by-income>

Barbu, E., y Baker, C. (2010), “An historical and neo-institutional analysis of institutions involved in international accounting convergence”. *Accounting and Management Information Systems*, 9, No. 2, 218-241.

Barnett, R. (2001). *Los límites de la competencia. El conocimiento, la educación superior y la sociedad*. Barcelona: Gedisa editorial.

Barreto, O., Cárdenas, S., y Mondragón, S. (2011). Las tecnologías de información y comunicación en la formación de contadores públicos: análisis de uso y aplicaciones en cinco universidades colombianas. *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (30), 243-272.

Barrios, C., Fúquene, T., y Lemos, J. (2010). Desarrollo de la investigación contable en el centro colombiano de investigación contable. *Contaduría y Administración*, 231, 151-177.

Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M., y Williams, C. (2012). Are IFRS-based and US-GAAP-based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting & Economics*, 54(1), 68-93.

Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M., y Williams, C. (2013). Effects on Comparability and Capital Market Benefits of Voluntary Adoption of IFRS by US Firms: Insights from Voluntary Adoption of IFRS by Non-US Firms. Rock Center for Corporate Governance, *Working paper series no. 133*. Recuperado de: <http://ssrn.com/abstract=2196247>

Bartolomé, A. y Steffens, K. (2015). ¿Son los MOOC una alternativa de aprendizaje? *Comunicar* 44, 91-99.

Belleflamme, P. y Jacqmin, J. (2014). An Economic Appraisal of MOOC Platforms: Business Models and Impacts on Higher Education. *SSRN-id2537270*. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2537270>

Bernal, A. (2011). Postmodernización y educación. Notas para el debate de una narrativa pedagógica centrada en la identidad. *Educación XXI*, 14 (2), 285-302.

Bosco, A. (2005). Las TIC en los procesos de convergencia europea y la innovación en la Universidad: oportunidades y limitaciones. *Aula Abierta*, 86, 3-28.

Bower, J. L. y Christensen, C. M. (1995). Disruptive technologies: catching the wave. *Harvard Business Review*, January-February, 43–53. Recuperado de: <http://www.immagic.com/eLibrary/ARCHIVES/GENERAL/JOURNALS/H950130C.pdf>

Bower, M. (2015). Deriving a typology of web 2.0 learning technologies. *British Journal of Educational Technology*, online version. DOI: 10.1111/bjet.12344

Brown, P. (2011), “International Financial Reporting Standards: what are the benefits?” *Accounting and Business Research*, 41(3), 269-285.

Brüggemann, U., Hitz, J., y Sellhorn, T. (2013). Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research. *European Accounting Review*, 22 (1), 1-37.

Callao, S., Jarne, J. y Laínez, J. (2007), Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of financial reporting, *The Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16,148-178.

Callao, S., Ferrer, C., Jarne, J. y Laínez, J. (2009) The impact of IFRS on the European Union. Is it related to the accounting tradition of the countries? *Journal of Applied Accounting Research*, 10 (1), 33-55.

Callao, S. y Jarne, J. (2010a), Have IFRS affected earnings management in the European Union? *Accounting in Europe*, 7 (2), 209-239.

Callao, S., Ferrer, C., Jarne, J. y Laínez, J. (2010b), IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26, 304–313.

Cañibano, L. (2008). Higher Education in ‘Business Administration’ in Spain: Adapting to the European Area of Higher Education. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 139, 589-598.

Cañibano, L. y Alberto, F. (2008). El control institucional de la información financiera: aplicación de un estudio Delphi. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 140, 795-829.

Capkun, V., Collins, D. y Jeanjean, T. (2012). Does Adoption of IAS/IFRS Deter Earnings Management? Working paper. Recuperado de: http://tippieweb.iowa.uiowa.edu/accounting/phd/publications/collins_adoption.pdf

Cardona, J. y Zapata, M. (2006). *Educación contable: antecedente, actualidad y prospectiva*. Medellín: Universidad de Antioquia.

Carmona, S. y Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 455–461.

Carmona, S. y Trombetta, M. (2010). The IASB and FASB convergence process and the need for 'concept-based' accounting teaching. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26, 1–5.

Carmona, S. (2013). Accounting curriculum reform? The devil is in the detail. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, 113-119.

Carr, N. (2016). *Superficiales. ¿Qué está haciendo Internet con nuestras mentes?* Madrid: Taurus.

Cassany, D. (2013). *Tras las líneas. Sobre la lectura contemporánea*. Barcelona: Anagrama.

Castells, M. (2006). *La sociedad red: una visión global*. Madrid: Alianza editorial.

Cavero, J.A. y Reig-Mullor, J. (2013). El peso de la Contabilidad en el Grado de Administración y Dirección de Empresas. *RC-SAR*, 16 (1), 66-73.

Céspedes, J., González, M., y Molina, C. (2010). Ownership and capital structure in Latin America. *Journal of Business Research*, 63, 248-254.

Clarke, T. (2013). The advance of the MOOC (massive open online courses): the impending globalisation of business education? *Education + Training*, 55 (4-5), 403-413.

Clow, D. (2013). MOOC and the funnel of participation. In: *Third Conference on Learning Analytics and Knowledge (LAK 2013)*, Leuven, Belgium, April 8-12. Recuperado de: <http://oro.open.ac.uk/36657/1/DougClow-LAK13-revised-submitted.pdf>

Coetzee, S. y Schmulian, A. (2013). The effect of IFRS adoption on financial reporting pedagogy in South Africa. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), 243–251.

Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas (CRUE). (2015). *Informe MOOC y Criterios de Calidad. Versión 1.0*. Toledo: Jornadas CRUE-TIC. Recuperado de:

http://www.crue.org/TIC/Documents/InformeMOOC_CRUETIC_ver1%200.pdf

Consejo Nacional de Acreditación (CNA). (2013). *Lineamientos para la acreditación de programas de pregrado*. Bogotá, Colombia.

Consejo Nacional de Educación Superior (CESU). (2014). *Acuerdo por lo Superior 2034. Propuesta de política pública para la excelencia de la educación superior en Colombia en el escenario de la paz*.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). (2006). Análisis de la implementación de estándares de contabilidad y auditoría en empresas de interés público en Colombia. Divergencias entre la normativa del IASB y la normativa contable colombiana. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 27, 7-40. Versión impresa.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). (2012). *Direccionamiento Estratégico*. Recuperado de: <http://www.ctcp.gov.co/documentos2.php>

Cormier, D., y Siemens, G. (2010). Through the Open Door: Open Courses as Research, Learning, and Engagement. *EDUCAUSE Review*, 45(4), 30–39. En línea: <http://www.educause.edu/ero/article/through-open-door-open-courses-research-learning-and-engagement>

Coursera. (2014) Homepage, sitio web: www.coursera.org

Cubides, H., Maldonado, A., Machado, M., Visbal, F., y Gracia, E. (1994). *Historia de la Contaduría Pública en Colombia: siglo XX*. Bogotá: Universidad Central.

Cuijpers R. y Buijink W. (2005), “Voluntary adoption of non-local GAAP in the European Union: a study of determinants and consequences”, *European Accounting Review*, 14, 487-524.

