

SUMARIO

Editorial

Viloria, Norka (Universidad de Los Andes, Venezuela)
..... 3

Artículos

- Aquel, Sandra (Universidad Nacional de Rosario, Argentina)
La ética como eje transversal en la formación del contador público
Ethics as the transverse axis in the formation of the public accountant
.....5-16
- Castro A., Juan J. (Universidad Rafael Urdaneta, Venezuela)
Sistemas de costeo y objeto de costo producto en supermercados
Cost systems and product cost object in supermarkets
.....17-33
- Guillén M., Irene J. (Universidad Autónoma Metropolitana, México)
La organización como un espacio de manifestación cultural: El Artesano, un estudio de caso en México
Organization as a space of cultural manifestation: El Artesano, a case study in Mexico
.....34-62
- Hulett R., Neyi L. (Universidad Católica del Táchira, Venezuela)
Efecto de la variación de la unidad tributaria en el pago del impuesto sobre la renta
Effect of the variation of the tributary unit on the payment of the income tax
.....63-73
- Márquez R., Marveya; Mendoza O., Mariela B. (Universidad de Los Andes, Venezuela; Instituto Universitario Tecnológico de Ejido, Venezuela)
Las marcas de distribuidor, propensión de compra en tiempos de crisis
Distributor brands, propensity to buy in times of crisis
.....74-89

• Morillo M., Marysela C. (Universidad de Los Andes, Venezuela) La contabilidad de costos y la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera <i>Cost Accounting and the Adoption of the International Norms of Financial Information in Venezuela</i>	90-115
• Obando, Laura (Universidad de Los Andes, Venezuela) Recursos y defensas que poseen las empresas en el ámbito laboral y tributario <i>Resources and defenses available to enterprises in labor and tributary laws</i>	116-126
• Rico F., Marco A.; Tinto A., Jaime (Estudiante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes, Venezuela. Universidad de Los Andes) Herramientas con base en subconjuntos borrosos. Propuesta procedimental para aplicar expertizaje y recuperar efectos olvidados en la información contable <i>Tools based on fuzzy sets. Procedural proposal to apply expertise and forgotten effects on accounting information</i>	127-146
Instrucciones para los autores	147
Planilla de suscripción	151
Planilla de canje	153
Índice acumulado	155

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

ISSN 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

AÑO 13-Nº 21
JULIO - DICIEMBRE 2010
PUBLICACIÓN SEMESTRAL

EDITORIAL

La ética como eje transversal en la formación del contador público

Aquel, Sandra

Aquel, Sandra
Lcda. en Contaduría Pública
Universidad Nacional de Rosario
Argentina
sanaquel@hotmail.com, diazaquel@arnet.com.ar

Recibido:13-07-2009
Revisado: 10-02-2010
Aceptado: 30-04-2010

Partiendo de la necesidad de incluir el debate ético a lo largo de la carrera del contador público, el propósito del presente trabajo es encontrar aquellos espacios que lo propicien. Para lograr ese objetivo se propone la exploración de diferentes teorías expuestas por autores que han examinado la relación entre la ética y las ciencias económicas. Como resultado, se logran identificar preguntas tales como: ¿existe relación entre ética y economía?; ¿cómo actuar, cómo proceder, responsablemente?; ¿qué lugar ocupan los juicios de valor en la investigación contable?; entre otras. A través del análisis de las mismas se puede concluir que existen tres áreas en el currículo que permitirían contemplar el tipo de reflexión que plantean esas preguntas. La primera se encuentra constituida por las materias de contenido social, la segunda por las prácticas profesionales, y la tercera por las materias centradas en la teoría contable.

Palabras clave: Ética, debate, currículo, práctica profesional, teoría contable.

RESUMEN

Given the need to include the ethical debate in the course of studies of public accounting, the aim of this paper is to find the areas that foster such debate. In order to accomplish this goal, different theories will be explored which have focused on the relationship between ethics and Economic Sciences. As the result of this research, it is possible to pose some questions such as: Is there a link between ethics and economics? How to behave responsibly? What is the role of value judgements in accounting research? It is possible to conclude that there are three spheres in the accounting curricula that might embrace the type of reflection sparked by the questions already mentioned. The first area is composed of courses focusing on social contents; the second one is linked to professional practices; and the third one centers on courses on accounting theory.

Key Words: Ethics, debate, curriculum, professional practice, accounting theory.

ABSTRACT

1. Introducción

Existen dos tópicos por los cuales pasan gran parte de los debates en la academia de hoy que se consideran íntimamente relacionados, el primero hace referencia a la dinámica curricular y los cambios en el entorno del ejercicio profesional del contador público, y el segundo será el objeto del presente trabajo: la ética como eje transversal en la formación del contador público. Se considera que uno no se entiende sin el otro, y si bien por razones de espacio no se abundará en el desarrollo del primero, se dejará planteada la relación.

A través de la historia la relación entre contexto y disciplina ha quedado manifestada¹. De esta relación bidireccional pueden elucidarse aquellas implicancias que impactan en la profesión. En la actualidad, un mundo devenido en global, la irrupción de la informática, la velocidad de las comunicaciones, las relaciones económicas y sociales, complejas y contradictorias, permite afirmar que se requiere del desarrollo de capacidades, habilidades y aptitudes que permitan adaptarse a ese contexto, pero todos esos cambios no explican por sí solos cómo actuar, y tampoco por qué con tantos avances ocurren crisis como las acaecidas recientemente o todavía persisten intolerables desigualdades ¿es este el ámbito del debate ético?. El entorno descrito anteriormente demanda un currículum que permita aprender a trabajar de manera interdisciplinaria, saber aprovechar los recursos tecnológicos, ser flexible a los cambios, poder manejar la complejidad no rechazando las contradicciones, pero que a la vez fomente el surgimiento de un nuevo compromiso, el que

surge de actuar con responsabilidad. Para que esto ocurra, no sirve sólo pensarlo como el cumplimiento de normas establecidas; sino, que se requiere de cambios más profundos. Son necesarios profesionales que sean capaces de comprender la realidad en la cual se desenvuelven, con todos los actores involucrados y fundamentalmente poder hacerse los cuestionamientos inherentes a la elucidación ética, aquellos que en definitiva le permitan responder si podrán hacerse cargo o no de sus acciones.

Pensado de esta forma, no es suficiente tampoco la inclusión de una materia específica, sino que se perfila necesario incluir el debate ético a lo largo del desarrollo de la carrera. Con el fin de encontrar aquellos espacios que lo propicien, se intentará presentar algunas de las discusiones que se entienden son determinantes para motivar la reflexión, tratando de relevar fundamentalmente al hacer ese recorrido las preguntas que perfilan cada ámbito de debate, para luego así hallar en el currículo las áreas que permitan incluirlas.

2. La ética y su relación con las ciencias económicas²

El propósito de esta primera parte es tratar de mostrar algunos de los temas que construyen la relación entre ética³ y mundo

² Se sigue en este punto la línea argumentativa del texto de *Aquel (2004)*

³ A los fines del presente trabajo se entiende que si bien "Ética y moral son dos términos que suelen diferenciarse. Desde una perspectiva, la 'moral' se considera el conjunto de normas, valores, actitudes, creencias de un grupo o sociedad; en cambio, la 'ética' alude a la reflexión sobre la moral y equivale a la filosofía moral. En la tradición hegeliana, la 'moralidad' es abstracta y está encerrada en la conciencia, y la 'eticidad' es la moralidad encarnada en un pueblo en vinculación con un orden político. También se suele otorgar una connotación individual a la moral y social a la ética" *Heler (1998: 58)*, en coincidencia con el autor se utilizarán

¹ Para la justificación de esta afirmación puede remitirse a *Mileti, Aquel et al. (2008)*

económico, para lo cual se analizarán autores considerados claves, de distintas épocas. Junto a ellos se intentará dimensionar qué implica hablar de ética en la economía. Inmersos en la modernidad, se verá junto a Weber el rol fundamental que él asigna a la ética protestante para el desarrollo del capitalismo occidental, afirmando de esta manera la existencia de la relación entre ética y economía. La sociedad actual, mediados del siglo XX en adelante, se abordará desde dos autores, por un lado se interpretará el pensamiento de Daniel Bell, con su perspectiva de decadencia de la moral y la disyunción entre el ámbito de los valores y el económico y su resultante negativa, y por el otro lado, se analizará la crítica que Helmut Dubiel plantea a esta postura, avanzando hacia la confirmación no sólo de la existencia de la relación, sino de la naturaleza estratégica que toman los valores cuando se los vincula con la actuación económica. Por último, se trabajará sobre una conferencia de Amartya Sen que resume su postura frente a los valores y su relación con el progreso económico, de igual modo se tomará en cuenta el trabajo de Agni Vlavianos-Arvanitis, presidenta y fundadora de la Organización Internacional de Biopolítica, que desde su visión de precursora en biopolítica dará lugar a la reflexión del rol de la ética cuando la preocupación es el bios-vida- en nuestro planeta.

El común denominador de este recorrido será entonces plantearse la cuestión del papel de la ética en la economía, instando al profesional del área de las ciencias económicas a hacerse preguntas tales como: ¿pueden los valores otorgar un marco explicativo de la actuación económica?,

¿existen contradicciones o correlaciones entre el ámbito económico y el cultural?, ¿pueden hacerse análisis económicos que integren al hombre en su dimensión completa, inclusive en su relación con el medio ambiente?

2.1. La ética en la economía capitalista

En *La ética protestante y el espíritu del capitalismo* (1999), Weber intenta demostrar la existencia de la relación entre ética y economía dentro de la premisa de que fue el espíritu del ascetismo cristiano quien engendró uno de los elementos constitutivos del moderno espíritu capitalista, y no sólo de éste sino de la misma civilización moderna: la racionalización de la conducta sobre la base de la idea profesional. Su búsqueda era determinar la influencia de ciertos ideales religiosos en la formación de una “mentalidad económica”, de un “ethos económico” que permitió integrar a la categoría de profesión a un tipo de conducta sin más finalidad aparente que el enriquecimiento.

En su análisis, independientemente del ámbito técnico y económico de la producción, existen determinadas características del orden social que condicionan la aplicación del conocimiento científico en orden de la obtención de resultados económicos. En este sentido, Weber analiza dos momentos, uno donde el capitalismo como orden económico representa un cosmos extraordinario, en el cual el individuo nace y ha de vivir y al que, al menos en cuanto individuo, le es dado como un edificio prácticamente irreformable. En esta situación, el capitalismo crea, por la vía de la selección económica, los sujetos, empresarios y trabajadores que necesita. El otro momento es el origen del capitalismo, aquel en el que se “selecciona” el modo de

como sinónimos en el presente trabajo.

obrar más adecuado a su esencia, y ese modo de obrar proviene no de los individuos aislados, sino que emana de un grupo de hombres. Weber encuentra en la ética del protestantismo ascético su más consecuente fundamentación. Desde esta mirada se desvía la connotación negativa del amor por las riquezas hacia el uso irracional de aquéllas, no condenándose por lo tanto el lucro racional⁴. Y este lucro era racional en tanto fruto del trabajo profesional, conteniendo la valoración ética de éste, ya que constituía el medio ascético superior y era la comprobación absolutamente segura y visible de regeneración y autenticidad de la fe. Así entendido, constituía para Weber la más poderosa palanca de expansión de la concepción de la vida que dio lugar al llamado “espíritu del capitalismo.”

Este espíritu daba las bases para la formación de la conducta burguesa y racional. El empresario burgués podía y debía guiarse por su interés de lucro, si poseía la conciencia de hallarse en estado de gracia y de sentirse visiblemente bendecido por Dios, a condición de que se moviese siempre dentro de los límites de la corrección formal, que su conducta ética fuese intachable y no hiciese un uso inconveniente de sus riquezas. Además, el empresario contaba con trabajadores que consideraban al trabajo como “un fin de la vida querido por Dios” y no tenía el peso de la desigualdad en la repartición de bienes, ya que esto era obra especialísima de la providencia divina. Por lo tanto, según su tesis existió una correspondencia histórica entre una ética económica determinada por la cultura religiosa y las necesidades funcionales

del orden económico; correspondencia que dio origen a la legitimación de conductas que impulsaron el desarrollo del capitalismo racional moderno. Desde esta perspectiva, se resalta la función expansiva “de palanca” que supone la existencia de una racionalidad basada en valores compartidos, la cual en definitiva genera los impulsos prácticos para la acción.

Ahora bien, si a la sociedad moderna le correspondió como forma de organización económica el capitalismo y éste encontró su impulso en la ética racional del protestantismo ascético, ¿qué ha ocurrido después?

2.2. La ética en la sociedad actual

Daniel Bell, por ejemplo, reparará en las contradicciones ocurridas desde que deja de producirse esa concordancia entre cultura y economía. En su libro *Las contradicciones culturales del capitalismo* (1987), argumenta que los principios del ámbito económico y los de la cultura tironean al individuo, llevándolo en direcciones opuestas. Esto lo atribuye a la disyunción entre el tipo de organización y las normas que exige el ámbito económico y las formas de autorrealización que son ahora esenciales en la cultura. Para poder llegar a esta conclusión, Bell trabaja concibiendo a la sociedad contemporánea como una sociedad formada por tres ámbitos distintos, estos son el tecno—económico, el orden político y la cultura. Bell atribuye a las discordancias entre estos ámbitos la responsabilidad de las diversas contradicciones de la sociedad, y le asignará a la cultura el papel conciliador.

Así definidos, Bell discierne las fuentes estructurales de las tensiones en la sociedad entre el orden tecno—económico que estructura a la sociedad en forma burocrática

⁴ Weber al describir este modo de obrar protestante, implícitamente lo está contraponiendo al católico.

y jerárquica, un orden político que proclama igualdad y participación, y la cultura que se interesa por el reforzamiento y la realización del yo y de la persona "total". Durante el desarrollo del capitalismo fue la ética protestante quien puso freno al impulso económico, reprobando la acumulación suntuaria. Cuando esta ética fue apartada de la sociedad sólo quedó el hedonismo, y esto no lo logra el modernismo sino el propio capitalismo, con la producción y consumo masivos por la creación de nuevas necesidades y por la posibilidad de obtener gratificaciones inmediatas a través del crédito. Para Bell, históricamente la cultura se ha fundido con la religión, y le asignará a ésta el rol de atemperar las tensiones entre los distintos ámbitos: "lo que la religión puede restaurar es la continuidad de las generaciones, volviéndonos a las circunstancias existenciales que son el fundamento de la humildad y el interés por los otros" (1987:40). Es decir, con Weber podía establecerse esta relación entre ética y orden económico con la conformación de un ethos económico resultante de la correlación histórica entre las necesidades del sistema económico y las motivaciones impulsadas por el protestantismo; relación que favoreció la expansión y desarrollo del sistema capitalista. Daniel Bell ratifica la existencia de esta relación, afirmando que cuando no existe esta correlación histórica, cuando existen contradicciones y tensiones, esto da como resultante una debilidad en el sistema.

Según Bell, a la sociedad postindustrial le corresponde como forma de organización el capitalismo tardío, legitimando la obtención de ganancias ya sin ningún freno o coto dado por la religión. Los impulsos prácticos para la

acción provendrán del hedonismo, la idea del placer como modo de vida se ha convertido en la justificación cultural si no moral, del capitalismo. Helmut Dubiel planteará en su libro *¿Qué es el neoconservadurismo?* (1993), que pasados los vestigios de la sociedad tradicionalista, la sociedad burguesa no tuvo frenos y terminó siendo lo que es. Gráficamente, definirá a la modernización de la sociedad en cuanto a los fines del mercado, alimentándose parasitariamente de una moral social, que no se produce en el interior de sus legalidades funcionales. Puede verse entonces que en su crítica no desestima la relación entre ética y economía, sino que desde su óptica los valores han tomado la forma de insumos para el sistema económico: el mercado y la administración se comportan respecto a esos contenidos morales como la gran industria con los combustibles fósiles: Son quemados en el curso de su expansión.

Al analizar los fundamentos de su afirmación, lo primero que se encuentra en Dubiel es la crítica a la dicotomía viejo=bueno, nuevo=malo y la desestimación de toda sugestión de un "umbral de una época". Lo primero porque sostiene que se ha sido subjetivo o parcial al seleccionar los aspectos positivos de lo viejo y lo negativo de lo nuevo, por ejemplo ve que no se ha reparado en las posibles diferenciaciones, las ganancias culturales, los espacios más amplios de autodeterminación de la llamada era postburguesa, y que se ha ocultado de la misma forma que las partes desintegradoras y destructivas de la cultura de la racionalidad burguesa. Lo segundo; es decir, el rechazo a la idea de un umbral de una época, porque él no ve como Bell que exista una nueva cultura basada en aparentes nuevos intereses; sino que

sostiene que estos intereses sólo representan la actualización de principios de valores ya existentes de la sociedad burguesa. Para Dubiel, el hedonismo consumista, el culto del individuo y el descontento permanente frente al status no implica el fin del sistema de valores burgueses, sino su “triumfo masificado”.