Cybermetrics Lab (2014). Webometrics *ranking* of world universities. Recuperado de: <http://www.webometrics.info>

Chabrak, H., y Craig R. (2013). Student imaginings, cognitive dissonance and critical thinking. *Critical Perspectives on Accounting*, 24 (2), 91–104.

Chand, P. (2005). Impetus to the success of harmonization: the case of South Pacific Island Nations. *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (3), 209–226.

Chen, K.H., Tang, M.C., Wang, C.M., y Hsiang, J. (2015). Exploring alternative metrics of scholarly performance in the social sciences and humanities in Taiwan. *Scientometrics*, 102 (1), 97–112.

Cherry, A., y Schwartz, B. N. (2013). What’s the rush? IFRS, the SEC, and the pressure on accounting instructors to teach still more financial reporting rules. *American Journal of Business Education*, 6 (2), 161-176.

Chiappe, A., Hine, N. y Martínez, J. (2015). Literatura y práctica: una revisión crítica acerca de los MOOC. *Comunicar*, 44, 9-18.

Christensen, G., Steinmetz, A., Alcorn, B., Bennett, A., Woods, D., y Emanuel, E.J. (2013). *The MOOC phenomenon: Who takes massive open online courses and why?* (University of Pennsylvania, November 6, 2013. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2350964>

Christensen, H. (2012), “Why Do Firms Rarely Adopt IFRS Voluntarily? Academics find significant benefits and the costs appear to be low”, *Review of Accounting Studies*, 17, No. 3, 518-525.

Christensen, H., Hail, L. y Leuz, C. (2013), “Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement”, *ECGI - Finance Working Paper No. 377*.

Christensen, H., Lee, E., Walker, M. y Zeng, Ch. (2015). Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? *European Accounting Review*, 24 (1), 31-61.

Chua, W. F., y Taylor, S. L. (2008). The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 462–473.

Daniel, J. (2012). Making sense of MOOC: Musings in a maze of myth, paradox and possibility. *Journal of Interactive Media in Education*, 3. Recuperado de: <http://www-jime.open.ac.uk/jime/article/viewArticle/2012-18/html>

Daniel, J., Vázquez, E. y Gisbert, M. (2015). El futuro de los MOOC: ¿aprendizaje adaptativo o modelo de negocio? *Revista Universidad y Sociedad del Conocimiento (RUSC)*, 12, 64-74.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C., y Verdi, R. (2008) Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences, *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1085-1142.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C., y Verdi, R. (2013). Adopting a Label: Heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research*, 51, 495–547.

De Freitas, S. I., Morgan, J. y Gibson, D. (2015). Will MOOC transform learning and teaching in higher education? Engagement and course retention in online learning provision. *British Journal of Educational Technology*, 46 (3), 455–471.

De George, E., Li, X. y Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, 21, 898–1004.

De la Cruz, L. L. (2002). La presencia de la mujer en la Universidad Española. *Revista Historia de la Educación Latinoamericana*, 4. Recuperado de: http://revistas.uptc.edu.co/revistas/index.php/historia_educacion_latinoamericana/articulo/view/1478/1473

De la Dehesa, G. (2000). *Comprender la globalización*. Madrid: Alianza editorial.

De Sousa-Santos, B. (2007). *La Universidad en el siglo XXI. Para una reforma democrática y emancipatoria de la universidad*. La Paz: CIDES-USMA, ASDI y Plural editores.

De Sousa-Santos, B. (2010). La Universidad Europea en la encrucijada. *El Viejo Topo*, 274, 48-55. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3321945>

Deloitte. (2015). *Guía rápida IFRS* (edición en español). Oficina Global IFRS. www.iasplus.com

Deloitte. (s.f.). IFRS e-learning. <http://www.iasplus.com/en/tag-types/e-learning>

Departamento Nacional de Planeación (DNP) (1991). *Plan de Desarrollo Económico y Social 1990-1994. La Revolución Pacífica*. Santa Fe de Bogotá, Colombia.

Devi, S. y Samujh, H. (2015). The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs. *Australian Accounting Review*, 73 (25), 2, 124-138.

deWaard, I., Abajian, S., Gallagher, M., Hogue, R., Keskin, N., Koutropoulos, A., Rodriguez, O. (2011). Using m-Learning and MOOC to understand chaos, emergence, and complexity in education. *The International Review of Research in Open and Distance Learning*, 12 (7), 94–115.

DiMaggio, P. y Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.

Ding, Y., Jeanjean, T. y Stolowy, H. (2005). Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. *The International Journal of Accounting*, 40, 325– 350.

Ding, Y., Hope, K., Jeanjean, T., y Stolowy, H. (2007), “Differences between domestic accounting standards and IAS: measurement, determinants and implications”, *Journal of Accounting & Public Policy*, 26, No. 1–38.

Doadrio, L., Alvarado, M., y Carrera, N. (2015). Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado Institucional. *RC-SAR*, 18 (2) 200–216.

Docampo, D. (2008). *Rankings internacionales y calidad de los sistemas universitarios. Revista de Educación*, número extraordinario, 149-176.

Downes, S. (2012). *Connectivism and Connective Knowledge. Essays on meaning and learning networks*. National Research Council Canada. Recuperado de: http://www.downes.ca/files/books/Connective_Knowledge-19May2012.pdf

Dufour, D-R. (2007). *El arte de reducir cabezas. Sobre la servidumbre del hombre liberado en la era del capitalismo total*. Buenos Aires: Paidós.

Dumontier, P., y Raffournier, B. (1998). Why firms comply voluntarily with IAS: an empirical analysis with Swiss data). *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9 (3), 216-245.

Edx (2014). Homepage, sitio web: www.edx.org

El-Gazzar, R.; Finn, P; Jacob, R. (1999). An empirical investigation of multinationals' firms compliance with International Accounting Standards. *The International Journal of Accounting*, 34 (2), 239-248.

Escobar, B. y Jiménez, S. M. (2009). La implantación del grado en finanzas y contabilidad en el contexto del Espacio Europeo de Educación Superior: el caso de la Universidad de Sevilla. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 38 (142), 293-310.

European Comission. (2008). *The use of ICT to support innovation and lifelong learning for all - A report on progress*. SEC 2629 final.

European Commission (2013). *Opening up Education: Innovative teaching and learning for all through new Technologies and Open Educational Resources*.

European Parliament (2015). *Internationalisation of Higher Education*. Recuperado de: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/540370/IPOL_STU\(2015\)540370_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/540370/IPOL_STU(2015)540370_EN.pdf)

European University Association (EUA). (2015). *Trends 2015: Learning and Teaching in European Universities*, by Sursock, A. (Brussels, EUA). Recuperado de: http://www.eua.be/Libraries/publications-homepage-list/EUA_Trends_2015_web

Ferrer, A. (2013). Análisis del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera desde los factores intrínsecos al sistema contable en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (36), 971-1007.

Fini, A., Formiconi, A., Giorni, A., Pirruccello, N., Spadavecchia, E., y Zibordi, E. (2008). IntroOpenEd 2007: An experience on open education by a virtual community of teachers. *Journal of e-Learning and Knowledge Society*, 4(1), 231-239). Recuperado de: http://www.je-lks.org/ojs/index.php/Je-LKS_EN/article/view/266/248

Fini, A. (2009). The Technological Dimension of a Massive Open Online Course: The Case of the CCK08 Course Tools. *International Review of Research in Open and Distance Learning*, 10, (5), 1-26.

Fitó, A., Gómez, F., y Moya, S. (2012) Choices in IFRS Adoption in Spain: Determinants and Consequences. *Accounting in Europe*, 9 (1), 61-83.

Flecha, C. (1996). *Las Primeras Universitarias en España. 1872-1910*. Madrid: Narcea S.A. Ediciones.

Flores, J.V.; Cavazos, J.; Alcalá, F.L. y Chairez, A. L. (2013). Los MOOC: Una revolución para la transición a la Sociedad del Aprendizaje. En: *SCOPEO Informe N°2. MOOC: Estado de la situación actual, posibilidades, retos y futuro*, 92-104. Recuperado de: <http://scopeo.usal.es/wp-content/uploads/2013/06/scopeoi002.pdf>

Franco, R. (2002). *Réquiem por la Confianza. Escándalos empresariales, Negocios y Contaduría*. Pereira: Investigar editores.

Freeman, M. y Hancock, P. (2013). Milking MOOC: Towards the Right Blend in Accounting Education. En: Evans, E., Burritt, R. y Guthrie, J. (eds). *The Virtual University: Impact on Australian Accounting and Business Education*, 86-100. Academic Leadership series, 4. Centre for Accounting, Governance and Sustainability University of South Australia y Institute of Chartered Accountants Australia.

Gallego-Álvarez, I., Rodríguez, L. y García-Sánchez, I. (2011). Information disclosed online by Spanish universities: content and explanatory factors. *Online Information Review*, 35(3), 360-385.

Garandillas, M., Somohano, F. y Martínez, F. (2011). Innovación y evaluación en el marco del Espacio Europeo de Educación Superior: una experiencia piloto utilizando herramientas web 2.0. *Educade: Revista de Educación en Contabilidad, Finanzas y Administración de Empresas*, 2, 85-111.

García-Benau, M. A, y Zorio, A. (2002), “Características de las empresas europeas que aplican las normas del IASC: evidencia empírica de cara al debate regulador en la nueva fase de armonización contable”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31 (111), 75-110.

García-Benau, M. A. y Vico, A (2003). *La Formación Universitaria en Administración y Dirección de Empresas*. ~~uAnálisis de~~ *Sal Mercado de Trabajo y Propuesta de Plan de Estudios*. Madrid: AECA.

García-Benau M.A., y Laínez Gadea, J.A. (2004). Forever destined to be extras in a Broadway show? A discussion on the status of national accounting research in an international arena. En: Humphrey & Lee (eds). *The real life guide to accounting research. A behind-the-scene view of using qualitative research methods*. Elsevier, 73-94.

García-Osma, B., Gisbert, A., Heras Cristóbal, E. y Ucieda, J. (2010). Otra forma de aprender contabilidad: docencia online y enfoque utilitarista de la enseñanza de la contabilidad. *Relada*, 4(3), 210-219.

Garde-Sánchez, R., Rodríguez, M. y López, A. (2013). Divulgación online de información de responsabilidad social en las universidades españolas. *Revista de Educación*, número extraordinario.

Garrido, M., Koepke, L., Andersen, S., Mena, A., Macapagal, M., y Dalvit, L. (2016). *An examination of MOOC usage for professional workforce development outcomes in Colombia, the Philippines, & South Africa*. Seattle: Technology & Social Change Group, University of Washington Information School.

Garrido, P., León, A. y Zorio, A. (2002). Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience. *The International Journal of Accounting*, 37, 1–26.

Garrido, P., Zorio, A y García-Benau, M.A (2015). Sustainable Development, Stakeholder Engagement and Analyst Forecasts' Accuracy: Positive Evidence from the Spanish Setting. *Sustainable Development*. DOI: 10.1002/sd.1607

Gasević, D., Kovanović, V., Joksimović, S. y Siemens, G. (2014). Where is Research on Massive Open Online Courses Headed? A Data Analysis of the MOOC Research Initiative. *The International Review of Research in Open and Distance Learning*, 15(5), 134-176.

Gassen, J., y Sellhorn, T., (2006), “Applying IFRS in Germany - Determinants and consequences”, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 58 (4), 365-386.

Ghio, A., y Verona, R. (2015). Accounting harmonization in the BRIC countries: A common path? *Accounting Forum*, 39, 121–139.

Gil, A. y Jiménez, J. (2014). EL contexto económico global de la Pyme. *Revista Académica e Institucional Páginas de la UCP*, 95, 155-179.

Gil, J. M., Martínez, G., Gracia, E., Quijano, O. y Álvarez, H. (2004). *La Contaduría Pública en el nuevo entorno global. Rutas y desviaciones*. Popayán: Editorial Universidad del Cauca y C-cinco.

Giner, B. (2014). Instituciones e intereses en conflicto ante la regulación contable internacional: el caso del sector financiero español. *RC-SAR*, 17 (2), 142-152.

Gómez, J., León, E., Cubides, C., Rodríguez, A., Mahecha, J., Rubiano, J. (2015). *Plataforma de Aprendizaje y Cursos Masivos Abiertos en Línea de la Universidad Nacional de Colombia*.

Gómez, L. (2015). Colombia necesita un Mercado de valores mucho más grande. *Portafolio*, sección negocios, agosto 28. Recuperado de: <http://www.portafolio.co/negocios/empresas/colombia-necesita-mercado-valores-grande-29118>

Gómez, O., De La Hoz, A., y De La Hoz, B. (2011). Armonización de las NIC/NIIIF en las prácticas contables de entes emisores no financieros que cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas, Venezuela. *Contaduría y administración*, 233, 155-181.

Gómez-Galán, J. (2014). El fenómeno MOOC y la universalidad de la cultura: las nuevas fronteras de la educación superior. *Profesorado*, 18(1), 73-91.

Gómez-Villegas, M. (2004). Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. *Innovar*, 24, 112-131.

Gómez-Villegas, M. (2005). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 113-132.

Gómez-Villegas, M. (2007). Las insuficiencias disciplinares de los estándares internacionales de educación -IES- para contadores profesionales. *Lúmina*, 8, enero-diciembre, 24-42.

Gómez-Villegas, M. (2010). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lúmina*, 12, enero-diciembre, 120-150.

Gómez-Villegas, M. (2016). NIIF y MIPYMES: los retos de la contabilidad para el contexto y la productividad. *Documentos EACP-CID*, 25, 1-34. Universidad Nacional de Colombia.

González, J. y Hassall, T. (2009). The changes to accounting education and accounting educators as a result of changes in the Spanish university system: A case study using an institutional theory approach. *International Journal of Management Education*, 7 (3), 13-25.