Es de esperar que si desestima las premisas con las que trabaja Bell, también diferirá en las conclusiones. Si para Bell consistía, primero en otorgarle la connotación de decadente a la cultura postburguesa, imperio de oscuridad cultural y moral caracterizado por la avaricia sin límites, de culto a lo banal y feria de vanidades; segundo en afirmar que estos síntomas de la actual cultura burguesa no son útiles para el sistema de valores de una nueva sociedad, ya que al estar el individuo centrado en sí mismo es incapaz de ser sociable, entonces la cuestión para él es llegar a un conjunto de reglas normativas que traten de proteger la libertad, recompensar las realizaciones y fortalecer el bien social dentro de las limitaciones de la economía. En cambio Dubiel ve este destino de la cultura en la modernidad, entendido como el alejamiento definitivo de las tradiciones impuestas y aceptadas autoritariamente, como una posibilidad histórica de autodeterminación política-cultural.

2.3. La ética y su poder explicativo de los fenómenos económicos

En la conferencia brindada en oportunidad de la concesión del Premio Internacional Catalunya, Amartya Sen (2000), se refiere al tema de los valores y su vinculación con el ámbito económico, afirmando que no ha sido aún trabajado en

profundidad por los profesionales de su área y ofrece su visión al respecto. Sen comenzará también con Max Weber, diciendo que se tiene una deuda de gratitud con él, pero desde su óptica no por las respuestas dadas en su tesis expuesta en la *Ética protestante y el espíritu del capitalismo*, sino por el hecho de sugerir una buena pregunta. Pregunta que retoma en esta conferencia y que formula de la siguiente manera: ¿Tienen los valores relevancia alguna para explicar la actuación económica? Su respuesta será un rotundo sí, y argumentará dicha afirmación en primer lugar desde Adam Smith. Para Sen lo expresado por Smith, en su libro *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, en lo concerniente a la búsqueda del interés propio sólo constituía una motivación para el intercambio, pero de ninguna manera era lo único necesario para la prosperidad del comercio. En Smith lo encuentra en aquello que calificaba como simpatía, generosidad y espíritu público, y en sus propias afirmaciones “el buen funcionamiento de los intercambios y de las manufacturas, de los sistemas de reducción de la pobreza, de las disposiciones del servicio de salud pública y el aumento de la productividad en general dependen todos de las regularidades de las personas implicadas” (2000: 2).

Según su análisis, no podría haberse dado el capitalismo con la sola fundamentación en la búsqueda individual de beneficios, considera fundamentales valores tales como la moralidad en el negocio, la credibilidad y el orgullo en el control de calidad. Para Sen los valores no son inmutables y no se han de tomar simplemente como dados. Tal es su convencimiento que dirá: “Si los valores pueden ser explicados, también pueden ser

influenciados" (2000: 4). Por lo tanto, para él la importancia de estudiar este tema radica en proporcionar las bases para el examen y la discusión pública de la naturaleza y los méritos de nuestros valores, vinculado al hecho del poder explicativo que tienen éstos al momento de analizar prosperidades y dificultades económicas. Se intenta colocar a los valores, y en especial a los que constituyen una ética económica, la categoría de estratégicos, ya que pueden explicar el progreso o el fracaso económico; en tal sentido, su propuesta es la realización de investigaciones minuciosas y de culturas particulares para no caer en conclusiones demasiado generales, a su criterio, fundadas por ejemplo en valores occidentales o asiáticos, protestantes o no protestantes.

2.4. La bioeconomía

Ante las amenazas de guerras nucleares y bacteriológicas, el aumento de la pobreza, la exclusión y el fracaso sistemáticos de políticas económicas, resaltan voces de oposición, aquéllas que plantean otra posibilidad. Una representante de estas "voces", es Agni Vlavianos-Arvanitis, postulada a premio nóbél de la paz por su trabajo en defensa del medio ambiente, quien adopta una concepción biocéntrica, proponiendo exigir respeto y cuidado por el bíos –vida en nuestro planeta– en el centro de toda política estructural. Para quienes sostienen esta postura, la relación entre el ámbito económico y el cultural es íntima, la incorporación de los valores en las variables y análisis económicos es indispensable. La bioeconomía, entendida como el estudio de la relación entre el ritmo de crecimiento económico, el nivel tecnológico y el estado del medio ambiente

natural es una manera diferente de concebir el mundo económico, donde no es posible ninguna actividad económica racional si no se tienen en cuenta las interdependencias existentes entre la actividad del ser humano y los sistemas naturales. De esta disciplina será la tarea de *redefinir el concepto de riqueza*, incorporando no sólo el cuidado de los recursos naturales, sino la valoración de las dimensiones de riqueza interior del hombre, de la protección de la salud, de niveles de vida dignos y de la protección de la bio—diversidad. Para Vlavianos-Arvanitis, la preservación ambiental está estrechamente ligada al progreso económico; por lo tanto ya no es posible desconocer ni omitir como fuente de ganancias genuinas, tanto sociales como comerciales, a las provenientes de la preservación de la belleza y riqueza del medio ambiente o de la aseguración de la salud e igualdades educacionales de la población mundial.

En este caso, la relación en estudio se plantea desde una óptica distinta, se tiende a plantear un cambio en las ciencias económicas. Se plantea que los análisis y estudios económicos han sido incompletos, que han brindado hasta el momento información parcializada, limitándose solamente a reflejar ganancias y productos, tendencias inflacionarias o análisis regresistas de tendencias bursátiles. Son incompletas porque el efecto de todos estos indicadores en las reservas y calidad de los recursos (capital natural), en el nivel y calidad de vida de las personas afectadas (capital humano), no han sabido ser reflejados. Desde su análisis, esta concepción de las ciencias económicas puede haber sido suficiente en el pasado, pero resulta imposible que esta

mirada bidimensional alcance para el futuro: “La figura fragmentada y limitada de la teoría económica necesita ser reemplazada por una visión tridimensional, donde el valor cultural, capital humano, educación, recursos naturales y las especies en general sean un factor en cada diagrama y ecuación” (Vlavianos—Arvanitis, 2001: 58). Sólo a partir de este cambio y sobre la base de estos nuevos principios incorporados a la teoría económica, las políticas para el crecimiento económico y oportunidades laborales a nivel mundial podrán ser efectivas a la hora de abolir la pobreza, deudas externas y el deterioro ambiental.

3. Dimensión ética en la actividad científica: Los juicios de valor en la teoría contable.

Las actuales discusiones en materia de investigación contable tienen de trasfondo el debate sobre el lugar que deberían ocupar, si es que deberían ocupar alguno, los juicios de valor. La pregunta pudiera ser ¿qué lugar ocupan los juicios de valor en la investigación contable?, los intentos de respuesta oscilan entre dos extremos, a saber: El sostenido por la Teoría Positiva de la Contabilidad, *Positive Accounting Theory*, (PAT, según sus siglas en inglés), que postula la no interferencia de los juicios de valor en la ciencia, y el propuesto por los seguidores de la Corriente Crítica Interpretativa (CIV, según sus siglas en inglés), quienes sostienen que la ciencia por definición no puede ser neutral.

Si se piensa en el surgimiento de la PAT norteamericana, hay que remitirse a su reacción contra la investigación tradicional, por considerar a esta última excesivamente normativa y por ende poco científica. Como resultado, desde finales de los años sesenta y

hasta la actualidad esta corriente propulsa la investigación con orientación rigurosamente estadístico-empírica, obteniendo una gran adhesión. El gran objetivo es convertir la contabilidad en una ciencia pura o positiva. En el aspecto que interesa a este trabajo, esto equivale a decir que no estaría contaminada por juicios de valor. La utilización de esta metodología implicaría alcanzar una verdad objetiva y valorativamente neutra. La PAT vendría a solucionar un problema de la teoría normativa tradicional, y el problema es que esa teoría está plagada de juicios de valor. Para el positivismo, en sus diversas acepciones⁵, si una teoría tiene juicios de valor no puede ser refutada, y por ende no es científica. Por ejemplo, la expresión “dado que los precios suben, debería adoptarse LIFO”, que se corresponde con la teoría normativa tradicional, no puede ser sometida a verificación y/o contrastación empírica, por lo cual debiera mutar a una predicción condicional del tipo “si los precios suben, el método LIFO permitirá maximizar el valor de la empresa”, la cual sí lo permite. Otro ejemplo, es el caso de la escuela ética alemana de dirección y administración de empresa, donde se manifestaba de forma explícita que el objetivo de la política empresarial debería ser la disminución de los costos en lugar de la obtención de beneficios, resultando de este giro un beneficio para el consumidor. Para la

⁵ Con las limitaciones que ello implica, y por razones de espacio, en el trabajo se ubica a Popper como expresión del neopositivismo. Sin embargo conviene aclarar que ese autor en relación con esa corriente siempre estuvo “cerca de”, pero no siempre “dentro de”. Por otra parte, el método deductivo de contrastación popperiano marca un quiebre con respecto a la postura inductivista del positivismo clásico, la cual postulaba la idea de verificación como medio para alcanzar la verdad científica, que sería una verdad definitiva. Popper propone, en cambio, el método de conjeturas y refutaciones, el cual permitirá alcanzar verdades provisorias.

PAT no es relevante el valor que contiene esa afirmación, lo fundamental para ella es que esa afirmación pueda ser verificada o que demuestre su temple.

La visión a la que se viene aludiendo ha delineado el paradigma actual de la contabilidad. Quienes intentan provocar una ruptura del mismo son los representantes de la CIV, a la pregunta formulada al comienzo, ellos responden de acuerdo a sus basamentos filosóficos, los mismos se encuentran en Foucault, Derrida, la escuela crítica y la escuela de Francfort (Marcuse, Horkheimer, Adorno y Habermas), últimamente también en Baudrillard. Mattessich (2003), la define como de “base crítica, post estructuralista, deconstruccionista y posmoderna” (2003: 106). La CIV descarta cualquier concepción que proponga la neutralidad de la ciencia. Así se presentará una concepción de la verdad, la razón, la ciencia y la historia en la cual adquiere un protagonismo nuevo la acción humana. Un antirrealismo que la acercará a la adopción del constructivismo social, y un interés especial en las relaciones de poder en el ámbito de la sociedad moderna.

Es en medio de este debate teórico, que los hechos conmocionan a los académicos. El impacto que ha tenido en los círculos académicos el escándalo Enron, y asociado a ello la vinculación de la firma Arthur Andersen, no deja de sorprender. Autores como el citado Richard Mattessich (2006), cuando se refieren a esos acontecimientos no ocultan su desolación y clasifican el caso como un punto de inflexión. Lo interesante es ver las dos consecuencias que se derivan de estos sucesos, por un lado todos los autores coinciden en que significó en gran medida la pérdida de reputación de la profesión

contable, pero en otro sentido, no menos importante, lograron poner en evidencia la dimensión del rol que juega hoy en día la contabilidad. En función de este doble juego, se cree que la reflexión docente no puede dejar de estar presente. El mismo autor se plantea en este sentido, ciertas preguntas: “¿Qué lecciones podemos sacar de todo esto?, ¿Es necesario revisar nuestras currícula o incluso el enfoque completo de la enseñanza de la contabilidad? ¿O deberíamos redirigir la investigación sobre las bases de la contabilidad, no como un fin sino como un medio, hacia una dirección que nos ayude a resolver los problemas normativos básicos que nos encontramos diariamente en la práctica pero que tan a menudo son desatendidos por los académicos?”

4. El lado olvidado

Incorporar la dimensión ética en la formación del contador implica recuperar para ella una visión más integrada de la persona. El intentar separar estos ámbitos fue en gran medida lo que desencadenó en un racionalismo que no puede comprender los sentimientos, las motivaciones, los valores que están presentes también en “el hombre económico”. En el mismo sentido, Morin (2000), advierte que: “la matematización y formalización han desintegrado, más y más, a los seres y a los existentes por considerar realidades nada más que a las fórmulas y a las ecuaciones que gobiernan a las entidades cuantificadas.” (p. 30)

Para recuperar esta visión menos fragmentada, se toma la sugerencia de Amartya Sen, quien propone una relectura de un clásico como Adam Smith. De esta manera al retomar a Smith pueden

encontrarse hallazgos como el siguiente: “Cuando consideramos el carácter de cualquier individuo lo enfocamos naturalmente bajo dos aspectos diferentes: primero, en lo que puede afectar a su propia felicidad, y segundo, en lo que afecta a la de otras personas” (1997: 377). A partir de allí puede comenzarse a acordar con Sen en el sentido de que sólo ha perdurado una parte de las teorías. Sólo se ha entendido que la prudencia, virtud que impulsa al cuidado de la salud, fortuna, posición y reputación, moviliza al intercambio. Intercambio que tiene como objetivo satisfacer las necesidades de seguridad. Esta concepción no desconoce la necesidad de un comportamiento ético, sino que es justamente éste el que garantiza la continuidad en las relaciones económicas. Amartya Sen lo define como la lúcida comprensión de la propia conveniencia. Ahora bien, ni las realidades son sólo fórmulas, ni el hombre es sólo interés egoísta, Smith lo explica concretamente de la siguiente forma: “La preocupación por nuestra propia felicidad nos recomienda la virtud de la prudencia, la preocupación por los demás, las virtudes de la justicia y la beneficencia, que en un caso nos impide que perjudiquemos y en el otro nos impulsa a promover dicha felicidad”. (Smith, p. 463). De esto puede deducirse que la virtud de la prudencia no es el único motivador para la conducta de las personas, también existen otras como las mencionadas por Smith, que en ciertos casos actúan como límites para no caer en excesos y desvíos y en otros son genuinos generadores de actos. Recuperar esta concepción integrada de la persona, la cual contempla su preocupación por su propia felicidad y por la felicidad del otro, abre el espacio a una mirada de largo

plazo, donde puede comenzar a captarse que no es suficiente con ver claramente la conveniencia de actuar de forma moralmente apropiada, sino que implica recuperar la esencia de la persona, el origen y motivación de su comportamiento que va más allá de satisfacer sus necesidades egoístas, que en muchas ocasiones “sale al mercado” “negocia” o “trabaja” en pos de ese interés ampliado que implica el cuidado de su familia, de su grupo, del que lo necesita.

Si puede ajustarse esta mirada que no deja de ser económica, pero que a la vez es mucho más que eso, por no reducir, por no sesgar al hombre, se abre paso a la cuestión fundamental que es la discusión de medios/fines. Esa formalización o matematización (como lo denomina Morin) ha devenido en un racionalismo económico que ha prestado mayor atención a los medios que a los fines. Cuando Weber sentenciaba que el estuche había quedado vacío de espíritu, decía que se había perdido la atención en los fines, cuando decía que las riquezas que deberían haber sido un manto sutil que en cualquier momento se pueda arrojar al suelo, se convirtieron en cambio en férreo estuche, estaba diciendo que el medio se había transformado en fin. Cuando decía que la limitación al trabajo profesional conlleva la consiguiente renuncia de la universalidad fáustica de lo humano, advertía que los fines habían sido mutilados.

Bernardo Kliksberg (2002), siguiendo también a Amartya Sen, colabora notablemente a este intento de recuperar la esencia de la economía, diciendo: “La gigantesca obra científica de Sen ha lanzado un llamado de alerta a superar la insensibilidad y la tecnocratización y a tener

en cuenta el objetivo final de la economía: el bienestar de la gente” (Kliksberg, 2002: 123). Tan sencillo como no perder de vista este objetivo, tan sencillo como poner al servicio de éste los medios necesarios para alcanzarlo. Tan sencillo como no asignarle más valor, mayor belleza diría Smith, a estos medios que al fin que tratan de obtener.

5. Conclusiones

El descuido o la desatención del lado humano de la actividad económica, es la gran deuda que tienen las aulas, al haber enfocando el currículo casi exclusivamente al ser funcional, a los requerimientos de un mercado demandante de profesionales entrenados en la técnica e hiperespecializados. Para recuperar esa visión más integrada de la persona, y a partir del recorrido propuesto en el presente trabajo, se deducen al menos tres esferas de discusión fundamentales y que el currículo debería recoger:

- a. El rol de la ética en las ciencias económicas.
- b. Dimensión ética de la actividad científica en materia contable.
- c. Dilemas éticos derivados de la relación contexto/disciplina.

En el primer caso, las preguntas que debieran fomentarse ante los alumnos son del tipo: ¿existe relación entre ética y economía?, ¿pueden los valores otorgar un marco explicativo de la actuación económica?, ¿existen contradicciones o correlaciones entre el ámbito económico y el cultural?, ¿pueden hacerse análisis económicos que integren al hombre en su dimensión completa, inclusive en su relación con el medio ambiente? En el segundo caso, la reflexión debería provenir de cuestionamientos acerca de ¿qué lugar

ocupan los juicios de valor en la investigación contable? Por último, no debería faltar la pregunta acerca de ¿cómo actuar, cómo proceder, responsablemente? Por ejemplo, ante el siguiente interrogante, ¿cómo puede hacer Argentina para evitar la paradoja de ser un país con una extraordinaria capacidad de producción de alimentos y a su vez tener chicos que mueran de hambre?, no se está planteando solamente la búsqueda de un nuevo “modelo económico”, se está planteando una discusión de fines. Si esos fines pueden ser re-definidos y la búsqueda de la equidad, por ejemplo, pasa a ser un movilizador de la conducta, el cambio es posible. Por esto la ética es fundamental, porque no son sólo definiciones teóricas, sino que siendo el espacio laico, plural e interdisciplinario, permite la discusión acerca de fines, y si se logra genera los impulsos prácticos para las acciones concretas que modifican o moldean una organización económica. Desde este punto de vista se sostiene que esa posibilidad de debate debe atravesar la formación del contador público.