González, J., Arquero, J. y Hassall, T. (2009). Bologna and Beyond: A Comparative Study Focused on UK and Spanish Accounting. *Education, Higher Education in Europe*, 34 (1) 113-125.

González, M., Guzman, A., y Trujillo, M. (2011). Colombian ADRs: Why so few? *Innovar*, 21 (42), 69-87.

Gonzalo-Angulo, J.A. (2014). La reforma contable Española de 2007: un balance. *RC-SAR*, 17 (2), 183–200.

Gordon, L. A., Loeb, M. P., y Zhu, W. (2012). The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (4), 374-398.

Gracia, E. (2010). La investigación contable en el acto educativo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 57, 255-269.

Gracia, E. (2016). Entrevista personal vía Skype. 21/03/2016.

Grajales, J., Cuevas, J., y Usme, W. (2015). Balance de las publicaciones sobre IFRS en dos revistas colombianas. *Documentos de Trabajo FCEA*, 10, recuperado de: <http://ssrn.com/abstract=2670741>

Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., y Craig, R. (2015). Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a Regime of Adapted International Financial Reporting Standards. *European Accounting Review*, 24 (2), 379-409.

Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., y Russell, C. (2012). Voluntary adoption of international financial reporting standards by large unlisted companies in Portugal – Institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37 (7), 482–499.

Guzmán, A., del Moral, M., González, F. y Gil, H. (2013). Impacto de Twitter en la comunicación y promoción institucional de las universidades. *Píxel-Bit. Revista de Medios y Educación*, 43, 139-153.

Hail, L., Leuz, C., y Wysocki, P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the US (part I): Conceptual underpinnings and economic analysis. *Accounting Horizons*, 24 (3), 355-394.

Hepp, P., Prats, M., y Holgado, J. (2015). Formación de educadores: la tecnología al servicio del desarrollo de un perfil profesional innovador y reflexivo. *Universities and Knowledge Society Journal*, 12 (2), 30-43.

Hew, K.F. (2011). Students' and teachers' use of Facebook. *Computers in Human Behavior*, 27, 662–676.

Hew, K.F., y Cheung, W.S. (2014). Students' and instructors' use of massive open online courses (MOOC): Motivations and challenges. *Educational Research Review*, 12, 45–58.

Hilton, S. R., y Johnstone, N. (2013). The IFRS transition and accounting education: A Canadian perspective post-transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 253–261.

Hollands, F. M., y Tirthali, D. (2014a). Why Do Institutions Offer MOOC? *Online Learning: Official Journal of the Online Learning Consortium*, 18(3), 1-20.

Hollands, F. y Tirthali, D. (2014b). *MOOC: expectations and reality. Full report*. Center for Benefit-cost Studies of Education, Teachers College, Columbia University, NY. Recuperado de: http://cbcse.org/wordpress/wp-content/uploads/2014/05/MOOC_Expectations_and_Reality.pdf

Hope, O., Jin, J., y Kang, T. (2006) Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS. *Journal of International Accounting Research*, 5 (2), 1-20.

Horstschräer, J. (2012). University rankings in action? The importance of rankings and an excellence competition for university choice of high-ability students. *Economics of Education Review*, 31, 1162–1176.

IASB (2015). *Proyecto de Norma Marco Conceptual para la Información Financiera, PN/2015/3*. United Kingdom: IFRS Foundation Publication Department.

IFRS Foundation. (2012). *Report of the Trustees' Strategy Review 2011. IFRSs as the Global Standards: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade*. United Kingdom: IFRS Foundation Publication Department.

IFRS Foundation. (2015). *A Guide to the IFRS Education Initiative*. United Kingdom: IFRS Foundation Publication Department.

IFRS Foundation. (Sin fecha). Use around the world. <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>

Imlawi, J., Gregg, D., y Karimi, J. (2015). Student engagement in course-based social networks: The impact of instructor credibility and use of communication. *Computers & Education*, 88, 84-96.

Iniesta, M.A., Sánchez, R. y Schlesinger, W. (2013). Investigating factors that influence on ICT usage in higher education: a descriptive analysis. *International Review Public Nonprofit Marketing*, 10, 163-174.

Irimia-Diéguez, A., Filippo, D., Vega, M., y Blanco, A. (2014). El uso de las redes sociales en el marco del Espacio Europeo de Educación Superior. *Educade: Revista de Educación en Contabilidad, Finanzas y Administración de Empresas*, 5, 49-64

Irvine, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: the case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum*, 32, 125–142.

Israel, M. J. (2015). Effectiveness of integrating MOOC in traditional classrooms for undergraduate students. *International Review of Research in Open and Distributed Learning*, 16(5), 102-118.

Jackling, B., de Lange, P. A., y Natoli, R. (2013). Transitioning to IFRS in Australian classrooms: Impact on teaching approaches. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 263.

Jansen, D., Schuwer, R., Teixeira, A. y Aydin, H. (2015). Comparing MOOC adoption strategies in Europe: Results from the HOME project survey. *International Review of Research in Open and Distributed Learning*, 16 (6), 116-136.

Jara, M., y Arias, J. (2013). The effect of mandatory IFRS adoption on accounting conservatism of reported earnings. Evidence from Chilean firms. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 26 (1), 139-169.

Jeanjean, T., y Stolowy, H. (2008), “Do accounting standards matters? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption”, *Journal of Accounting and public policy*, 27, 480-494.

Jensen, M., y Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305-360.

Jisu, H, Delorme, D. E. y Reid, L. N. (2006). Perceived Third-Person Effects and Consumer Attitudes on Prevetting and Banning DTC Advertising. *Journal of Consumer Affairs*, 40, 90–116.

Johnson, L., Adams, S., Cummins, M., Estrada, V., Freeman, A., y Ludgate, H. (2014). *NMC Horizon Report: 2014 Higher Education Edition*. Austin, Texas: The New Media Consortium.

Jordan, K. (2014). Initial Trends in Enrolment and Completion of Massive Open Online Courses. *The International Review of Research in Open and Distance Learning*, 15(1), 133-160.

Judge, W., Li, S., y Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: an institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18 (3), 161–174.

Junco, R. (2012). Too much face and not enough books: The relationship between multiple indices of Facebook use and academic performance. *Computers in Human Behavior*, 28, 187–198.

Jung, W-O., Park, S.O. y Chung, H. (2016). Debt Financing and Voluntary Adoption of the International Financial Reporting Standards: evidence from Korean Unlisted Firms. *Emerging Markets Finance and Trade*, 52 (1), 39-51.

Kim, J. -B., y Shi, H. (2012). IFRS reporting, firm-specific information flows, and institutional environments: International evidence. *Emerging Markets Finance and Trade*, 17(3), 474–517.

Kim, J., Tsui, J. y Yi, C. (2011). The voluntary adoption of International Financial Reporting Standards and loan contracting around the world. *Emerging Markets Finance and Trade*, 16 (4), 779–811.

Kirkup, G. y Kirkwood, A. (2005). Information and communications technologies (ICT) in higher education teaching—a tale of gradualism rather than revolution. *Learning, Media and Technology*, 30 (2), 185-199.

Kolowich, S. (2013). *The Professors behind the MOOC hype*. *The Chronicle of Higher Education*, March 18, 2013. Recuperado de <http://chronicle.com/article/The-Professors-Behind-the-MOOC/137905/>

Kvaal, E. y Nobes, C. (2012). IFRS Policy Changes and the Continuation of National Patterns of IFRS Practice, *European Accounting Review*, 21 (2), 343-371

Lamoreaux, P., Michas, P. y Schultz, W. (2015). Do Accounting and Audit Quality Affect World Bank Lending? *The Accounting Review*, 90 (2), 703-738.

Landsman, W., Maydew, E., y Thornock, J. (2012), “The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS”, *Journal of Accounting and Economics*, 53, No.1–2, 34-54.

Lasmin (2011). An Institutional Perspective on International Financial Reporting Standards Adoption in Developing Countries. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 15 (2), 61-71.

Lasmin (2012). The unwanted effects of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption on international trade and investments in developing countries. *Journal of Economics and Economic Education Research*, 13 (1), 1-15.

Legaz-Ortiz, J., Montoya-del Corte, J., y Rodríguez-Ariza, L., (2015). Efectos de la reforma contable en el patrimonio neto consolidado a 1 de enero de 2008 de los grupos españoles que no aplican normativa NIIF. *RC-SAR*, 18(2), 217–224.

Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40. No. 3, 229–256

Leuz, C. y Verrecchia, R. (2000), “The economic consequences of increased disclosure”, *Journal of Accounting Research*, 38, 91–124.

Liyanagunawardena T. R, y Williams S. (2014). Massive Open Online Courses on Health and Medicine: Review. *Journal of Medical Internet Research*, 16 (8), e191.

Liyanagunawardena, T. R., Adams, A. A., y Williams, S., (2013b). The Impact and Reach of MOOC: A Developing Countries' Perspective. *E-Learning Papers No. 33*. Recuperado de: www.elearningpapers.eu

Liyanagunawardena, T. R., Adams, A. y Williams, S. (2013a). MOOC: a Systematic Study of the Published Literature 2008-2012. *International review of Research in Open and Distance Learning*, 14 (3), 202-227.

Loaiza-Robles, F. (2011). Producción académica sobre educación contable en Colombia 2000-2009: incidencia de la pedagogía crítica. *Lúmina*, 12, 172-194.

Loaiza-Robles, F. (2013). Corrientes educativas internacionales presentes en programas de contaduría pública. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (34), 189-215.

López-Gavira, R., y Omoteso, K. (2013) Perceptions of the usefulness of virtual learning environments in accounting education: a comparative evaluation of undergraduate accounting students in Spain and England. *Accounting Education*, 22 (5), 445-466.

López-Pérez, M.V., Pérez-López, M.C., y Rodríguez-Ariza, L. (2011). Blended learning in higher education: students' perceptions and their relation to outcomes. *Computers & Education*, 56 (3), 818–826.

López-Pérez, M.V., Pérez-López, M.C., Rodríguez-Ariza, L., y Argente-Linares, E. (2013). The influence of the use of technology on student outcomes in a blended learning context. *Educational Technology Research and Development*, 61, 625–638.

Lowenthal, P., y Hodges, C. (2015). In search of quality: using quality matters to analyze the quality of Massive, Open, Online Courses (MOOC). *International Review of Research in Open and Distributed Learning*, 16(5), 83-100.

Luque-Martínez, T. (2013). La actividad investigadora de la universidad española en la primera década del siglo XXI: la importancia del tamaño de la universidad. *Revista Española de Documentación Científica*, 36 (4), e026.

Maringe, F. (2006). University and course choice. *International Journal of Educational Management*, 20 (6), 466-479.

Martín-Barbero, J. (2002). La crisis de las profesiones en la sociedad de conocimiento. *Nómadas*, 16 (2), 177–191.

Martínez, G. (2007). La educación contable en el nuevo contexto de significación. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 43-76.

Martínez, G. (2008). *La educación Contable: encrucijada de una formación monodisciplinaria en un entorno complejo e incierto*. Popayán: Editorial Universidad del Cauca.

Mattessich, Richard. (2008). *Two hundred years of accounting research: an international survey of personalities, ideas and publications*. Routledge.

Maystadt, P. (2013). *Should IFRS standards be more “European”? Mission to reinforce the EU’s contribution to the development of international accounting standards. Report to the European Commission*.

MILA (2016). Cifras Mercados Mila Diciembre 2015. Boletín de prensa, *Mila News no. 51*. Recuperado de: <http://www.mercadomila.com/home/milanews>

Ministerio de Educación Nacional. (2016). Sistema Nacional de Información de la Educación Superior –SNIES, Colombia. Módulo consultas. Consultado 01/04/16 a través de: <http://snies.mineducacion.gov.co/consultasnies/programa#>

MiríadaX (2014). Homepage. Sitio web: www.miriadax.net

Molina, H. y Tua, J. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 39, 146, 259-287.

Montesinos, V. (2004). Incidencia del Marco Internacional en la Reforma Contable de la Comisión Europea. *Revista Española de Control Externo*, 6, (17), 73-94.

Muñoz, P., González, M. y Fuentes, E. (2011). Competencias tecnológicas del profesorado universitario: análisis de su formación ofimática. *Educación XXI*, 14(2), 157-188.

Murphy, A. (1999). Firm characteristics of Swiss companies that utilize International Accounting Standards. *The International Journal of Accounting*, 34 (1), 121-131.

Ng'ambi, D. y Bozalek, V. (2015). Editorial: Massive open online courses (MOOC): Disrupting teaching and learning practices in higher education. *British Journal of Educational Technology*, 46(3), 451–454.

Nobes, C. (2011). IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification. *Abacus*, 47, 267–283.

Nobes, C. y Parker, R. (2008). *Comparative International Accounting*. Tenth edition. England: Pearson education.

Nunnally, J. y Bernstein, I. (1978). *Psychometric Theory*. McGraw-Hill Series in Psychology, third edition.

Nurunnabi, M. (2014). 'Does accounting regulation matter?': An experience of international financial reporting standards implementation in an emerging country. *Research in Accounting Regulation*, 26(2), 230-238.

Nurunnabi, M. (2015). The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country. *Advances in Accounting*, 31(1), 136-149.

Nussbaum, M. (2013). *Sin fines de lucro. Por qué la democracia necesita de las humanidades*. Buenos Aires: Katz editores.

Nussbaum, M. (2015). *Discurso de Martha Nussbaum al recibir el doctorado honoris causa en la Universidad de Antioquia*. Colombia, 10 de diciembre. Disponible en: www.parqueexplora.org

O'Reilly, T. (2005). *What is web 2.0: Design patterns and business models for the next generation of software*. Recuperado de <http://oreilly.com/web2/archive/what-is-web-20.html>

OCDE. (2008). *El conocimiento libre y los recursos educativos abiertos*. Junta de Extremadura-edición en español. Recuperado de: <http://www.oecd.org/spain/42281358.pdf>

OECD. (2012). *Connected Minds: Technology and Today's Learners, Educational Research and Innovation*. OECD Publishing. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264111011-en>

OECD. (2015). Fostering new forms of learning for the 21st century. En: Orr, D., Rimini, M. y van Damme, D. *Open Educational Resources: A Catalyst for Innovation*. OECD Publishing: Paris.