En este sentido, y sin limitar a un currículo particular, habría ciertos lugares de privilegio; uno ocupado por materias de contenido social que preparen al profesional para la comprensión la realidad en la cual deberán desenvolverse, otro lugar ocupado por las prácticas profesionales, las cuales al incorporar el trabajo de campo, permiten al alumno el contacto con esa realidad; como también la oportunidad de confrontar la teoría con la práctica. En tanto las materias de teoría contable serían una oportunidad de reflexión específica de la disciplina para los dilemas éticos de la investigación científica.

Por todo lo expuesto, se considera

importante el diseño de un plan de estudios acorde al contexto, pero que preste especial atención a la reflexión y al debate sobre las cuestiones de la ética.

6. Referencias

- Aquel, S. (2004). *La ética en las Ciencias Económicas*. En XI Encuentro de Cátedras de Ciencias Sociales y Humanísticas para las Ciencias Económicas, Lucía Cicerchia compilador, Mar del Plata: Ediciones Suárez.
- Bell, D. (1987). *Las contradicciones culturales del capitalismo*. Madrid: Alianza.
- Dubiel, H. (1993). *¿Qué es el neoconservadurismo?* Barcelona: Anthorpos.
- Heler, M. (1998). *Ética y ciencia: la responsabilidad del martillo*. Buenos Aires: Biblos.
- Kliksberg, B. (2002). *Hacia una economía con rostro humano*, Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- Mattessich, R. (2003). *Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional—normativa*. Partida Doble, (144), 104-119.
- _____. (2003). *Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa (II)*. Partida Doble, (146), 104-106.
- _____. (2005). *Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co*. Recuperado de: <http://www.uam.es/departamentos/economicas/contabilidad/doctorado/canibano/24.pdf>
- _____. (2006) *¿Qué le ha sucedido a la Contabilidad?* Recuperado de <http://externos.uma.es/cuadernos/pdfs/pdf622.pdf>
- Mileti, A. et al. (2008). *Evolución histórica del concepto de contabilidad y los cambios sociales, económicos y políticos que la acompañaron*. Informes de Investigación, (10), 50—68.
- Morin, E. (2000). *Introducción al pensamiento complejo*. Barcelona: Gedisa.
- Sen, A. (2000). *Notas, comentarios y trabajos en programa. Valores y prosperidad económica: Europa y Asia*. Recuperado de <http://www.ngov.org/ngov/pnud/revista/rev2/nota0101.htm>
- Smith, A. (1958). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. México D.F.: Fondo de Cultura Económica.
- _____. (1997). *La teoría de los sentimientos morales*. Madrid: Alianza Editorial.
- Vlavianos-Arvanitis, A. (2001). *Biopolítica – Bio-cultura: cooperación internacional para un brillante futuro*. Bioética desde América Latina, (1), 53—70.
- Weber, M. (1999). *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*. Barcelona: Península.

Sistemas de costeo y objeto de costo producto en supermercados

Castro A., Juan J.

Castro A., Juan J.
Lcdo. en Contaduría Pública
Especialista en Contaduría de Costos.
M.Sc. en Gerencia de Empresas
Universidad del Zulia
Venezuela
irajus3@yahoo.es; irajus@hotmail.com

Recibido: 03/12/2009
Revisado: 22/04/2010
Aceptado: 25/06/2010

El propósito de esta investigación es determinar el objeto de costo producto para supermercados en Venezuela. La metodología es explicativa, correlacional con el chi-cuadrado de Pearson, uso del modelo de VIE de Padrón (2001), y se empleó un instrumento en escala Likert. Resultados: Los supermercados desconocen lo que es un objeto de costos; no emplean sistemas de costos; algunos manejan elementos de calidad. Existe correlación de 19,67% entre las variables, objeto de costos y gestión de calidad; 21,29% entre las variables, gestión de calidad o conocimiento para el mejoramiento continuo, y la necesidad de diseñar nuevos servicios o mejorar los existentes; 12,82% indica importancia entre una estructura organizacional y sus respectivos certificados de calidad; 24,13% asignan costos acorde con una estructura por procesos operativos. En conclusión: Costos considerados del período serán costos directos e indirectos del producto cuando el servicio constituya el objeto de costo principal y las mercancías bienes facilitadores.

Palabras clave: Sistemas de costeo, objetos de costos, empresas de distribución comercial, supermercados.

RESUMEN

This research aims to determine the product cost object to supermarkets in Venezuela. The methodology is explanatory, in correlation with the Pearson chi-square and Padrón's VIE model (2001), and a Likert scale instrument was employed. Results: Unaware of what cost object is, supermarkets do not use cost systems, though some manage elements of quality. There is a correlation of: 19.67% between the variables, object cost and quality management; 21.29% between variables, quality management or knowledge for continuous improvement, and the need to design new services or improve existing ones; 12.82% indicate significance between organizational structure and their certificates of quality; 24.13% assign costs consistent with a structure for operating processes. In conclusion, considered costs of the period will be direct and indirect costs of the product when the service constitutes the main cost object, and merchandise facilitating goods.

Keywords: Cost systems, cost objects, commercial distribution companies, supermarkets.

ABSTRACT

1. Introducción

El objeto de costo, según Horngren, Foster y Datar (2007: 27), es todo aquello para lo que sea necesaria una medida de costos, entre lo que podemos mencionar el producto (bienes y servicios); un departamento (un proceso, una función, una actividad); una sucursal (zona, territorios, subsidiaria); un proyecto y clientes (por tipos de clientes). La necesidad puede estar dada con la finalidad de medir la rentabilidad básicamente para fines de planificación y control o presupuestos. El objeto de costo producto en las empresas constituye la imagen de la misma, la base del presupuesto maestro (volumen de ventas del objeto de costo), y por ende la unidad de medida sobre la cual se realizará la planificación y el control de los costos; es el resultado de la cadena de valor y debe ser un producto de calidad. El producto es elaborado o procesado por funciones y actividades que, constituyendo el movimiento interno de valores, deben ejecutarse bajo un mejoramiento continuo, de manera de garantizar el posicionamiento de una empresa, preservando a la clientela de la competencia.

En los supermercados, desde el punto de vista de la contabilidad financiera, el objeto de costo producto lo constituye las mercancías que distribuyen. Las mercancías son productos que adquieren los supermercados a proveedores de marcas y distribuidores comerciales al por mayor, con la finalidad de expendarlos en sus locales. A su vez, los supermercados son intermediarios entre los proveedores de marcas y los consumidores que se encuentran en la última etapa de la cadena de suministros. Los proveedores de marcas son proveedores desde el punto

de vista de la contabilidad financiera. Sin embargo, para la gerencia de operaciones los supermercados son empresas de servicios con un grado de convertibilidad bajo, según Barfield, Raiborn y Kinney (2005), y Schroeder (2004). La reclasificación de los supermercados como empresas de servicios obedece a la intermediación expuesta en el párrafo anterior. Por tanto, los proveedores de marcas no son proveedores, sino empresas que subcontratan los servicios operativos de los supermercados para hacer asequibles las mercancías a los consumidores finales. Los proveedores de marcas son entonces clientes de los supermercados, éstos últimos como empresas de servicios tienen dos tipos de clientes: los subcontratistas y los consumidores finales. Y como se puede inferir en el párrafo cuatro de esta introducción, el costo de venta es determinado a partir de las mercancías que se expenden, y no del servicio que ofrecen; es decir, el servicio no es costado. Según se puede deducir del texto de Horngren et al. (2007), el objeto de costo es la base para asignar y distribuir todos o partes de los costos de la empresa. Lo anterior significa que el objeto de costo es el fundamento de los sistemas de costos, requeridos para que las empresas registren resultados analíticos, que coadyuven a la resolución de problemas y permitan dirigir la atención.

Los supermercados, según esta investigación, no tienen sistemas de costos bajo el contexto de la contabilidad de gestión, sino aquel establecido por las normas contables, cuyo propósito es determinar un enriquecimiento gravable o fiscal. Es éste el propósito de esta investigación: El de construir los fundamentos para establecer un sistema de costos para supermercados,

realizando un estudio comparativo con empresas de manufacturas y de servicios disímiles a la distribución comercial, ya que estos tipos de empresas han experimentado con sistemas de costos. La construcción teórica tiene como primera parte definir e identificar el objeto de costo producto para supermercados. Un sistema de costos persigue el proveer a las gerencias organizacionales de las distribuidoras comerciales, fijar metas de rentabilidad más elevada (Kaplan y Cooper, 2003), que traerán como consecuencias a favor de los clientes y proveedores de marcas, beneficios derivados de servicios adquiridos con indicadores de alta calidad, indicadores que se extraerán de registros de resultados basados en sistemas de costeo con la finalidad de solucionar problemas y la construcción de informes orientados a la atención gerencial.

Esta investigación es no experimental, realizando un estudio transversal donde se compara las variables objeto del estudio, en su desenvolvimiento en diferentes tipos de empresas. Los datos relacionados con las variables para las empresas de manufactura y de servicio distinto a la venta de mercancías se tomaron de fuentes secundarias; específicamente de textos de contabilidad de costos, contabilidad de gestión y gestión de operaciones; así como de artículos científicos y tesis sobre los sistemas de costos. Los datos de las empresas de distribución comercial se obtuvieron de fuentes primarias; es decir, de individuos pertenecientes a dichas empresas ubicados en Venezuela, quienes aportaron la información a través de entrevistas con preguntas en escala de Likert. La información se comparó con las teorías existentes utilizando el método deductivo propuesto por el modelo de variabilidad de la investigación

educativa (VIE).

Padrón (2001) indica que cuando un investigador cualquiera elige un tema de estudio y se formula una pregunta y unos objetivos de trabajo, en realidad lo que hace es inscribirse dentro de una red temática y problemática, en la que también trabajan y han estado trabajando otros investigadores. Por tanto, el proceso investigativo que se llevará a cabo es un estudio por igual diacrónico, estableciéndose la integración de la tesis con bibliografías y teorías conocidas e instituidas. Basado en las investigaciones de tipo diacrónico, y de acuerdo al modelo de VIE expuesto por Padrón, aquí se adoptan los enfoques empíricos-inductivos para comparar los procesos operacionales de las tiendas al menudeo con lo establecido por teorías inscritas, y de esta forma intuir el tipo de procesos que se emplean, con la finalidad de construir los fundamentos teóricos de un sistema de costeos para tiendas al menudeo. La construcción del fundamento se expondrá en otro artículo.

2. Estado del arte

La gestión de operaciones, según Schroeder (2004), implica la gestión de procesos, calidad, capacidad e inventario. Las tiendas al menudeo de tipo supermercados e hipermercados tienen una estructura estándar adecuada al tamaño de población donde ubican sus locales. Este estudio determinó que los supermercados gestionan los inventarios y la capacidad para almacenarlos en procesos estandarizados; procesos uniformes para casi todas las marcas y tamaño de los supermercados; además, desconocen la gestión de la calidad y el costo de los servicios que ofrecen. En los supermercados

la gestión de procesos relacionada con el servicio que implica la venta de mercancía se desconoce. Sin embargo, es conocido el proceso tecnológico para el control de compras, manejo y salida de mercancías de los almacenes a las tiendas; así como la colocación de dispositivos de seguridad para evitar pérdidas de mercancías por robo. Existe en las empresas de distribución comercial sistemas modernos de distribución y logística; mas no ha sido importante – aparentemente – la gestión de operaciones para el ofrecimiento de mercancías al consumidor.

Según Leal (2003), las empresas de distribución comercial tratan de garantizar la calidad de los productos que ofrecen sus proveedores en las tiendas; pero se observa una baja calidad en la atención del cliente, una inadecuada presentación de mercancías, algunas de ellas con precios de venta dudoso y otros factores de baja calidad en la gestión de operaciones relacionada con la venta de mercancías. Estudios de la Stanford Research Institute (2008) señalan que los clientes norteamericanos muestran índices de satisfacción decrecientes y tasas de abandono de sus proveedores en progresión geométrica creciente, lo que podría estar asociado a la ineficacia operativa en la atención de clientes. Las empresas de distribución comercial en Venezuela siguen las técnicas de gestión de las empresas norteamericanas, lo que indica que los clientes venezolanos muestren insatisfacciones similares (Rojas, 2006). La razón de lo anterior está relacionada con el hecho de que las empresas se enfocan en la calidad de un producto que por lo general no producen, en la decoración del local e imagen de la empresa, dejando de lado el servicio de atención al cliente, ya que éste más que

comprar productos en locales esplendorosos, populares o de moda, compra la percepción del servicio personalizado (Antognolli, 2006).

Las empresas de distribución comercial atraen al consumidor a través de precios de descuento, marcas de modas. El consumidor es inducido por fuertes campañas de publicidad, donde a su vez es atendido con otros servicios complementarios, como restaurantes, cines, cajeros automáticos bancarios, y otros servicios y comercios aledaños (Ver cuadro 1), con la finalidad de satisfacer a un 50% de clientes que prefieren ir a un sólo sitio a adquirir todos sus requerimientos personales, familiares y del hogar (Leal).

Cuadro 1

Servicios de atracción ofrecidos por un supermercado en Venezuela

- Dos amplios estacionamientos cercados para su mayor tranquilidad.
- Área de selección variada de pagos de servicios básicos del hogar tales como: electricidad, agua, Cantv, DirecTV e Intercable; además de los agentes autorizados de las telefonías móviles: Movilnet, Movistar y Digitel.
- Una avanzada plataforma tecnológica en sistemas que le garantizan una transacción rápida, segura y confiable, con 24 cajas registradoras.
- Línea de servicio de taxi privado.
- 4.000 Mts² de pisos de ventas en sus modernas instalaciones con amplios espacios para su disfrute.
- Múltiples promociones y ofertas permanentes.
- Taquilla y cajero automático de bancos.

Fuente: Supermercado La Franco-Italiana, 11/11/2008

Lo anterior puede estar dado al desenfoque que tienen las empresas de distribución comercial minoristas sobre sus verdaderos objetos de costos; en el sentido de que no son las mercancías o bienes facilitadores del servicio que deben ofrecer y la condición del local-empresa, sino que sus objetos de costos son el producto servicio y los propios clientes. A los clientes se les deja solos (autoservicio), y tratan de obnubilarle la percepción con servicios complementarios que rápidamente asimilan y desdeñan. Otra razón, es que los regentes de las empresas de distribución comercial se han enfocado en otras actividades e intereses distintos a la actividad comercial para la cual constituyeron sus negocios, como es la actividad de rentabilidad financiera (Melle, 2002). Entre las actividades financieras los supermercados exigen a sus proveedores de marcas, sobre todo los pequeños y medianos, noventa días o más de crédito para recibirles las mercancías, y luego los supermercados terminan financiando a estos proveedores de marcas o reinvierten los recursos en otras actividades de inversión (Leal, 2003; Rojas, 2006). Con lo anterior y bajo el enfoque introspectivo-vivencial (Padrón, 2001), se establece que las empresas de distribución comercial no gestionan los rendimientos en forma óptima de las operaciones y la calidad en el ofrecimiento de las mercancías; esto da lugar a una hipótesis asociada a la gestión de costos y operaciones o procesos de atención al cliente. La hipótesis es la siguiente: *Al desconocer o no tener los procedimientos sumariados de los procesos de atención al cliente en las empresas de distribución comercial, desconocen por igual los costos de las operaciones requeridas, y por ende, promueven el autoservicio.*

La hipótesis anterior nos lleva a redactar una segunda basada en la teoría del proceso de conversión de Barfield et al. (2005), y Schroeder (2004). Los supermercados e hipermercados emplean un proceso de logística altamente moderno, donde requieren de tecnología de recepción; personal entrenado para la apertura de contenedores de embarque; arrumadores y clasificadores de mercancía; etiquetadores de precios y de códigos de seguridad; otros procesos operativos que varían de acuerdo al tipo de mercancía y que conllevan un proceso de conversión del servicio ofrecido a los dos tipos de clientes. La segunda hipótesis es la siguiente: *El servicio híbrido operativo simultáneo requiere de un proceso de conversión que está entre el grado moderado y alto, y no entre bajo y moderado como lo plantean las bibliografías que datan sobre negocios minoristas y procesos de conversión.*

El servicio híbrido que requiere un proceso de conversión no menor al grado moderado ha orientado la investigación en el sentido de que los supermercados requieren de un sistema de costeo. Utilizando el modelo de VIE bajo un enfoque racionalista-deductivo (Padrón, 2001) se han comparado los sistemas de costeo utilizados por distintas tipos de empresas y con naturaleza comercial diferente a la distribución comercial, sobre todo el de empresas manufactureras bajo el marco de la contabilidad de costos y de gestión. Los sistemas de costos han evolucionado en diferentes métodos, más allá de la simple valoración de inventarios, sobre todo en el proceso distributivo de partidas de costos comunes o indirectas, que permiten valorar en primer lugar las distintas etapas del proceso productivo que conforman el movimiento interno de valores o cadena de

valor, para luego distribuir los costos entre los productos. Es decir, los sistemas de costos son fundamentales para determinar el valor agregado de las distintas funciones o actividades, constituyendo así una de las columnas para establecer la calidad de los productos. Estos sistemas de costo se han desarrollado en empresas de manufactura y de servicios disímiles a la distribución comercial, mientras que en las empresas de distribución comercial utilizan el primer aporte de la contabilidad de costos; es decir, los métodos de valoración de inventarios convencionales, método promedio, primeras entradas serán las mercancías primeras en salir (PEPS), y otros que son utilizados por todas las empresas que almacenan mercancías, materiales y productos. Sin embargo, esto no constituye un sistema de costo que indique el uso de los fundamentos de la contabilidad de costos en la gestión de empresas de distribución comercial (Castro, 2007).