Oliver, M., Hernández-Leo, D., Daza, V., Martín, C. y Albó, L. (2014). *MOOC en España: Panorama de los Cursos Masivos Abiertos en Línea en las universidades españolas*, Cátedra Telefónica – UPF Social Innovation in Education. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra.

Oliver, M., Hernández-Leo, y Albó, L. (2015). *MOOC en España: Análisis de la demanda*. Cátedra Telefónica – UPF Social Innovation in Education. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra.

Ong, B. S. y Grigoryan, A. (2015). MOOC and Universities: Competitors or Partners? *International Journal of Information and Education Technology*, 5 (5), 373-376.

Ortiz Sarmiento, C. (1988). El Contador y la investigación. *Cuadernos de Administración Universidad del Valle*, 62-69.

Ospina-Delgado, J. y Zorio-Grima, A. (2016). Innovation at universities: A fuzzy-set approach for MOOC-intensiveness. *Journal of Business Research*, 69 (4), 1325-1328.

Ospina-Zapata, C. (2006). Las Tramas de la Contabilidad: Trazos para quienes empiezan su formación en Contaduría Pública. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 48, 155-186.

Ospina-Zapata, C. (2009). Educación Contable en Colombia. Sentires de algunos actores y la educación contable como acción educativa. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 55, 11-40.

Ospina-Zapata, C., Gómez, M., y Rojas, W. (2014). La constitución de la subjetividad en la educación contable: del proceso implícito a la visibilización de sus impactos. *Cuadernos de Contabilidad*, 15 (37), 187-211.

Owolabi, A., Onwere Ch., y Samuel, D. (2013). A review of the pragmatic utility of the adoption of International Financial Reporting Standards. *Journal of Accounting, Auditing Economics and Finance*, 1(3), 26-32.

Palacios-Manzano, M., Martínez-Conesa, I., y Clavel, J. (2005). Factores explicativos de la diversidad contable en Latinoamérica. *Revista Iberoamericana de contabilidad de gestión*, 6, 139-160.

Pang, Y., Tong, W. y Na, W. (2014). MOOC Data from Providers. En: *Enterprise Systems Conference (ES), 2014, IEEE Computer Society*, 87-90. 2-3 Aug. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1109/ES.2014.45>

Pathways Commission. (2012). *Charting a national strategy for the next generation of accountants*. Sponsored by the American Accounting Association (AAA) and American Institute of CPA's (AICPA).

Perera, D. y Chand, P. (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES).

Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 31, 165–178.

Phan, D.H.T. y Mascitelli, B. (2014). Optimal approach and timeline for IFRS adoption in Vietnam: Perceptions from accounting professionals. *Research in Accounting Regulation*, 26 (2) 222–229.

Pons, D., Arquero, J., y Donoso, J. (2012). Distance learning and academic performance in accounting: a comparative study of the effect of the use of videoconferencing. *RC-SAR*, 15(2), 195-209.

Poudel, G., Hellmann, A., y Perera, H. (2014). The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal. *Advances in Accounting*, 30 (1), 209-216.

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). (2013). *Informe sobre Desarrollo Humano 2013: El ascenso del Sur: progreso humano en un mundo diverso*. New York: PNUD.

Pundak, D., Sabag, N., y Trotskovsky, E. (2014). *European Journal of Open, Distance and E-Learning*, 17 (2), 117–129.

Quijano, O. (2007). En mi juventud interrumpí mi formación para estudiar Contaduría Pública. A propósito de la (de) formación contable. *Revista Asfacop*, Asociación de Facultades de Contaduría Pública, 9, 33-58.

Quijano, O., Gracia, E., Martínez, G., Ariza, D. y Rojas, W. (2002). *Del Hacer Al Saber. Realidades y Perspectivas de la Educación Contable en Colombia*. Popayán: Editorial Universidad Del Cauca y C-cinco.

Quintero, H. (2002). Perspectivas de la investigación contable. *Cuadernos de Administración Universidad del Valle*, 28, 119-136.

Raghavan, K. y Thomas, E. (2014). Instability, Innovation and Accounting Education. *Journal of Accounting and Finance*, 14(2), 76-83.

Ramanna, K. y Sletten, E. (2009). Why do countries adopt International Financial Reporting Standards? *Working paper 09-102*, Harvard Business School.

Ramanna, K. (2013). The International Politics of IFRS Harmonization, *Accounting Economics and Law: A Convivium*, 3(2), 1–46.

Ramírez, J. y Núñez, L. (1998). Apertura y competitividad en la industria colombiana. *Coyuntura Económica*, 28 (2), 131-157. Bogotá: Fedesarrollo.

Ramiro, P., González, E., y González, A. (2007). *La energía que apaga Colombia: los impactos de las inversiones de Repsol y Unión Fenosa*. Barcelona: Icaria Editorial.

Raposo, M., Martínez, E. y Sarmiento, J. (2015). Un estudio sobre los componentes pedagógicos de los cursos online masivos. *Comunicar*, 44 (22), 27-35.

Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimotercera edición. Madrid: RAE.

Reyes, N. y Chaparro, F. (2013). Metodologías activas para la enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera en un ambiente virtual de aprendizaje. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (36), 1147-1182.

Riahi, O., y Khoufi, W. (2015). The role of the economic and behavioral circumstances in the IAS/IFRS's adoption (the case of developing countries). *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3 (1), 69-77.

Rodrigues, L. y Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 739–757.

Rodriguez, O. (2012). MOOC and the AI-Stanford like courses: Two successful and distinct course formats for massive open online courses. *European Journal of Open, Distance and E-Learning*. Recuperado de: <http://www.eurodl.org/?article=516>

Rodriguez, O. (2013). The Concept of Openness behind c and x-MOOC (Massive Open Online Courses). *Open Praxis*, 5(1), 67-73.

Rojas, W. (ed) (2001). *Pensamiento contable: Memorias de los congresos de estudiantes. Colombia 1984-2000*. Cali: editorial Universidad del Valle.

Rojas, W. y Giraldo, G. (2015). Humanidades y formación contable: una relación necesaria para otear una reorientación de la profesión contable. *Cuadernos de Contabilidad*, 16 (40), 261-276.

Rojas, W. y Ospina-Zapata, C. (2011). Consideraciones sobre el sentido de un proyecto educativo en Contaduría Pública. *Cuadernos de Administración Universidad del Valle*, 45 (27), 45-60.

Romero-Frías, E. (2010). El empleo de wikis en la docencia universitaria: resultados de una experiencia en Contabilidad. *Educade: Revista de Educación en Contabilidad, Finanzas y Administración de Empresas*, 1, 43-58.

Rueda-Delgado, G. (Ed.) (2009). *Enfoque y Estructura Curricular: Convenio de Cooperación Académica entre Programas de Contaduría Pública*. Bogotá: Editorial Pontificia Universidad Javeriana.

Rueda-Delgado, G. (2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. *Cuadernos de Contabilidad*, 11 (28), 149-169.

Rueda-Delgado, G. (2013). Editorial. Cuatro años de convergencia contable: resultados, transformaciones y retos. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (36), 867-869.

Rueda-Delgado, G., Pinzón, J., y Patiño, R. (2013). Los currículos de los programas académicos de contaduría pública, tras la enseñanza de lo internacional y la globalización en la contabilidad: necesidades de ajuste más allá de respuestas técnicas. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(35), 639-667.

Samaha, K. y Khlif, H. (2016). Adoption of and compliance with IFRS in developing countries: A synthesis of theories and directions for future research. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6 (1), 33-49.

Sampedro, J.L. (2013). *El mercado y la globalización*. Barcelona: Destino.

Sangrà, A., González Sanmamed, M. y Anderson, T. (2015). Metaanálisis de la investigación sobre MOOC en el período 2013-2014. *Educación XXI*, 18 (2), 21-49.

SCOPEO (2013). *Informe N°2. MOOC: Estado de la situación actual, posibilidades, retos y futuro*. Disponible en: <http://scopeo.usal.es/wp-content/uploads/2013/06/scopeoi002.pdf>

Schuer, R., Gil-Jaurena, I., Aydin, C.H., Costello, E., Dalsgaard, C., Brown, M., Jansen, D., y Teixeira, A. (2015). Opportunities and Threats of the MOOC Movement for Higher Education: The European Perspective. *International Review of Research in Open and Distributed Learning*, 16 (6), 20-38.

Shah, D. (2015). *By the numbers: MOOC in 2015*. Reporte de 21 de diciembre. Recuperado de: <https://www.class-central.com/report/MOOC-2015-stats/>

Shrivastava, A. y Guiney, P. (2014). *Technological developments and tertiary education delivery models. The arrival of MOOC*. New Zealand: Ministry of Education, Tertiary Education Commission.

Siemens, G. (2005). Connectivism. A Learning Theory for the Digital Age. *International Journal of Instructional Technology and Distance Learning*, 2 (1). Recuperado de: http://itdl.org/Journal/Jan_05/article01.htm

Sierra, J. (2012). Factors influencing a student's decision to pursue a communications degree in Spain. *Intangible Capital*, 8 (1), 43-60.

Soderstrom, N. y Sun, K. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*, 16(4), 675-702.

Soon, P., y Mahzan, N. (2013), “The responses of Malaysian Public listed companies to the IFRS convergence”, *Asian Journal of Business and Accounting*, 6 (1), 95-120.

Stiglitz, J. (2002). *El malestar en la globalización*. Madrid: Punto de Lectura.

Stone, G., Fiedler, B., y Kandunias, C. (2014). Harnessing Facebook for Student Engagement in Accounting Education: Guiding Principles for Accounting Students and Educators. *Accounting Education*, 23 (4), 295-321.

Sunder, S. (2010). Adverse effects of accounting uniformity on practice, education, and research. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29 (2), 99–114.

Sunder, S. (2011). IFRS monopoly: the Pied Piper of financial reporting. *Accounting and Business Research*, 41 (3), 291–306.

Supersociedades (2011). *Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad en las empresas del sector real*. Bogotá: BDO y Baker Tilly Colombia Consulting. 08/2011.

Tan, A., Chatterjee, B., y Bolt, S. (2014). The rigour of IFRS education in the USA: Analysis, reflection and innovativeness. *Accounting Education: An International Journal*, 23 (1), 54–70.

Taylor, R. y Osorio, J. (2005). Economías de e-learning en la enseñanza superior: estrategias de implantación. *Revista de Universidad y Sociedad del Conocimiento*, 2 (1), 87-100.

Torres, A. (2015). *Cursos online gratis: Universidades españolas se suman a la plataforma docente del MIT y Harvard*. Diario El País, Economía. Madrid, 25/02/2015.

Tua-Pereda, J. (1998). Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 32, 55-120.

Tua-Pereda, J. (2006). Ante la reforma de nuestro ordenamiento: nuevas normas, nuevos conceptos. Un ensayo. *RC-SAR*, 9 (18), 145-175.

UNESCO. (2009a). A New Dynamic: Private Higher Education. *World Conference on Higher Education*. By Bjarnason, S., Cheng, K-M., Fielden, J., Lemaitre, M-J., Levy, D. y Varghese, N.V. Recuperado de: <http://unesdoc.unesco.org/images/0018/001831/183174e.pdf>

UNESCO. (2009b). *Conferencia Mundial sobre la Educación Superior-2009: la nueva dinámica de la educación superior y la investigación para el cambio social y el desarrollo*. París, 5-8 de julio.

UNESCO/COL. (2011). *Guidelines for Open Educational Resources (OER) in Higher Education*. Unesco and Commonwealth of Learning. Recuperado de: <http://unesdoc.unesco.org/images/0021/002136/213605e.pdf>

UNESCO. (2012). Declaración de París de 2012 sobre los REA. *Congreso mundial sobre los recursos educativos abiertos (REA)*. París, 20-22 de junio.

UNESCO. (2013). *Policy guidelines for mobile learning*. United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization. Recuperado de: http://www.unesco.org/new/fileadmin/MULTIMEDIA/HQ/ED/pdf/UNESCO_Policy_Guidelines_on_Mobile_Learning_DRAFT_v2_1_FINAL_2_.pdf

UNESCO (2016). *Globalisation. Learning to live together*. Recuperado de: <http://www.unesco.org/new/en/social-and-human-sciences/themes/international-migration/glossary/globalisation/>

University of Illinois (2014). Call for proposals for MOOC. Recuperado de: <http://mooc.illinois.edu/faculty/>

University of Maryland (2013). Call for proposals for MOOC. Recuperado de: http://www.provost.umd.edu/announcements/Coursera_call_for_proposals.cfm

Upton, W. (2010). *Adopt, adapt, converge?* IFRS web site, 16 abril, 2010.

Valverde, J. (2014). MOOC: una visión crítica desde las ciencias de la educación. *Profesorado*, 18, 93-111.

Van Tendeloo, B. y Vanstraelen, A. (2005). Earnings management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review*, 14, 155-180.

Vásquez, E., López, E. y Sarasola, J.L. (2013). *La expansión del conocimiento en abierto: los MOOC*. Barcelona: Octaedro-ICE.

Vásquez, E. y López, E. (2014). Los MOOC y la educación superior: la expansión del conocimiento. *Profesorado*, 18(1), 3-12.

Vásquez-Tristancho, G. (2001). Contaduría Pública bajo la modalidad virtual. *Revista Asfacop*, 6, 35-54.

Vega, C. (2016). Los analistas locales deben investigar los títulos de Colombia, Chile, Perú y México. *Con Brasil, ¿despertaría el Mercado Integrado Latinoamericano?* Sección Economía, Diario El Espectador, Colombia, 7 jul. 2016. Recuperado de: <http://www.elespectador.com/noticias/economia/brasil-despertaria-el-mercado-integrado-latinoamericano-articulo-642072>

Villanueva-García, J., Zorio-Grima, A., y García-Benau, M. (2015). Supervisores bursátiles, gobierno corporativo y cumplimiento de las NIIF: el caso de la CNMV. *Innovar*, 25(55), 89-100.