Kaplan y Cooper (2003), indican que en la actualidad de las empresas un sistema de costos no es suficiente; es decir, se requiere de un sistema de costos uniforme y otro virtual comparativo; por tanto, las tiendas al menudeo medianas y grandes deberían adoptar un sistema de costos distinto y que incorpore partidas incorporables no admisibles por las normas contables de aceptación general o Normas de información financiera (NIC'S), con la finalidad de establecer la planificación estratégica, el control de gestión y la toma de decisiones gerenciales.

Los sistemas de costos o cálculo de costos, como lo definen Amat y Soldevila (1998), abarcan dos sistemas: el sistema de acumulación de costos y el sistema de

costeo (Castro). Dentro de los sistemas de acumulación de costos destacan el sistema de acumulación por órdenes de trabajo o costos por pedido; el sistema de acumulación de costos por procesos; el sistema de acumulación de costos por actividades y un híbrido de los anteriores. Los sistemas de costeo son aquellos clasificados según las partidas de costos que se imputan a los objetos; es decir, la asignación, y éstos se pueden clasificar en sistemas de costeos parciales y totales (Amat y Soldevila, 1998; Sáez, Fernández y Gutiérrez, 2004), y de acuerdo al método de asignación de los costos indirectos: en sistemas basados en funciones y en actividades (Hansen y Mowen, 2007).

El costeo es la forma o método de valoración, y pueden existir diferentes criterios de cálculos para valorar objetos de costos como los productos; por tanto se deben definir qué partidas serán consideradas incorporables, con la finalidad de valorar los objetos. Si el objeto es un producto que no constituye un servicio, sino un bien manufacturado, las partidas incorporables o costos de producto serán simultáneamente las partidas incorporables para la valoración de los inventarios; por consiguiente, estamos ante un sistema de costeo. La asignación de partidas es un proceso simultáneo de rastreo para las cargas incorporables indirectas y de reparto de estas entre los diversos objetos análogos (productos; departamentos; procesos; actividades; clientes; otros), esto significa que el sistema de costeo debe a su vez definir las unidades de obra (sistema basado en funciones) o inductores de costos (sistema basado en actividades). Lo anterior significa que el proceso de asignación conlleva un proceso de definición de criterios

de distribución o repartos (o generadores de costos) para la asignación de las partidas indirectas incorporables. Las partidas incorporables o cargas incorporables, como las definen Sáez et al. (2004), son partidas que abarcan los costos o gastos del período vistos como no incorporables por parte de la contabilidad financiera y sus principios de aceptación general. Lo anterior significa que aquellas partidas clasificadas como gastos generales de administración, gastos generales de mercadeo y venta, gastos generales de distribución y logística, gastos generales financieros, y otros gastos de no producción deben ser consideradas como cargas incorporables, y todo dependerá del sistema de costeo adoptado (sistema de costeo parcial o total o un sistema basado en funciones y en actividades).

Las tiendas al menudeo realizan una serie de operaciones costosas para adquirir y vender las mercancías (ver cuadro 2). Estas operaciones constituyen los procesos de conversión necesarios para hacer asequible la mercancía al consumidor. Utilizando la metodología del empirismo-inductivo del modelo de VIE (Padrón, 2001), se deduce que las empresas de distribución comercial promueven el autoservicio; es decir, exponen mercancías en anaqueles sin ofrecer atención personalizada a clientes, excepto cuando éste paga los productos que adquiere. La razón de la desatención obedece quizás al desconocimiento del costo implicado en los procesos operativos relacionados con las mercancías que ofrecen en sus tiendas (Burruezo, 2003; Cuesta, 2001; Sanguino, 2001).

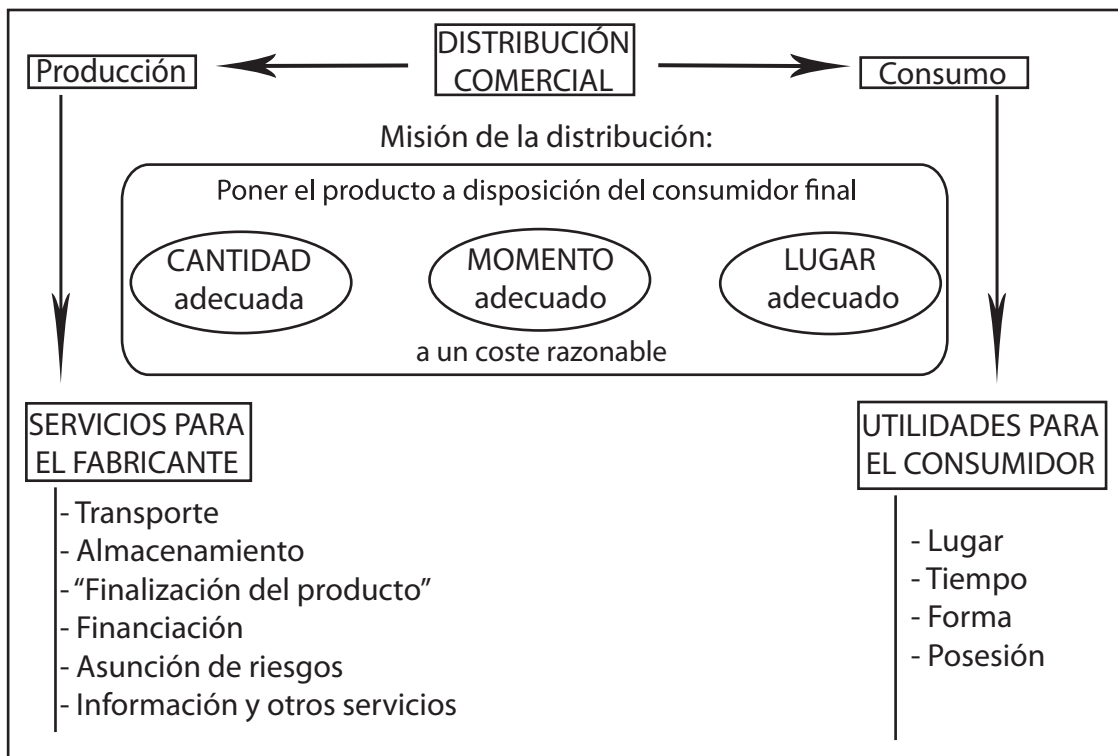


Gráfico 1. Servicio híbrido a proveedores de marcas y consumidores. Fuente: Cuesta, 2001. Modificado para el propósito de la investigación.

La multivariabilidad de mercancías que ofrecen las tiendas al menudeo sin duda no permitirá incorporar como costos de las mismas las partidas indirectas, porque esto implicaría un alto costo de oficina al tener que definir unidades de obras o inductores de costos que coadyuven su reparto. Si a esto se le agrega el hecho de que las mayorías de las partidas no incorporadas como costos en el manejo de mercancía son costos indirectos, será aún más improbable la adopción de algún sistema de costo por parte de las tiendas al menudeo, debido a lo económicamente infactible que implica el proceso administrativo de reparto (ver gráfico 1).

Según Sanguino (2001), los supermercados en su papel de intermediarios prestan varios servicios a proveedores y consumidores,

entre los que se encuentran:

- Crear surtido: mientras que el fabricante se especializa en un número reducido de líneas de productos, el intermediario, al comprar a varios fabricantes, permite al consumidor elegir dentro de un amplio surtido de marcas de la misma clase de producto.
- Asumir parte del costo de transporte y del almacenamiento del producto.
- Realizar determinadas actividades de marketing de forma independiente o conjunta con el fabricante.
- Transmitir la propiedad, la posesión o el derecho de uso del producto.

Esta variedad de servicios simultáneos más la determinación planteada anteriormente nos lleva a nuestra tercera hipótesis: *El producto que comercializan los supermercados*

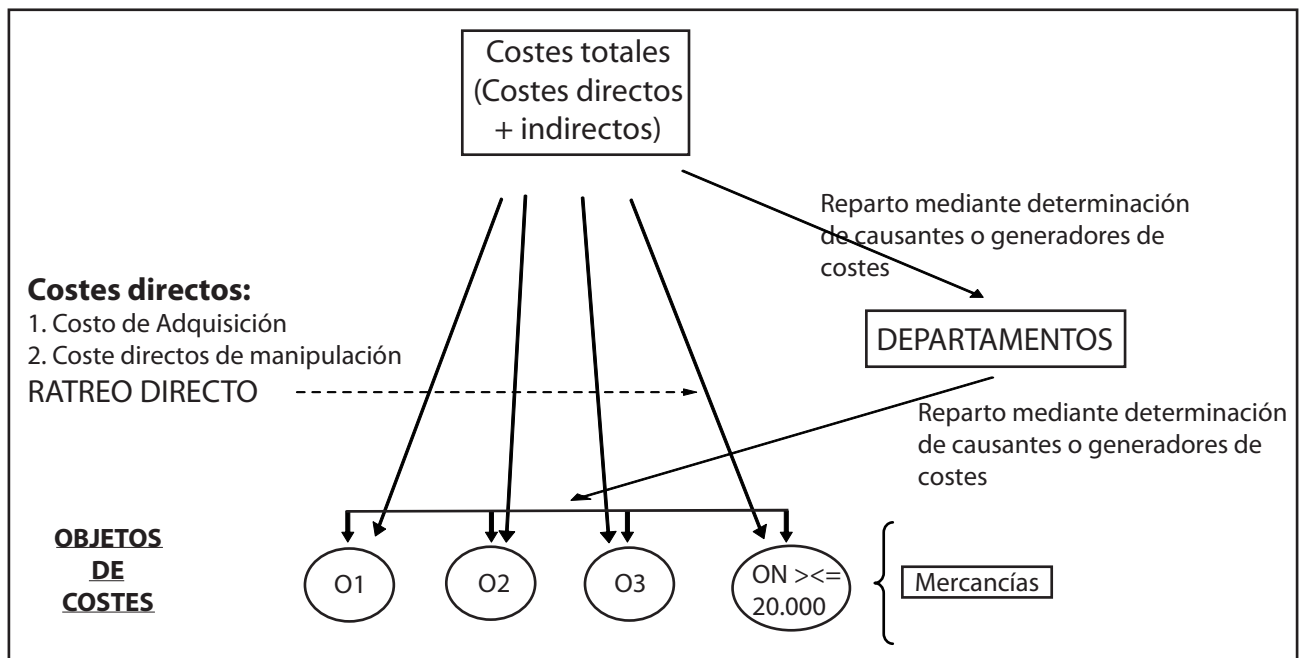


Gráfico 2. Modelo hipotético para asignar costos totales a departamentos y mercancías en empresas de distribución comercial (supermercados). Fuente: Castro, J. (2010), derivada de la figura 1.5 de Amat y Soldevila (1998:19).

es el servicio híbrido simultáneo a proveedores de marcas y clientes; por tanto constituye el objeto de costo producto y no las mercancías que comercializan. Las mercancías son insumos o bienes facilitadores del servicio que prestan; es decir, constituyen el insumo principal (equivalente a las materias primas directas de una empresa manufacturera) del servicio híbrido simultáneo a proveedores de marcas y clientes. Con la hipótesis planteada y el establecimiento como insumo de las mercancías, se estima que el número de servicios que prestarán los supermercados se definirá de acuerdo a las cantidad de ítems de mercancías homogéneas, o que requieren servicios simultáneos a distintos tipos de mercancías similares y provenientes de los mismos proveedores de marcas o proveedores de mercaderías similares. El

número de servicios, se estima, no debería superar los treinta tipos de servicios, lo que resultaría en una reducción de más de un 99% (de 20.000 ítems <ver gráfico 1> a 30 ítem) el número de objetos de costos sobre los cuales habría que repartir todos o parte de los costos indirectos.

El planteamiento anterior implica la configuración del sistema de costeo de los servicios como los objetos de costos en un supermercado. En el gráfico 2 se puede observar el objeto de costo servicio. En este gráfico, además del costo directo de las mercancías como insumos, los servicios tendrán asignados otros costos directos. Este planteamiento dará como resultado la factibilidad económica del proceso administrativo de asignación y reparto de costos para los supermercados.

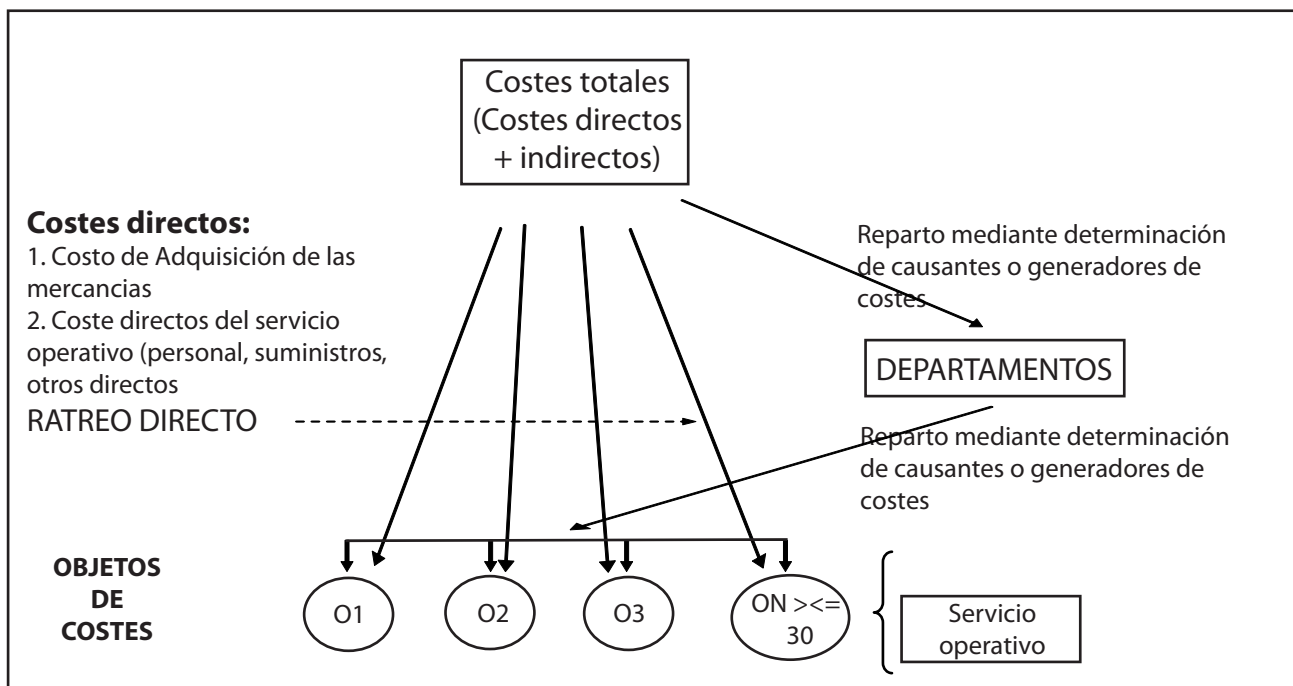


Gráfico 3. Modelo hipotético para asignar costos totales a departamentos y servicios en empresas de distribución comercial (supermercados). Fuente: Castro, J. (2010)

Al considerar los servicios híbridos como el objeto de costo principal, éstos incorporarán, bajo un sistema de costeo total o parcial, los costos indirectos estimados como costos de funcionamiento y/o del período cuando las mercancías son el objeto de costos producto. Esto nos lleva a establecer una cuarta hipótesis extraída de la base teórica de Barfield et al. (2005): *Todos o parte de los costos de funcionamiento estimados como costos del período, cuando el objeto de costo lo constituyen las mercancías, se reconsideran como costos del producto cuando se reconoce al servicio híbrido simultáneo como el objeto de costo principal.*

3. Resultados obtenidos

Para justificar las razones del objeto de costo: el servicio híbrido, y la necesidad de que los supermercados lo costeen, se aplicó una encuesta, tipo escala de Likert, a gerentes, dueños y accionistas, gerentes de operaciones y logísticas, y contadores públicos de 38 supermercados de Venezuela, abarcando un total de 57 individuos. El instrumento fue validado por nueve expertos, pertenecientes a las áreas metodológicas; contabilidad de costos, gerencias de operaciones y ciencias gerenciales. La muestra es de 77 supermercados existentes en Venezuela entre pequeños, medianos y grandes (Leal, 2003; Rojas, 2006). No se realizó muestreo porque metodológicamente todos conforman la muestra; por otro lado, gran parte de la población es inaccesible, sólo se logró entrevistar a supermercados del Distrito Federal, y los Estados Miranda,

Carabobo, Lara, Falcón, Táchira, Trujillo y Zulia. De éstos, solamente 38 respondieron la encuesta; por tanto se utilizó el muestreo casual o incidental (Parra, 2000: 21).