Virilio, P. (2005). *El ciber mundo, la política de lo peor*. Madrid: ediciones Cátedra.

Waldrop, M. (2013). Campus 2.0 Massive open online courses are transforming higher education and providing fodder for scientific research. *Nature*, 495, 160-163.

Weller, M., y Anderson, T. (2013). Digital resilience in higher education. *European Journal of Open, Distance and e-Learning*, 16 (1), 53-66.

West Virginia University. (2015). Call for proposals for MOOC Round 2. Recuperado de: <http://academicinnovation.wvu.edu/MOOC/CallForProposals.php>

Whittington, G. (2005). The adoption of international accounting standards in the European Union. *European Accounting Review*, 14(1), 127–153.

Wilkinson, B. y Durden, C. (2015). Inducing structural change in academic accounting research. *Critical Perspectives Accounting*, 26, 23-36.

World Bank (2003). *Report on the observance of standards and codes (ROSC) Colombia, Accounting and Auditing*. Recuperado de: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_col.pdf

World Bank (2005). *The Standards and Codes Initiative—Is It Effective? And How Can It Be Improved?* International Monetary Fund and the World Bank. Recuperado de: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2005/070105a.pdf>

World Bank (2014). Índice de datos. Recuperado de: <http://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.PCAP.CD/countries>

Xu, F. (2015). Research of the MOOC study behavior influencing factors. *Proceedings of international conference on advanced information and communication technology for education*, 18-22. Amsterdam, Netherlands: Atlantis Press.

Yousef, A. J. (2012). The Use of Social Networking in Education: Challenges and Opportunities. *World of Computer Science and Information Technology Journal (WCSIT)*, 2 (1), 18-21.

Yousef, A. M. F., Chatti, M. A., Wosnitza, M., y Schroeder, U. (2015). Análisis de clúster de perspectivas de participantes en MOOC. *Universities and Knowledge Society Journal*, 12 (1), 74-91.

Yuan, L. y Powell, S. (2013). MOOC and Open Education: Implications for Higher Education. *eLearning Papers, In-depth*, 33 (2), 1-7.

Yuan, L., Powell, S. y Olivier, B. (2014). *Beyond MOOC: Sustainable Online Learning in Institutions*. Cetus. White paper.

Zeff, S. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39, 290–302.

Zeff, S. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it faces. *The Accounting Review*, 87 (3), 807-837.

Zeff, S. y Nobes, C. (2010). Commentary: Has Australia (or any other jurisdiction) “Adopted” IFRS? *Australian Accounting Review*, 53 (20), 178-184.

Zehri, C. y Abdelbaki, A. (2013). Does adoption of international accounting standards promote economic growth in developing countries?, *International Open Journal of Economics*, 1 (1), 1-13.

Zhan, Y. y Andrew, J. (2014). Financialisation and the Conceptual Framework. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 17-26.

Zhan, Z., Fong, P., Mei, H., Chang, X., Liang, T. y Ma, Z. (2015). Sustainability Education in Massive Open Online Courses: A Content Analysis Approach. *Sustainability*, 7 (3), 2274-2300. Recuperado de: <http://www.mdpi.com/2071-1050/7/3/2274/htm>

Zhou, M. (2016). Chinese university students' acceptance of MOOC: A self-determination perspective. *Computers & Education*, 92-93, 194-203.

Referencias Legislativas

Cámara de Representantes de Colombia (2009). *Proyecto de Ley número 165 de 2007 Cámara, aprobado*. Gaceta del Congreso No. 13, del 30 de enero, pp. 17-29.

Decreto 1295 de 2010. *Por el cual se reglamenta el registro calificado de que trata la Ley 1188 de 2008 y la oferta y desarrollo de programas académicos de educación superior*. Ministerio de Educación Nacional, Colombia, 20/04/2010.

Decreto 2649 de 1993. *Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Colombia, 29/12/1993.

Decreto 2784 de 2012. *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 1*. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Colombia. 28/12/2012.

Decreto 403 de 2012. *Por el cual se modifica el Decreto 4946 del 30 de diciembre de 2011*. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Colombia, 21/2/2012.

Decreto 4946 de 2011. *Por el cual se dictan disposiciones en materia del ejercicio de aplicación voluntaria de las normas internacionales de contabilidad e información financiera*. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Colombia. 30/12/2011.

Decreto 939 de 2002. *Por el cual se establecen estándares de calidad en programas profesionales de pregrado en Contaduría Pública*. Ministerio de Educación Nacional, Colombia, 10/05/2002.

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*.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y Ministerio del Comercio, Industria y Turismo, Colombia, 13 de julio. 13/07/2009.

Ley 19 de 1988, *de Auditoría de Cuentas*. BOE núm. 169/1988 de 15/07/88.

Ley 30 de 1992. *Por el cual se organiza el servicio público de la Educación Superior*. Ministerio de Educación Nacional, Colombia, 28/12/1992.

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*. Ministerio de Educación Nacional y Ministerio de Desarrollo Económico, Colombia, 13/12/1990.

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*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Diario oficial 45628 del 2/08/2004.

Orden 1037/2010, de 13 de abril, *por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública*. Ministerio de Economía y Hacienda. BOE núm.102, 28 de Abril.

Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, *por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales*. Ministerio de Educación y Ciencia. BOE, núm. 260 de 30 de octubre.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, *por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*. Ministerio de Economía y Hacienda. BOE, núm. 278 de 20 de noviembre.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, *por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas*. Ministerio de Economía y Hacienda. BOE, núm. 279 de 21 de noviembre.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, *por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*. (Derogado).

Resolución 3459 de 2003. *Por la cual se definen las características específicas de calidad para los programas de formación profesional de pregrado en Contaduría Pública*. Ministerio de Educación Nacional, Colombia, 30/12/2003.

Senado de la República de Colombia (2009a). *Ponencia para tercer debate al Proyecto de Ley número 165 de 2007 Cámara, 203 de 2008 Senado, 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*. Gaceta del Congreso No. 106, del 9 de marzo, pp. 1-15.

Senado de la República de Colombia (2009b). *Oficio presentado al Proyecto de Ley 165 de 2007 Cámara, 203 de 2008 Senado, adopción de Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables*. Gaceta del Congreso No. 363, del 22 de mayo, pp. 13-16.

Unión Europea (2002). *Reglamento (UE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad*. Diario Oficial, L 243/1 de 11.9.2002

Unión Europea (2016a). *Informe de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del 3 de mayo de 2016 sobre sobre la Evaluación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y de las actividades de Fundación NIIF, el EFRAG y el PIOB*. A8-0172/2016.

Unión Europea (2016b). *Resolución del Parlamento Europeo, de 7 de junio de 2016, sobre la Evaluación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y de las actividades de Fundación NIIF, el EFRAG y el PIOB*. P8_TA (2016)0248.