Para confiabilizar el instrumento se utilizó el método de mitades partidas, correlacionando la sumatoria de las partes mediante el coeficiente alfa de Cronbach y KR-20 y KR-21, alcanzado un nivel de confiabilidad del 93,12%. Los cuadros 2, 3 y 4 muestran todos los ítems. Cada uno de los ítems tiene proporciones con flechas ascendentes, descendentes y a la derecha. Las ascendentes indican que los entrevistados están entre de acuerdo o muy de acuerdo con el cuestionamiento; las flechas descendentes muestran los que están muy en desacuerdo o en desacuerdo con los cuestionamientos; y las flechas a la derecha indican resultados del porcentaje medianamente de acuerdo. También se obtuvieron respuestas nulas, y en otras no hubo respuestas. Estos resultados muestran equidades entre de acuerdo y en desacuerdo. Luego se procedió a cruzar o correlacionar las variables o ítems del instrumento, obteniéndose los siguientes resultados relevantes:

- Correlación de variables en 19,67% entre el objeto de costos y la gestión de calidad. Este índice demuestra que toda empresa requiere precisar su objeto de costos para gestionar óptimamente la calidad; por tanto, los supermercados requieren precisar su objeto de costo producto, que en ningún momento pueden ser las

mercancías.

- Dependencia entre variables relacionadas con la gestión de calidad o conocimiento para el mejoramiento continuo y la necesidad de diseñar nuevos servicios o mejorar los existentes de 21,29% de significancia. Esta correlación significativa demuestra que se requiere todo un departamento dedicado a la gestión de calidad que diseñe procesos sumariados para la prestación de los diversos servicios a proveedores de marcas y consumidores finales.
- Una correlación del 12,82% indica la importancia entre una estructura organizacional y sus respectivos certificados de calidad. Esta correlación y la siguiente se compenetran con las dos anteriores.
- 21,50% entre la estructura organizacional y la necesidad de tener mecanismo para la mejora continua, aspecto relacionado con una estructura organizacional configurada para la prestación de servicios y costeo del mismo.
- No existe correlación entre los sistemas de costos y la estructura organizativa. Sin embargo, 24,13% respondió que la asignación de costos debe estar acorde con una estructura por procesos operativos, aspecto que no se ha logrado en casi todos los supermercados.
- 32% entre la gestión de inventarios, la gestión de la capacidad y la planificación de los volúmenes de compras. Este

resultado muestra que los supermercados realizan una gestión enfocada en las mercancías, en vez de enfocarse en el servicio a proveedores de marcas y consumidores.

Cuadro 2

Índice dimensión 1

1	1. Existe una estructura organizacional que se corresponde con las áreas funcionales: Operativas y Administrativas	↑ 75,0%
2	2.1 Su estructura organizacional se corresponde con: Departamentos	↑ 92,2%
3	2.2 Su estructura organizacional se corresponde con: Procesos	⇒ 56,3%
4	2.3 Su estructura organizacional se corresponde con: Actividades	↓ 32,8%
5	2.4 Su estructura organizacional se corresponde con la : Combinación de Departamentos y Procesos	⇒ 56,9%
6	2.5 Su estructura organizacional se corresponde con la : Combinación de Departamentos y Actividades	↓ 34,4%
7	2.6 Su estructura organizacional se corresponde con la : Combinación de Procesos y Actividades	↓ 28,1%
8	2.7 Centros de Costes	↓ 27,9%
9	2.8 Centros de Inversión	↓ 14,1%
10	2.9 Centros de Responsabilidad	↑ 78,1%
11	3. La empresa asigna los costes e insumos requeridos o correspondientes a cada área seleccionada anteriormente	↓ 21,2%
12	4. La empresa tiene asignándolos costes de personal, materiales y otros costos en cada área	↓ 17,9%
13	5. La empresa maneja una estructura organizacional construida de acuerdo al sistema de gestión de costes basado en actividades	↓ 15,4%
14	6. La empresa discrimina sus áreas en departamentos o áreas o actividades principales y apoyo o auxiliares	↓ 16,2%
15	7. La estructura organizativa de la empresa se corresponde con la Cadena de Valor	↓ 23,5%
16	8. La empresa utiliza un sistema de contabilidad de costes o de gestión	↓ 35,0%
17	9. La empresa clasifica sus costes y gastos en: costes directos e indirectos para determinar el Coste de Productos y Servicios	↓ 8,9%
18	10. La empresa clasifica sus costes y gastos en costes variables y fijos con fines de planificación, análisis y presupuestos	↓ 12,5%
19	11. La empresa maneja otro sistema contable con fines gerenciales, además del sistema contable basado en principios de Contabilidad o NIC'S	⇒ 37,5%
20	12. La empresa elabora estructuras de costes por productos, procesos, actividades, u otros objetos de costes	↓ 16,0%
21	13. La empresa maneja un sistema de costes para imputar costes indirectos a productos, procesos, actividades, u otros objetos de costes	↓ 13,7%
Índice de la dimensión		34,0%

Fuente: Castro, J. (2010).

Cuadro 3

Índice dimensión 1

1	14. ¿Conoce usted lo qué es objeto de costo?	↓29,2%
2	15. Las mercancías son el producto principal que comercializa la empresa	↑97,2%
3	16. La empresa comercializa principalmente el servicio prestado a proveedores de marcas y consumidores	↓29,7%
4	17. Los productos principales de la empresa son las mercancías y los servicios a proveedores y consumidores	⇒42,8%
5	18. La empresa identifica los procesos o actividades para cada uno de los tipos de mercancías y servicios de comercialización	↓29,2%
6	19. La empresa trata la mercancía como un bien facilitador del producto servicio que ofrece	↓26,4%
7	20. La empresa distribuye los costos y gastos totales entre la mercancía o productos para determinar el verdadero valor de los mismos	↓15,9%
8	21. Los proveedores de las marcas de as mercancías ofrecidas son los clientes de la empresa	↓ 5,3%
9	22. Los consumidores o compradores de mercancía son los clientes de la empresa	↑98,6%
10	23. La empresa tiene mecanismos para conocer las necesidades y expectativas de los clientes	↑88,9%
11	24. La empresa realiza estudios para determinar si la clientela está satisfecha con el producto o servicio que le ofrecen	⇒46,7%
12	25. La empresa controla los costos, mediante presupuestos o cualquier otra medida de controles administrativos o de gestión	↓20,9%
13	26. La empresa utiliza tecnologías, como software, y hardware de última generación para el control de costos	⇒36,2%
14	27. La empresa utiliza tecnologías, como software, y hardware de última generación para el control de costos de inventario	↑90,3%
Índice de la dimensión		⇒46,9%

Fuente: Castro, J. (2010).

Cuadro 4

Índice dimensión 2

1	28. La empresa tiene caracterizados y documentados los procesos, departamentos, áreas u actividades que emplea	↑52,8%
2	29. La empresa tiene mapas de relaciones de los procesos de producción y administrativos	↑51,4%
3	30. La empresa maneja mecanismos para la mejora continua de los procesos	⇒39,1%
4	31.1 Dependier exclusivamente de las TIC (Tecnologías de la Información y Comunicación)	↑65,7%
5	31.2 Escalas de producción	↑51,7%
6	31.3 Interacción directa con clientes	↑67,6%
7	31.4 La empresa tiene certificados los procesos de producción y prestación de servicio	↓21,2%
8	31.5 La empresa maneja el proceso para diseñar un nuevo servicio o mejorar los existentes	↓28,4%
9	31.6 La tecnología de los procesos está actualizada	↑58,9%
10	32. La empresa tiene definido la capacidad de comercialización para cada tipo de mercancía y servicio	⇒46,7%
11	33. La empresa tiene definido la capacidad de almacenamiento para cada tipo de mercancía	⇒50,0%
12	34. Existe capacidad ociosa relevante o mayor o igual al 25% en la comercialización y almacenaje	↑54,4%
13	35. La empresa planifica o presupuesta los volúmenes de compra	↑69,4%
14	36. Los procesos, mercancías y servicios que emplean y comercializan tienen imputados los costos directos de mano de obra	↓16,0%
15	37. La estructura de los costos en la valoración de los productos - procesos es comparada con otras formas de estructuración de los costos	↓12,5%
Índice de la dimensión		45,7%

Fuente: Castro, J. (2010).

4. Conclusiones

I. De acuerdo con las variables de las dimensiones y su correlación se puede establecer lo predicho en el planteamiento del problema sobre la inexistencia casi absoluta de sistemas de costo en los supermercados de Venezuela, exceptuado por el sistema de costeo que imponen las normas internacionales de la contabilidad financiera. Es decir, la norma internacional de contabilidad número dos (NIC-2) establece como sistemas de costeos el método por absorción y la variable-directo tradicional. El método por absorción establece que sólo deben considerarse como costo del producto los costos de producción. En el caso de los supermercados, su costo de producción es su costo de adquisición, donde se ignora cualquier costo de conversión que las mercancías sufran en el proceso de adquisición y venta.

II. Las empresas, al considerar las mercancías como el objeto de costo producto, no requieren sistemas de costos, porque ello implicaría que aquellos costos que se consideren para valorar productos serían indirectos, y sería muy oneroso el costo administrativo requerido en el proceso del reparto respectivo.

III. Los supermercados no miden los costos variables y fijos en relación con escala de producción, capacidad de almacenamiento y comercialización por tipo de mercancía y servicio. Los supermercados tampoco miden costos directos e indirectos; por tanto, tampoco prorratan costos, exceptuando los costos de empaque, desempaque y almacenamiento establecido en la NIC-

2, mediante la filosofía de reparto del valor neto, realizable y razonable, a la hora de desvalorizar las mercancías por obsolescencia, deterioro, fecha próxima de vencimiento y otras variables que contempla la norma.

IV. Los supermercados no distribuyen costos indirectos entre sus objetos de costos bajo sistemas basados en funciones, como tampoco bajo sistemas basados en actividades.

V. Los supermercados gestionan la capacidad de almacenamiento y comercialización de las diferentes mercancías, mediante tecnologías de información, tipo intranet, donde los proveedores de marcas se encuentran conectados con el sistema administrativo de los supermercados con registros de entradas y salidas de mercancía de la marca; es decir, monitoreo en tiempo real. Este sistema de gestión fue uno de los pocos sistemas de contabilidad administrativa observado en la gerencia de los supermercados.

VI. La estructura organizativa de los supermercados responde a la estructura tradicional funcional para el control operativo de transacciones que se resumen con el objeto de elaborar la contabilidad financiera para fines fiscales, de adquisición de préstamos bancarios, y de cotización en bolsas de valores. Los supermercados, en forma general, no tienen estructuras matriciales, la estructura horizontal que actualmente poseen organizaciones modernas que se destacan en sistemas de gestión estratégica y de calidad.

VII. Se determinó que los supermercados

en Venezuela, en sus diferentes tamaños, no tienen certificados de normas de calidad de sus procesos y servicios, tampoco conocen los procedimientos para el mejoramiento continuo ni para el diseño de nuevos procesos y servicios.

VIII. El tamaño de los supermercados, entre grandes, medianos y pequeños no tuvo efecto relevante en los resultados generales. Los supermercados medianos y pequeños se gestionan y miden con los mismos métodos utilizados por los supermercados grandes.

IX. Los resultados no corroboran las hipótesis, porque corroborarlas implicaría aplicar el modelo del sistema de costeo basado en el objeto de costos servicio que se propone en un supermercado. En este caso, la corroboración es teórica, utilizando el modelo de VIE; teoría que se fundamenta en los planteamientos establecidos en el estado del arte.

X. El servicio híbrido como objeto de costos, fundamentado en el planteamiento del problema, incluiría costos de materiales como empaques, cintas de embalaje, etiquetas; costos como estibas, horas hombres, equipos, seguridad, pólizas, comunicaciones, energía, aprovisionamiento o suministros; otros servicios exteriores y otros costos que dependerán de los sistemas de costeos que asuma la empresa.

XI. Como el servicio híbrido objeto de costo producto no tiene un precio tácito en su comercialización, ésta es una de las causas de no ser considerado como el objeto de costo producto. El precio de venta está explícito en los bienes facilitadores o mercancías. Sin embargo,

se conoce que el precio de venta incluye el margen para recuperar los costos operativos del servicio híbrido empleado para realizar la adquisición y venta de los bienes facilitadores.

5. Referencias

- Amat, O. y Soldevila, P. (1998). *Contabilidad y gestión de costos*. Madrid: Gestión 2000.
- Antognolli, S. (2006). *El mayor peligro de una franquicia*. Recuperado de <http://www.degerencia.com/articulo/>
- Barfield, J., Raiborn, C., y Kinney, M. (2005). *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. México, DF: Thomson.
- Burruezo, J. (2003). *La gestión moderna del comercio minorista. El Enfoque práctico de la tiendas de éxito*. Madrid: ESIC.
- Castro, J. (2007). *Sistema de costeo utilizados en empresas metalmecánica de la Costa Oriental del Lago*. Trabajo de Ascenso a Asociado no publicado, Núcleo Costa Oriental del Lago, Universidad del Zulia, Zulia.
- Cuesta, P. (2001). *Estrategia de crecimiento de las empresas de distribución comercial de productos de gran consumo que operan en España*. Tesis Doctoral no publicada, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid.
- Hansen, D. y Mowen, M. (2007). *Administración de costos, contabilidad y control*. México, DF: Thomson.
- Horngren, C; Foster, G. y Datar, S. (2007). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. México, DF: Prentice-Hall-Pearson.
- Kaplan, R. y Cooper, R. (2003). *Costo y Efecto*. Barcelona: Gestión 2000.
- Leal, M. (2003). *Estrategias de financiamiento aplicado por hipermercados en un*

- entorno competitivo. *Revista de Ciencias Sociales*, IX (2), 311-322.
- Melle, M. (1996). Actividad financiera de las grandes empresas de distribución comercial en España. *Cuaderno de Estudios Empresariales*, (108), 60-64.
- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S)*. NIC-2, Inventarios. Recuperado de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic2.pdf>
- Padrón, J. (2001). *El Problema de organizar la investigación*. Recuperado de http://lineai.netfirms.com/organizar_iu/Index.htm
- Parra, J. (2000). *Guía de Muestreo*. Colección F.C.E.S. Maracaibo: Dirección de Cultura de la Universidad del Zulia.
- Rojas, Y. (2006). *Valoración de clientes en el sector ferretero venezolano basada en el modelo CLV (valor de vida del cliente)*. Trabajo de Ascenso a Titular no publicado, Instituto Universitario Experimental de Tecnología Andrés Eloy Blanco, Barquisimeto.
- Sáez, Á; Fernández, A. y Gutiérrez, G. (2004). *Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión*. Madrid: McGraw Hill.
- Sanguino, R. (2001). *El Sistema de distribución comercial*. Recuperado de <http://www.5campus.org/leccion/distribucion>
- Schroeder, R. (2004). *Administración de las operaciones*. México, DF: McGraw Hill.
- Stanford Research Institute. *The customer economy lealtad y rentabilidad de los clientes*. Recuperado de <http://www.docstoc.com/docs/3266104/The-customer-economy-lealtad-y-rentabilidad-de-los-clientes>

La organización como un espacio de manifestación cultural: El Artesano*, un estudio de caso en México**

Guillén M., Irene J.

Guillén M., Irene J.
Lcda. en Administración. Candidata del Doctorado
en Estudios Organizacionales
Universidad Autónoma Metropolitana.
México
ireneguillen_mondragon@hotmail.com

Recibido: 12-01-2010
Revisado: 18-03-2010
Aceptado: 28-05-2010

La presente investigación aborda el estudio de caso de una pequeña organización en la delegación Iztapalapa. El objetivo de la indagación es conocer la influencia de la cultura en el estilo de dirección a partir de los fundamentos teóricos de Hofstede (1980) respecto a la cultura nacional y sus cuatro dimensiones culturales, y repensar la organización como un espacio de manifestación cultural, donde el individuo adquiere una identidad organizacional que se suma a su identidad social. La metodología utilizada es el estudio de caso, útil para la investigación empírica de fenómenos contemporáneos (Yin, 1994). Con el estudio de caso el énfasis de la investigación se centra en la comprensión de un hecho social concreto, el de *El Artesano*, que revela la forma en que se dan las manifestaciones culturales de los miembros de la organización y la influencia de la cultura en la definición del estilo de gestión

Palabras clave: Organización, cultura nacional y cultura organizacional, investigación de estudio de caso.

RESUMEN

This research is the case study of a small organization in the Iztapalapa Delegation. It aims at discerning the influence of culture upon the management style, following Hofstede's (1980) theoretical foundations about national culture and the four cultural dimensions, and at rethinking the organization as a space of cultural manifestation, where individuals attain organizational identity that adds up to their social identity. By means of the case study, a methodology useful in the empirical research of contemporary phenomena (Yin, 1994), this investigation focuses on the comprehension of a concrete social fact, that of *El Artesano*, which reveals how the cultural manifestations of the members of an organization present themselves, and how the culture influences the management style.

Key Words: Organization, national culture and organizational culture, case study research

ABSTRACT

* El nombre de la empresa analizada se sustituye por el seudónimo *El Artesano*, esto con la finalidad de respetar la confidencialidad de la empresa y los informantes.

** El presente trabajo considera una parte de la información presentada en la tesis de maestría de Irene J. Guillén Mondragón, del Posgrado en Estudios Organizacionales de la Universidad Autónoma Metropolitana, Unidad Iztapalapa.

1. Introducción

Desde la década de los años setenta se han presentado una infinidad de cambios económicos, sociales, políticos y culturales, los cuales en el ámbito de los negocios afectan tanto a las organizaciones como a sus participantes. En años recientes ha surgido una demanda cada vez más dinámica y cambiante debido, principalmente, a que los consumidores están más informados y demandan bienes con mayor valor agregado, este escenario ha favorecido el desarrollo de un aparato productivo flexible y ágil representado principalmente por empresas de clase mundial (Moctezuma y Mungaray, 1997).

Los avances tecnológicos en el campo de la informática y de la producción industrial han llevado la actuación de las empresas del ámbito local y regional al de la dimensión global, de esta manera la idea de rivalidad competitiva se ha transmutado. Hoy día, señala Castaingts (1996: 205-206), la competencia se convierte en la fuerza motriz que impulsa la creación de nuevos esquemas competitivos, y de nuevos procesos de trabajo para actuar globalmente. Las transformaciones del contexto obligan a empresas a coexistir con culturas empresariales diferentes y esto genera diversas inquietudes, entre ellas ¿qué patrones culturales deberán orientar la actuación de las empresas, y de sus participantes para reafirmar la identidad?, ¿qué valores comparten dentro de la organización?, ¿cuál es el adecuado estilo de dirección para enfrentar el cambio? y ¿quién debe conducirlo? Consideraciones que bien pueden dirimirse a partir de la comprensión de la organización como un espacio de manifestación cultural, la cual adopta una

configuración específica dependiendo del contexto particular en el que se inserta. En este espacio de manifestación cultural los individuos comparten valores y creencias, elementos culturales que forjan una identidad colectiva, generan compromiso y se manifiestan mediante los comportamientos por lo que sus expresiones y demandas deben ser tomadas en cuenta en el ejercicio de la gestión.

La presencia de entidades diferentes a la burocrática impelen a los investigadores, al gobierno y a otros actores sociales a reconocer modos de organización empresarial característicos de cada región del mundo, y analizar su naturaleza y diferencias, con la finalidad de facilitar cualquier intento de transferencia, apropiación e implantación de modas gerenciales y de nuevas concepciones en la dirección y organización del trabajo. En nuestros días el discurso político a nivel mundial reconoce y señala la relevancia de las grandes organizaciones para el desarrollo económico, pero también considera valiosa la participación de las micro, pequeñas y medianas empresas¹ (MIPYMES, término de uso común en México para denominar a este tipo de entidades económicas). En el caso de México, el universo empresarial está constituido de la misma forma, y también las micro, pequeñas y medianas empresas sustentan el desarrollo económico del país por su número y aportación social.

Esta investigación presenta en la primera parte la metodología empleada, en el

¹ El número total de MIPYMES en México, según el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI: 2004), para el año 2004, fue de 3,005,157 unidades económicas, de las cuales 2,854,899 se ubican en la categoría de *micro empresas*; 117,157 en la de *pequeña empresa*; 27,046 en *mediana empresa*; y 6,010 en *gran empresa*.

segundo apartado se hace un acercamiento a la situación actual de las empresas en México y una reflexión respecto de la organización como un espacio de manifestación cultural, en el que se expresan la distancia de poder, la evitación de la incertidumbre, el individualismo-colectivismo y la masculinidad-feminidad; las cuatro dimensiones culturales propuestas por Hofstede (1980), y las diferentes configuraciones de liderazgo que generan. En la tercera parte se presenta la evidencia empírica y los resultados, manifestaciones culturales de las cuales deriva el estilo de gestión de la empresa objeto de estudio. Al final se exponen algunas reflexiones del estilo de dirección de la pequeña organización analizada.

2. Metodología de investigación

La investigación del estilo de dirección manifiesto en la pequeña empresa *El Artesano* se realizó en el sector de Artes Gráficas de la delegación Iztapalapa. Se definieron dos unidades de análisis: la primaria, el directivo de la empresa; la secundaria, representada por los empleados que dependen directamente del director de la empresa. Para la realización del estudio se utilizaron diversos métodos de colección de datos (cuestionarios, revisión de documentos, observación participante y entrevistas), considerando los beneficios y las reservas que dicta la teoría y así cumplir con la triangulación que Yin (1994), Taylor y Bogdan (1980) señalan como elemento que da validez a la investigación de estudio de caso.

2.1. Instrumentos de investigación

Dos cuestionarios son los principales instrumentos utilizados en la investigación:

1) el cuestionario 1, se administró a los participantes de la línea media, a la gerente general y a las gerentes de los departamentos de compras, de personal, de ventas y de producción; así como al supervisor de la planta del área de prensa plana. El cuestionario consta de interrogantes (en su mayoría cerrados) relacionados con la distancia de poder, la aversión al riesgo, el individualismo-colectivismo y la masculinidad-feminidad. Los resultados se evalúan a partir de una escala Likert, donde a cada pregunta corresponde una respuesta a la que se le asigna un rango que va de 1 a 5 y que representan las siguientes declaraciones: a) de muy importante hasta nada importante, b) de totalmente satisfecho a totalmente insatisfecho, c) de totalmente de acuerdo hasta totalmente en desacuerdo. 2) El cuestionario 2, relacionado con la dimensión familiar, se dirigió al dueño de la empresa, contiene preguntas cerradas que se califican a partir de un rango de 1 a 5, donde 1 indica muy importante y 5 nada importante; además, contiene preguntas abiertas, relacionadas con aspectos familiares que influyen en la permanencia y en el desarrollo de la empresa. Asimismo, al director se le realizó una entrevista semiestructurada, relacionada con el tema de la cultura nacional.

La exposición de los resultados de la investigación se realiza a partir del análisis de la información aportada por los cuestionarios y por las entrevistas, a la cual se le dio un tratamiento estadístico que consiste en la determinación de medias aritméticas y frecuencias

3. Situación actual de las empresas en México

En el mundo industrializado la presencia de las organizaciones es inevitable. Se encuentran en todos los ámbitos en que participa el ser humano, desde su nacimiento hasta la muerte. Todas las organizaciones son diferentes, aun aquellas a las que se les conoce como similares, al respecto Chanlat (2007) señala que son las demandas económicas del ambiente, los modos de control que utilizan, el tipo de tecnología, la clase de productos, el origen del capital, el lugar de ubicación, su historia, las diferencias culturales de sus integrantes; así como las características

socio demográficas, entre otras variables, las que conforman una única configuración para cada organización. En México, como en otras partes del mundo, las instituciones gubernamentales han establecido sólo criterios mensurables –de carácter estadístico– para la clasificación de las empresas, entre los más usuales se puede mencionar el número de empleados y el volumen de ventas. La Secretaría de Economía las clasifica por razón del número de empleados y el tipo de actividad económica como se muestra en el (Cuadro 1):

Cuadro 1

Criterios de estratificación de las empresas en México²

Tamaño /Sector	Industria	Comercio	Servicios
Micro	1 – 10	1 – 10	1 – 10
Pequeña	11 – 50	11 – 30	11 – 50
Mediana	51 – 250	31 – 100	51 – 100
Grande	251 en adelante	101 en adelante	101 en adelante

Fuente: Diario Oficial de la Federación (DOF) del día 30 de diciembre de 2002. Secretaría de Economía.

En México, como en el resto del mundo, existen cuatro tipos de empresas: las micro, las pequeñas, las medianas y las grandes empresas. El discurso oficial suele agruparlas en el mismo estrato, el de las MIPYMES. En el Cuadro 2 se puede observar cómo a través del tiempo mantienen su participación con 99 %

del total, así lo demuestran las cifras emitidas por el Instituto Nacional de Geografía y Estadística (INEGI) en los censos económicos de 1999 y 2004, de ahí su importancia para el desarrollo económico del país.

² El Diario Oficial de la Federación, de fecha 30 de junio de 2009, señala al Tope Máximo Combinado (TMC), como un nuevo criterio para la clasificación de las empresas. Este TMC, considera 5 indicadores: i) 4.6 para industria, comercio y servicios en la microempresa; ii) 93 para comercio y iii) 95 para industria y servicios en la pequeña empresa; iv) 235 para comercio y servicios, y v) 250 para industria en la mediana empresa. El indicador se obtiene a partir del número de trabajadores multiplicado por 10%, más el monto de ventas anuales multiplicado por 90 %. El resultado debe compararse con los parámetros del Tope Máximo Combinado. Es importante mencionar que los parámetros presentados en el cuadro 1 aún se utilizan para determinar el tamaño de la empresa.

Cuadro 2

Composición por tamaño y sector (participación porcentual)

Tamaño	Sector			1999	2004
	Industria	Comercio	Servicios*		
				2,844,308	3,005,157
Micro	94.4	94.9	97.4	95.3	95.0
Pequeña	3.7	4.0	1.6	3.3	3.9
Mediana	1.7	0.9	0.5	1.0	0.9
Grande	0.4	0.2	0.4	0.3	0.2
Total ³	100	100	100	100	100

Fuente: Censo económico 1999 y 2004 (INEGI) Secretaría de Economía

*Servicios privados no financieros

El presente estudio de caso se inscribe en el sector industrial de las artes gráficas, en el ámbito de la pequeña empresa, ambos situados en el Distrito Federal (DF), en la delegación Iztapalapa -con el límite de la delegación Iztacalco- El DF es el centro político y económico del país, esta región de acuerdo con datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía [INEGI (2004)], es una de las áreas económicas más importantes en la nación, ocupa el segundo lugar a nivel nacional por el número de entidades económicas que alberga y el primer lugar en aportación al empleo. La delegación Iztapalapa por su parte, de acuerdo a información del Sistema de Información Económica, Geográfica y Estadística (SIEGE), ocupando el segundo lugar delegacional con 17% de empresas establecidas en la ciudad de México, y es una de las 5 delegaciones que mayor número de empleos genera.

3.1. La organización: un espacio de manifestación cultural

A pesar de la emergencia de nuevos problemas que representa el mundo globalizado, se mantiene inalterable la cooperación de los actores para el logro de un máximo desempeño organizacional. Sin embargo, hay un problema ante el que la orientación instrumental no tiene soluciones, quizá por lo que señalan Roethlisdisberger y Dickson (1966), respecto a que las organizaciones no sólo constituyen un conjunto de individuos que comparte fines económicos; sino también afectos y sentimientos que la organización moderna no ha tomado en cuenta. Asimismo, Geertz (Weber citado en Geertz, 1997:20) por su parte señala que “el hombre es un animal inserto en tramas de significación que el mismo ha tejido”. Aspectos subjetivos que subyacen en las estructuras informales en las que los individuos cimientan un código social propio, constituido por valores, supuestos básicos insertos en los esquemas mentales que provienen de una cultura nacional, cuya base histórica define la identidad de los

³ Puede haber alguna variación en el total, diferentes al 100%, debido al redondeo de las cifras que menciona INEGI (1999 y 2004).

individuos y permea todos los ámbitos en que éstos se mueven.

Es por ello, que en la actualidad algunas organizaciones traducen dichos supuestos en elementos simbólicos, artefactos físicos y visuales, mitos y tabúes con la finalidad de conducir el comportamiento de los individuos hacia la cooperación y el desempeño organizacional. Así, se puede pensar a la organización como una parte activa de la sociedad en la que los individuos manifiestan, comparten y reconstruyen su sistema de valores⁴. Por lo antes expuesto se puede entender que tanto las organizaciones como las instituciones son espacios de manifestación y de expresión cultural, y aunque en ocasiones se ven amenazadas por las fuerzas del isomorfismo –coercitivo, mimético y normativo– (DiMaggio y Powell, 1991), para conducir las al cambio y a la adopción de modelos manageriales y de transformaciones estructurales, aun así dentro de la universalidad conservan sus particularidades; es decir, cada una siempre tendrá rasgos de una identidad distintiva constituida por los valores que responden a su historia, a su cultura local–nacional, y a las características de los miembros que la integran.

De las nociones teóricas más conocidas de cultura nacional se encuentra la de Hofstede (1980:21), para quien la cultura es “la programación mental colectiva que distingue a los miembros de un grupo humano de otro”, de donde derivan los esquemas mentales, los

cuales evolucionan con el tiempo debido a que están sujetos a la acción y progreso de la sociedad. Con el concepto de cultura nacional, el autor describe a sociedades enteras. La cultura y los aspectos simbólicos como parte constitutiva del ser humano se manifiestan en sus diversos ámbitos de actuación y en las organizaciones consideradas como sociedades miniatura (Abravanel, et. al. 1992), se comparten valores, creencias, mitos, ritos y aspectos simbólicos, mediante los cuales se genera una identidad organizacional. Estas definiciones permiten fortalecer la idea del predominio de una cultura nacional en las diferentes sociedades y de su influencia en la conducta de los individuos dentro de las organizaciones.

3.2. Las cuatro dimensiones culturales del modelo de Hofstede

Las dimensiones culturales⁵ que Hofstede (1980), descubre en su estudio en la International Business Machines (IBM), y que explican el estilo de dirección de las subsidiarias en diferentes países son: distancia de poder, evitación de la incertidumbre, individualismo-colectivismo y masculinidad-feminidad. Estas dimensiones, y sus índices, constituyen los conceptos teóricos a partir de los que se explica el estilo de dirección de la empresa *El Artesano*, por lo que es importante mencionar la tesis que para cada una establece el autor.

3.2.1. La distancia de poder: Muestra el grado de desigualdad que existe en un país, al que la gente considera normal y lo acepta

⁴ Con ello probablemente se resuelve el problema de la cooperación, pero a la par que esto sucede se presentan otros problemas, quizá el más relevante es el de la tensión que se da entre los miembros del equipo, debido a que un mayor compromiso tanto frente a la organización como al equipo, implica pérdida de la autonomía personal y la sesión del poder de decisión al equipo.

⁵ El cuestionario utilizado en la presente investigación versa sobre ítems relacionados con los valores, la satisfacción y la percepción de los individuos. Conceptos que forman parte de las dimensiones de la cultura.

(Montaño, 2000). Las manifestaciones de la distancia de poder son evidentes en: a) las costumbres de la familia, b) las relaciones entre estudiantes y maestros, c) el trato entre jóvenes y mayores, d) los sistemas de idioma y e) las prácticas de la organización.

3.2.2. La evitación de la incertidumbre:

Las culturas con alto índice de evitación de la incertidumbre presentan baja tolerancia a la ambigüedad. Estos grupos prefieren rehuir la incertidumbre y establecen reglas para controlar los comportamientos sociales. Las culturas con bajo índice de evitación de la incertidumbre tienen una alta tolerancia a la ambigüedad, por lo que crean, aceptan y alientan puntos de vista diferentes entre sus miembros y tienden a tomar riesgos y enfrentar cosas nuevas y establecen mínimas reglas.

3.2.3. El individualismo—colectivismo:

Describe el grado en que una cultura confía y presenta lealtad al individuo o al grupo. El individualismo constituye un comportamiento relativamente autónomo del sujeto respecto de otros grupos sociales. El desarrollo económico de las culturas prósperas permite una tendencia hacia el individualismo; mientras que las culturas menos favorecidas tienden al colectivismo.

3.2.4. La masculinidad—feminidad:

Indica el grado de valor que una cultura otorga a aspectos tales como: a) asertividad, b) logro, c) adquisición de riqueza, d) cuidado de terceros, e) soportes sociales, y f) calidad de vida. De acuerdo con Hofstede (1980), la gente con altos índices de masculinidad cree en el logro, la ambición, la ostentación

de virilidad, comportamientos asociados al género masculino. Las culturas con bajos índices de masculinidad creen más en la calidad de vida, el ayudar a otros y la simpatía por el infortunado. Los miembros de culturas con altos índices de masculinidad creen que el hombre debe ser asertivo y la mujer debe orientarse al logro de la nutrición y al cuidado de otros. Los valores principales de las dimensiones culturales permiten medir y establecer los índices mediante los cuales se determina el estilo de dirección.

3.3. El estilo de dirección

El estilo de dirección⁶ se puede entender como el “arte de dirigir una empresa con la tarea de establecer flujos de utilidad económica y social para quienes la forman” (Camargo, 2001:32), una ocupación que involucra un proceso de toma de decisiones de carácter estratégico y exclusiva de quienes tienen la autoridad formal para tal efecto. La teoría administrativa señala que dentro de las organizaciones se toman decisiones de dos tipos; las estratégicas y las programadas (Simón, 1947). Asimismo, también se han establecido clasificaciones de estilos en la toma de decisiones, una de ellas es la de Tannenbaum y Schmidt (1958), (citados en Hofstede, 1980: 73-74) quienes establecen los siguientes estilos de gestión: El autocrático, el que decide, el persuasivo-paternalista, el que persuade, el consultivo, el que consulta, el participativo y el que crea consenso; cualesquiera de estos tipos puede presentarse en las organizaciones y de cierta manera están influidos por la cultura.

⁶ En este trabajo se toma el vocablo gestión como sinónimo de dirección.

4. El Artesano: Un estudio de caso en México

4.1. Datos generales de la empresa

La empresa *El Artesano* es relativamente joven, tiene apenas quince años de antigüedad. En ella participan dieciocho trabajadores, de los cuales para esta investigación sólo se eligieron seis participantes, que se ubican en la línea media; es decir, entre el director general y el núcleo de operaciones,⁷ por tal motivo constituyen la unidad de análisis secundaria a partir de la cual se explica el tipo de dirección en esta empresa. En la escala jerárquica, los puestos que ocupan los encuestados son: a) secretaria particular de la dirección, que se encarga de asuntos de coordinación administrativa; b) supervisor de producción, dedicado al área de prensa plana; c) responsable de compras; d) gerente general; e) gerente de producción del área de formas continuas y f) gerente de personal. Sólo una de las personas que integran la línea media es la que tiene mayor antigüedad en el trabajo debido a su participación en el empleo y la propiedad, lo hace como familiar directo del dueño. Le sigue en tiempo con tres años de permanencia en la empresa la gerente general, quien además de realizar actividades gerenciales se ocupa del diseño gráfico. Su participación también es de empleada—propietaria, ya que se trata de la esposa del director. Los otros encuestados tienen una permanencia en la empresa de entre uno y dos años. Algunas de las características singulares de esta empresa son: a) La participación de la familia en actividades estratégicas; b) la

colaboración mayoritaria de mujeres jóvenes en la línea media; c) el rango de edad del personal de entre 18 y 32 años; d) el nivel de escolaridad medio superior para la mayoría de los participantes y superior incompleto del director. Los datos anteriores revelan que tanto la dimensión familiar como la participación femenina en actividades de coordinación y dirección de la empresa tienen un papel relevante en la definición del estilo de dirección. Enseguida se presenta el análisis de los datos del estudio de caso, los argumentos que se esgrimen se fundamentan en las respuestas del personal subordinado a aspectos deseados en un trabajo ideal y a elementos relevantes en el trabajo actual, y también en las opiniones del director de la empresa.

4.2. Análisis de los resultados

El análisis de los resultados del estudio presentados en el cuadro 3 se hace a la luz de las dimensiones de la cultura nacional

Cuadro 3

Resultados del estudio de caso

Dimensiones culturales	<i>El Artesano</i>
Estilo de dirección	Persuasivo - paternalista
Distancia de poder	Tendencia al nivel medio -2.66-
Aversión a la incertidumbre	Alto -2.28-
Individualismo-colectivismo	Alto -2.18-
Masculinidad-feminidad	Alto -2.34-

Fuente: Elaboración propia con base en Hofstede (1980) y datos proporcionados por la empresa *El Artesano*

⁷ Mintzberg (1988:371) señala que “en la base de toda organización se encuentran sus operadores, las personas que desempeñan el trabajo básico de fabricar productos y proveer servicios” y que estas personas son quienes constituyen el núcleo de operaciones.

(Hofstede, 1980), expresiones culturales de las cuales deriva el estilo de dirección de la empresa.

4.2.1. Dimensión distancia de poder

La distancia de poder que existe dentro de la empresa *El Artesano*, entre jefe y subordinados, está asociada a la concentración de autoridad dentro de la jerarquía organizacional. Aunque se trata de una pequeña empresa, en ella existen tres niveles jerárquicos: 1) La dirección general, representada por el dueño y ocasionalmente arrojado por la gerencia general –sólo en caso de ausencia del primero-; 2) la línea media; esto es, la secretaria particular, y las gerencias de compras, de personal y de supervisión de producción (la tarea principal de la línea media es apoyar la implantación de las decisiones de la dirección), y 3) el nivel operativo, conformado por los operarios (as) que realizan las actividades de manufactura. En esta empresa la distancia de autoridad está legitimada por la jerarquía, proviene de la programación mental colectiva y es deseable por quienes intervienen en esta relación de dominación y se ve reforzada por el estilo del director. Aunque la dominación es socialmente aceptada, cuando existe una gran concentración de autoridad existe temor entre los subordinados para expresar desacuerdos con sus jefes. La centralización limita la emergencia del pensamiento creativo y contribuye a inhibir la generación de conocimiento organizacional. En *El Artesano*, la distancia de poder está presente en la relación jerárquica y se define por los elementos importantes para los subordinados en un trabajo ideal frente al nivel de satisfacción que les ofrece el trabajo actual.

Para los empleados, en un trabajo ideal, las relaciones con el jefe inmediato son importantes porque esta situación apoya el desarrollo de las actividades cotidianas en un clima favorable. En el trabajo actual, para 50% de los empleados que tienen un contacto más estrecho y frecuente con el jefe es importante mantener buenas relaciones; en tanto que para quienes realizan actividades creativas y autónomas, como es el caso del diseño gráfico y la producción, esta situación puede adquirir un nivel menos importante. Mantener buenas relaciones con el jefe es muy importante para el supervisor de prensa plana, quien representa al área de producción. Esta percepción probablemente se debe a la antigüedad de menos de un año que conduce al empleado a una mayor dependencia del jefe.

En la situación actual, los empleados se sienten muy satisfechos de la relación laboral cordial con su jefe inmediato, lo que puede ser resultado de la corta permanencia de la mayoría de los trabajadores en la empresa. En cambio, la responsable de compras, quien prácticamente inició el negocio, sólo manifiesta sentirse satisfecha en la relación con el jefe, y aunque entre ellos existe un vínculo familiar, probablemente los roces en el trabajo y en la toma de decisiones deterioran su relación, tanto en el ámbito laboral como en el familiar. Así lo afirma el director general cuando menciona que incluir a la familia en la empresa, en su caso, “le trae principalmente desventajas (porque) se sienten con más privilegios que el resto de los empleados”.⁸ En tanto que dentro del

⁸ Esta opinión la emitió el director general de *El Artesano* en una encuesta sobre aspectos familiares en la empresa. El cuestionario y entrevistas se encuentran anexas a la tesis de maestría de donde procede este trabajo.

área de producción, la supervisora de formas continuas manifiesta sentirse satisfecha de la relación entre ella y su jefe. Quizá la participación de otro supervisor -en prensa plana, en el taller- limite la posibilidad de alcanzar una total satisfacción.

Para el desarrollo de una empresa no sólo es indispensable que los empleados cuenten con una amplia experiencia en las actividades del oficio, también se requiere buenas relaciones entre jefe y subordinados, y la posibilidad de que el jefe los tome en cuenta para participar en el proceso toma de decisiones, aunque esto no siempre sucede. Al respecto la línea media de *El Artesano* opina que es importante que se le tome en cuenta en estas responsabilidades; sin embargo, para la gerencia general y la responsable de personal esto sólo es más o menos importante. Tal vez la gerente general, por su relación familiar con el jefe, prefiera que él sea quien tome las decisiones; o bien que siempre se le tome en cuenta para tal actividad. Para la encargada de personal (antigüedad de cuatro meses), participar en la toma de decisiones quizás no sea tan importante por el momento porque apenas está conociendo la empresa.

El estilo de dirección ideal deseado por los subordinados de *El Artesano* se encuentra entre el persuasivo paternalista y el consultivo; tal vez debido a la necesidad de protección que todos los individuos tienen, pero también porque desean ser tomados en cuenta respecto a las decisiones que se implantarán en su trabajo. En realidad, se observa que el estilo actual se acerca al estilo deseado, porque éste corresponde al persuasivo paternalista. Es decir, un estilo de dirección que convence acerca de las decisiones tomadas y espera que sean puestas

en acción, con lealtad y sin contratiempos. Si bien en el nivel de la dirección ideal deseada se muestra una tendencia hacia el estilo consultivo, es importante señalar que hay una diversidad de opiniones en la elección de los modelos ideales presentados por Hofstede (1980). Es evidente que por el tipo de actividad, por la experiencia, por el nivel de escolaridad y de acuerdo a la edad las preferencias tienden a repartirse entre los cuatro estilos. Quienes desarrollan actividades rutinarias prefieren un estilo de dirección autoritario, que tome decisiones y las imponga; en cambio, quien desempeña tareas que requieren de amplia experiencia, como la de producción, eligen como modelo deseable el persuasivo paternalista. El personal que realiza actividades directamente con personas (compras y dirección de personal) opta por un estilo consultivo, por la necesidad de tomar decisiones y dar respuestas inmediatas a los interlocutores involucrados en las tareas. Por el contrario, la gerencia general admite que le interesa un estilo consensual; es decir, democrático. Este interés resulta obvio, ya que por ser miembro de la familia considera que debe participar en las decisiones y, por lo tanto, éstas deberían ser por aprobación general.

La situación ideal refleja, en cierta forma, lo que en el nivel inconsciente se desea y difícilmente se da en la realidad. Este es el caso de algunas personas de la línea media de *El Artesano*. En especial merece mención el hecho de que dos familiares del director general estimen que el estilo -real- de toma de decisiones es de tipo autoritario, quizás esto acontece por lo que ya se había mencionado respecto a la actitud del director; la de mantener control sobre la familia dentro de la

empresa para evitar, en lo posible, el conflicto que esto conlleva. No obstante, lo singular es que otras personas aceptan la distancia de poder como algo normal, probablemente considerando factores objetivos, como por ejemplo la tarea que se realiza dentro de la jerarquía. En esta situación se encuentra la secretaria particular de la dirección en quien coincide, tanto su deseo como la situación real, respecto al estilo “autocrático” en la toma de decisiones; lo que se explica por el rol asignado y socialmente aceptado para quien ejerce el oficio de secretaria, que se relaciona con la aceptación de la autoridad, la lealtad, la discreción, y la confiabilidad; valores que se crean y refuerzan en la escuela, y que se manifiestan en el trabajo.

El estilo ideal de la supervisora de formas continuas del tipo persuasivo—paternalista y en la situación actual no identifica el estilo de su jefe con alguno de los propuestos en la encuesta. Tal vez esta trabajadora no pueda definir el estilo de su jefe por el hecho de estar en un lugar (el ramo de las artes gráficas), un espacio que solía ser reservado para el género masculino; lo que viene a dar un giro al estilo de gestión tradicional de las pequeñas empresas. A este hecho se añade el que la mayoría de las personas que participan en la línea media son mujeres; aunque no quiere decir que se revalorice la participación del género femenino en la jerarquía organizacional, sino que dadas las distintas situaciones que se le presentan al director, él adopta comportamientos diversos, incluso modificar los tradicionales.

Las otras empleadas de *El Artesano* estiman que el estilo de toma de decisiones de su jefe pertenece al modelo persuasivo paternalista, con rasgos del estilo

autocrático, por lo que los subordinados opinan que algunas veces sienten temor de expresar desacuerdos respecto a las órdenes del superior. Se destaca que quienes experimentan mayor temor de expresar desacuerdos son la encargada de compras y la diseñadora (ambas miembros de la familia del director general), esto quizá se debe a que expresar inconformidades en el ámbito laboral generará problemas que rebasen los límites de la empresa y se trasladen al ámbito familiar. Lo anterior puede ser un elemento que explica el que algunas veces, cuando un empleado no respeta las líneas de autoridad, probablemente enfrente dificultades por dicho comportamiento. En particular es en las áreas de compras y diseño donde usualmente se presenta este problema.

Las características del estilo persuasivo-paternalista conducen al director a preocuparse por ayudar usualmente en la superación de sus empleados y mejorar el desempeño de la empresa. Este accionar es el que se encontró, en especial, en las personas con quienes la interacción cotidiana jefe-subordinado es más estrecha, y es el caso de la secretaria particular, las responsables de personal y de producción de formas continuas.

4.2.1.1. Determinación de índice de distancia de poder

El índice de distancia de poder permite explicar la distancia de poder existente en *El Artesano*. Según señala Hofstede (1980), el índice se define a partir de los tres cuestionamientos siguientes (Cuadro 4):

La dirección de la empresa *El Artesano* muestra una tendencia media alta de distancia de poder entre los niveles 1 y 2, altos en la escala, con una tendencia hacia el nivel

Cuadro 4

Elementos del índice de distancia de poder

Temor al desacuerdo con el jefe	Estilo de toma de decisiones del superior	Estilo de toma de decisiones ideal	Índice de distancia de poder
3.17	2.00	2.83	2.66

Fuente: Elaboración propia con base en Hofstede (1980) y datos proporcionados por la empresa *El Artesano*

medio de la misma (nivel 3). La tendencia genera que algunas veces los empleados sientan temor de expresar desacuerdos con sus jefes. Esta inclinación puede ser resultado de la participación de la mujer en la jerarquía media de la empresa y, en especial, de la colaboración de la familia en este nivel organizacional. Este hecho se explica porque los sistemas de valores de estos actores están sujetos a los roles y las normas sociales, dentro de los cuales destaca el rol masculino; así como el que la mujer está obligada a llevar a cabo, pese a que en la actualidad se ha ido delineando "(...) una nueva identidad femenina capaz de incursionar en ámbitos tradicionalmente masculinos y a pesar de ello (...) se niega a aceptar la masculinización de su persona" (Dávila y Martínez, 1999:75).

Aunque en esta empresa no está formalizada en documentos la estructura organizacional en el desarrollo de las actividades cotidianas, el estilo de toma de decisiones paternalista no está alejado de la concentración de autoridad y del respeto a la jerarquía; de ahí que los subalternos algunas veces sientan temor de expresar desacuerdos con la jerarquía. Esta actitud limita la posibilidad de interacción entre los individuos en general, restringiéndolos a un bien acotado ámbito de acción, hecho

que refuerza una distancia de poder media alta entre los trabajadores y el director. Preservar un estilo de administración tradicional autoritario inhibe la informalidad de las relaciones entre los integrantes de la organización y, como consecuencia, genera barreras en la comunicación jefe-subordinado, con lo que se deja de cumplir esta función ejecutiva de la gestión, señalada por Barnard (1971), como medio informal a través del cual difundir información sin necesidad de recurrir a los canales de carácter formal de la comunicación, y por medio del cual "(...) se defiende la personalidad individual frente a ciertos embates de la organización formal que tienden a desintegrarla" (Montaño, 1997:6).

4.2.2. Dimensión aversión a la incertidumbre

Señala Montaño que, de acuerdo a los hallazgos de Hofstede (1980), la aversión a la incertidumbre se representa por "(...) el nivel de estructuración (...) aceptado como mínimo, representado por un conjunto de reglas y normas tendientes a regular el comportamiento social, dando lugar así a cierto nivel de rigidez o flexibilidad a las relaciones entre individuos" (Montaño, 2000: 289). Esto quiere decir que para evitar la incertidumbre, las organizaciones establecen

una normatividad burocrática, tendiente a controlar el comportamiento de sus integrantes, concediendo con ello una mayor importancia a la autoridad impersonal. Para analizar la dimensión de aversión a la incertidumbre se abordan cuestionamientos que tienen relación con el nivel de estrés que el individuo experimenta en el desarrollo de un trabajo determinado y a la incertidumbre que le puede causar la inseguridad en el empleo. El tener un trabajo seguro destaca por ser muy importante para los empleados, percepción que coincide con un nivel de satisfacción alto en la organización, dado por la certeza que los individuos tienen de contar con estabilidad en el empleo, del cual se deriva un nivel medio de nerviosismo en el trabajo; esto es, que sólo algunas veces los empleados se sienten nerviosos y estresados en su empleo actual. Destaca también el alto grado de satisfacción que los subordinados experimentan en relación con su situación laboral en la empresa.

En esta empresa se da un estilo de dirección paternalista que no necesariamente implica ausencia de autoritarismo; por lo que la mayoría de empleados experimenta nerviosismo y estrés en el trabajo. Se observa que, por la propia naturaleza de las actividades, el personal que conforma esta proporción es el que tiene contacto más cercano y frecuente con la dirección. Por otro lado, el personal más autónomo rara vez enfrenta situaciones de ese tipo. Un clima organizacional adecuado en cualquier empresa es condición necesaria para un buen desempeño y para generar comportamientos lógicos unidos a un fin determinado. De igual manera, para crear un clima favorable debe tomarse en cuenta que

se requiere del fomento de rituales que den significado a la vida de los hombres dentro de la empresa. Asimismo, con la anuencia de ciertos comportamientos no lógicos, se favorece la socialización y la manifestación de valores para forjar la identidad, la cultura organizacional y la cohesión, lo que contribuye a reducir la incertidumbre de los miembros de la organización. En suma, mecanismos de control sutil para controlar el comportamiento.

Las organizaciones en su afán de disminuir el grado de incertidumbre que les provoca la situación competitiva actual, establecen una dirección con clara orientación a las reglas, las cuales son aceptadas por los subordinados. Es este el caso de los empleados de *El Artesano*, ya que estiman estar totalmente de acuerdo en respetar la norma; es decir, apegarse a las reglas (aunque éstas tengan un sentido contrario a sus intereses), lo cual refuerza el nivel medio alto de distancia de poder existente entre el jefe y los subalternos que deja manifiesto las diferencias entre valores compartidos y valores aceptados, éstos últimos "(...) provienen de la organización, mientras que los valores compartidos emanan de aspectos demográficos que poseen los miembros de la organización" (Dávila y Martínez, 1999:22), (Hofstede, Neuijen, Daval, y Sanders, 1990).

Los resultados de las entrevistas y cuestionarios aplicados a los empleados y al directivo de *El Artesano* muestran que ésta es una empresa orientada a las reglas; sin embargo, estas reglas aún no están formalizadas del todo; es decir, no existen documentos en donde los empleados puedan conocer las obligaciones y derechos respecto a su puesto. Tampoco existe un organigrama

de la empresa que ilustre las jerarquías y las responsabilidades establecidas para cada integrante de la misma. A pesar de ello, las normas son entendidas y aceptadas por todos los miembros de la empresa, pues éstas se transmiten verbalmente. Por ello los trabajadores expresaron indecisión respecto a si la gente podría sentirse frustrada por no poder romper las reglas, lo cual pone en evidencia la conformidad de la distancia de poder como algo socialmente determinado y aceptado. Se dice que cuando la normatividad en el trabajo es rígida los empleados optan por evitar, en lo posible, realizar el trabajo. Al respecto, los empleados de *El Artesano* opinan estar de acuerdo con dicha aseveración. Esta forma de interpretar la situación laboral la comparten principalmente quienes tienen bajo su responsabilidad la coordinación del trabajo de otras personas; tal es el caso de las áreas de supervisión en el taller, diseño y compras. Una posible explicación de este evento puede ser la tendencia de los jefes a aplicar lo que se llama la teoría "X", la cual señala que "La mayoría de las personas detestan el trabajo y son irresponsables, (por lo que) puede esperarse que cumplan con el mínimo posible de trabajo siempre y cuando se diseñen controles estrechos que impidan a las personas dedicarse a realizar actividades ajenas al trabajo" (Arias, 1989: 126). Por otro

lado, no opina así la secretaria particular, ni la responsable de personal.

Se podría pensar que hay un deseo generalizado en los trabajadores por ingresar a laborar en una gran empresa, principalmente por la posibilidad de obtener amplios márgenes de beneficio en cuanto a prestaciones y altos salarios; así como, gozar del privilegio de pertenecer a una empresa de clase mundial. Sin embargo, no siempre esto es así, en *El Artesano* los empleados opinan estar en desacuerdo respecto a que una gran empresa es el mejor lugar para trabajar, lo cual se puede explicar por diversas razones, entre ellas: 1) quizá porque ingresar a una gran empresa resulte más difícil; 2) por los requisitos que ésta establece, entre ellos: a) altos niveles de preparación, b) amplia experiencia y c) límite de edad; o bien: 3) porque se desee trascendencia en la labor cotidiana, hecho que puede ser más factible en una empresa de menor dimensión por la cercanía con la dirección y por la familiarización que se logra con ello.

4.2.2.1. Determinación del índice de aversión a la incertidumbre

Hofstede (1982), construye el índice de aversión a la incertidumbre a partir de los tres elementos que se muestran en el Cuadro 5:

Cuadro 5

Índice de aversión a la incertidumbre

La orientación a las reglas	La estabilidad en el empleo	El estrés y nerviosismo en el trabajo	Índice aversión a la incertidumbre
1.67 De acuerdo	1.67 Muy satisfecho	3.50 Algunas veces	2.28 Nivel alto de temor al cambio

Fuente: Elaboración propia con base en Hofstede (1980) y datos proporcionados por la empresa *El Artesano*

En la empresa *El Artesano*, estos elementos muestran una tendencia alta a anular la incertidumbre. Del primero se puede señalar que tanto para los empleados como para la empresa es muy importante conservar un comportamiento orientado por las reglas, por lo que éstas (aunque ausentes en la parte formal de la empresa) se conocen y respetan, produciendo ventajas para las dos partes. Para los empleados, las reglas implican límites definidos de actuación en el desarrollo de su actividad, ya que éstas, “al mismo tiempo tratan de enfrentar la ansiedad por una gran necesidad de seguridad” (Hofstede, p. 121) y permiten a la empresa predecir los comportamientos de los empleados y tal vez conducirlos.

También señala Hofstede que las ocupaciones altamente educadas tienden a mostrar menor orientación a las reglas. En este caso los empleados encuestados ocupan posiciones altas en la jerarquía organizacional, posiciones que comparadas con las existentes en una gran empresa deberían ser altamente educadas. Sin embargo, quienes las ocupan en *El Artesano* tienen un promedio de educación formal completa a nivel medio superior, por lo que la mayoría muestra una amplia orientación a las reglas, lo cual permite afirmar que el nivel de educación no sólo define el índice de aversión a la incertidumbre, también evidencia el alto índice de distancia de poder entre jefe y subordinados.

El segundo de los elementos del índice de aversión a la incertidumbre muestra la certidumbre que la empresa brinda a sus empleados, mediante la estabilidad en el empleo en relación con el futuro. La conjunción del apego a las normas y la satisfacción de tener un empleo estable (en el

que intentan permanecer hasta la jubilación -en el caso de los familiares- y por un lapso de entre 2 y 5 años -para no familiares-), permite que los empleados sólo algunas veces presenten cuadros de nerviosismo y estrés⁹ en el trabajo. Sin embargo, el resultado de los tres elementos permite inferir que el estilo de dirección de esta empresa experimenta un alto nivel de temor a la incertidumbre. Posiblemente a esto se deba la inclusión de familiares directos en la operación de la empresa, con quienes se pueda garantizar el cuidado del patrimonio familiar; asimismo, puede responder a un mecanismo de defensa dirigido a crear certidumbre, pese a que ello no resulte del todo objetivo. Esto se da principalmente porque una de las tareas sustanciales del director es la de ventas, actividad que demanda de él mayor tiempo y dedicación; por otro lado, se realiza fuera de la organización, por lo que (en esos lapsos de ausencia) delega autoridad y responsabilidad a la gerencia general, lo que implica la “autoridad de personas que suple la ausencia de normas y que se relaciona con la distancia de poder” (Hofstede, 1980:115).

La presencia de la familia en la línea media de la empresa genera que, en este nivel jerárquico, las expectativas de permanencia en la empresa se proyecten hasta la jubilación. Mientras que la gente joven manifestó el deseo de permanecer en la empresa por un lapso de entre dos y cinco años; esta aspiración resulta lógica ya que muchas veces los trabajadores jóvenes sólo desean adquirir un mínimo de experiencia en empresas pequeñas (que son utilizadas como capacitadoras), para después ir en busca de mejores oportunidades, bien

⁹ El estrés y nerviosismo en el trabajo es el tercer elemento que define el grado de aversión a la incertidumbre.

sea en empresas de la misma dimensión o en otras de mayor tamaño.

4.2.3. Dimensión individualismo—colectivismo

Hofstede (1980), explica esta dimensión a partir del concepto de cultura nacional, en el entendido de que ésta influye en la cultura organizacional. Es por ello que a partir de aspectos sociales que se manifiestan en la cultura nacional, puede establecerse si el estilo de dirección tiene un carácter individualista o con tendencias hacia lo colectivo. Los resultados que se presentan a continuación están relacionados con la dimensión de individualismo-colectivismo, pero no sólo se inscriben en los parámetros de los valores que existen en la sociedad, además hacen un acercamiento al nivel industrial y por tamaño de empresa, por lo que, como señala Schein: “los elementos culturales tienen la capacidad de estar presentes en todos los miembros de la organización y no sólo en el ápice estratégico, que es al que históricamente se le ha dado la tarea de transmitir la cultura” (Schein citado en Dávila y Martínez, 1999:34).

El patrón cultural que prevalece en una sociedad influye en el grado de individualismo-colectivismo que presentan los individuos que pertenecen a ella, grado que se traslada a sus diferentes ámbitos de actuación. Desde la perspectiva de Hofstede (1980), el índice de individualismo opone la importancia que los individuos dan al tiempo para la empresa (en un extremo alto), con la que otorgan al dedicado a la vida personal y familiar (en el límite bajo tendencia al colectivismo). Es decir, el índice de individualismo afecta la naturaleza de las relaciones del sujeto con la empresa y con la

familia. En la empresa *El Artesano*, tanto el director como los actores de la línea media difícilmente pueden establecer fronteras bien definidas entre el ámbito laboral y la vida personal. Esto se debe principalmente al hecho de que la dirección la ejerce un director-propietario y que la línea media está integrada por su familia; todos dedican la mayor parte del tiempo a la empresa, por lo que puede traducirse en un tiempo para la vida personal, dedicado a un proyecto de vida que es su empresa; en donde, por los lazos familiares que los vinculan entre sí, existe una “gran dependencia emocional entre los miembros (...)” (Hofstede, 1980: 152), lo que es característico de una sociedad colectivista en oposición al comportamiento relativamente autónomo del individuo respecto a diversos grupos sociales, lo que es distintivo del individualismo.

Los resultados de la investigación revelan la ubicación del estilo de gestión de *El Artesano* en la escala de individualismo-colectivismo. Para explicar el índice de individualismo-colectivismo se retoman elementos que están relacionados con las metas en el trabajo actual y lo deseable en un trabajo ideal. Hofstede señala que la estructura familiar tiene relación con el desarrollo de una educación individualista, por lo que: “El hijo en una familia pequeña aprende a ser más individualista” (Hofstede, p. 171), en consecuencia estará orientado hacia el logro personal e individual. Todos los empleados de *El Artesano* señalan que es muy importante tener desafíos en el trabajo, probablemente esta afirmación derive de la posibilidad que la empresa les brinda para acceder a logros personales dentro de las actividades cotidianas, pues están muy satisfechos con el

logro de las metas en la empresa. Además de tener muy presente la importancia del logro personal, existe interés en trabajar de manera conjunta con gente que coopera, aunque para 50% de los empleados la cooperación no tiene un carácter relevante, especialmente para las responsables de compras, diseño y supervisión de producción de formas continuas. Para las dos primeras tal vez esto no sea tan considerable porque al formar parte del grupo propietario piensan que el trabajo es obligatorio para los otros y que se tiene que realizar, aunque los empleados no sean cooperativos y por lo tanto no otorguen gran importancia a la cooperación.

Aunque se reconoce la necesidad del colectivismo en el desarrollo de las actividades de la organización, en realidad se encuentran limitaciones para la realización del trabajo en equipo. Este hecho es evidente debido a que los empleados están más o menos satisfechos respecto a la disponibilidad que muestra la gente hacia la cooperación con otros. Quizá esto indique que el diseño organizacional, hasta cierto punto rígido, limita la interacción personal y laboral a nivel horizontal. La aspiración a tener desafíos en el trabajo y la satisfacción con el nivel de logro personal en la empresa tiene estrecha relación con la libertad que los individuos desean para aplicar su experiencia y conocimientos en el área laboral. La libertad deseada representa un elemento muy importante en el nivel del trabajo individual, hecho con el que en realidad los empleados se encuentran satisfechos.

La capacitación es un tema controvertido en la vida organizacional, especialmente en el ámbito de las pequeñas empresas. Al respecto, en *El Artesano* el director-propietario señala

que sus empleados difícilmente se incorporan a los esporádicos cursos de capacitación que promueve la empresa. Además, señala que hasta el momento la capacitación ha sido un tema al que se le ha dado poca importancia, debido a que todos sus esfuerzos se han dirigido a la producción. Sin embargo, la línea media estima que tener oportunidades de capacitación es muy importante, probablemente porque a través de ella se adquieren nuevos conocimientos, lo que representa más y mejores herramientas para el mejor desempeño laboral. Por otro lado, los empleados señalan estar satisfechos con las oportunidades de capacitación en su puesto actual. No obstante, esto no es significativo ya que el director señala (en una entrevista) que los empleados no acuden a los cursos de capacitación. Asimismo, menciona como razones de tal actitud de los trabajadores las siguientes: a) no desean dedicar más tiempo a la empresa, ya que los cursos se ofrecen fuera de la jornada de trabajo; b) su estructura considera aspectos relacionados con la producción; c) los cursos son establecidos por la Cámara Nacional de las Artes Gráficas (CANAGRAF), organismo que hace extensiva la invitación de capacitación a empleados de los socios; d) los trabajadores desean adquirir conocimientos que no se vinculen con la actividad que realizan cotidianamente; o bien, e) las temáticas de la capacitación no son de su interés.

Contrario a los argumentos del director, algunos trabajadores están poco satisfechos con las oportunidades de capacitación; éstos son, principalmente, la responsable de compras; la supervisora de producción de formas continuas y la secretaria particular, lo que pone en evidencia la falta de atención

del director en el campo de la capacitación. En cambio, los otros empleados dicen estar satisfechos con la capacitación, lo cual puede deberse al hecho de que son personas relativamente nuevas en la empresa, y la capacitación que se les brindó en relación con su incorporación al puesto que desempeñan les parezca adecuada. Se debe subrayar que la gerente general es la única empleada que está totalmente satisfecha con la capacitación, lo cual probablemente se deba a que a este nivel se dirigen los cursos o porque la persona se capacite en temáticas que le parecen atractivas. Un aspecto relevante en una situación ideal para los empleados de *El Artesano* es la posibilidad de utilizar completamente sus capacidades en el trabajo, con lo que el individuo puede alcanzar el sentido de logro personal. Al respecto en el trabajo actual, los empleados manifiestan estar muy satisfechos con la libertad que existe para la puesta en práctica de sus habilidades. Estos argumentos probablemente se contraponen a lo que se refiere el nivel ideal respecto a la importancia que tiene para los empleados realizar una gran variedad de trabajos, pues ubican este aspecto en el nivel de más o menos importante, con lo que (se puede pensar) que su orientación tiene una tendencia hacia la especialización, ya que una grave problemática en las pequeñas empresas es que los empleados hacen todo tipo de funciones que les encomiendan, aun aquéllas para las que no fueron contratados o capacitados. En el empleo actual, especialmente la gente de la línea media, presenta una inclinación hacia la satisfacción con la oportunidad de realizar una gran variedad de trabajos.

Otros elementos que los empleados esperan de la empresa son condiciones de

trabajo adecuadas, las cuales desde un punto de vista ideal no son tan importantes, lo que se ve reflejado en la situación actual, donde los empleados están más o menos satisfechos con las condiciones físicas presentes. Tal vez en este nivel la empresa cubre el requisito mínimo que la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS) exige como normas de higiene y seguridad para el desempeño del trabajo. La mediana satisfacción que los empleados experimentan probablemente se debe a que las instalaciones de la empresa son muy limitadas, lo que induce a una mayor socialización de espacios, dando como resultado que la parte administrativa esté inmersa en el área operativa, pues la maquinaria y equipo de producción ocupan una amplia superficie de la empresa. Es importante señalar que la socialización de espacios no implica necesariamente la integración de los empleados, debido a que existe una clara diferenciación de estratos dentro de la empresa y difícilmente se dan interacciones informales y convivencia entre los niveles jerárquicos; quizá se den algunas interacciones de manera esporádica, aunque sólo entre la línea media y el ápice estratégico.

El tiempo que las relaciones laborales demandan de los individuos situados en los niveles medio y alto de la empresa se contraponen cada vez más con el tiempo dedicado a la vida personal y familiar. Dado que ser ejecutivo (a) o funcionario (a) significa la pérdida de la vida privada, en la medida que el requisito indispensable para las empresas es que sus ejecutivos les dediquen tiempo completo (Dávila y Martínez, 1999). Por lo que el deseo de los empleados de estar en un trabajo que les deje tiempo para

la vida personal y familiar es considerado como muy importante. En el desarrollo del trabajo actual están más o menos satisfechos con el tiempo libre que les deja el trabajo lo que enfatiza la dependencia de los actores respecto a la organización. En esta situación se encuentran de manera particular la secretaria de la dirección, la supervisora de formas continuas y la diseñadora y gerente general. Por el tipo de actividad que desarrollan estas personas deben dedicar mayor tiempo a la vida empresarial. Por su parte, la responsable de compras se siente poco satisfecha con el tiempo libre que le deja la empresa, dado que su carácter de propietaria la obliga a dedicarse por completo a la vida gerencial, aunque sus funciones sólo se desarrollen a nivel de la línea media.

4.2.3.1. Determinación del índice de individualismo-colectivismo

El índice de individualismo en términos ideales muestra una tendencia hacia un nivel alto que se corresponde con el grado de individualismo en el nivel de la situación actual. Esto permite identificar en *El Artesano* un estilo de dirección con tendencia individualista, determinado principalmente por su orientación al logro, debido a que sus objetivos principales son dos: "uno es el crecimiento en base a recursos propios, ya que considera que obtener financiamiento para el crecimiento reviste un nivel medio de importancia. Y el otro, mantener un nivel de ventas acorde a su tamaño de empresa" (argumentos expresados por el director de la organización analizada). La orientación al logro que experimenta el director-propietario lo obliga a dedicar la mayor parte de su tiempo a la empresa, por lo que las fronteras

entre ésta y la familia no tienen una clara definición, lo que tal vez sí puede darse para un director subordinado tradicional. Estas evidencias conducen a considerar que existe un estilo individualista en esta empresa, pero que recoge matices relacionados con los aspectos sociales de la cultura, ya que no es llevado al extremo, como el que han criticado autores como Mayo (1977) y Durkheim (1998); el primero señala que en el individualismo de las sociedades modernas se han debilitado los vínculos familiares que daban cohesión a la comunidad; el segundo cuestiona que "el individuo ya no es solidario con una localidad geográfica y con la gente que en ella vive" (Mayo, 1977, citado en Montaña, p. 5)

El matiz del grado de colectivismo en el estilo de dirección mexicano se encuentra principalmente en la importancia que el director confiere a la dimensión familiar dentro de la empresa, a pesar de lo que representa su permanencia. Además, conserva en cierto sentido la solidaridad hacia la gente que trabaja para *El Artesano*, pues una preocupación central del director es garantizar empleo para todos sus trabajadores, por lo que también se presentan rasgos de colectivismo, en donde como lo señala Montaña: "(...) se observa una marcada orientación hacia la vida en colectivo y una limitada difusión de la racionalidad instrumental" (1997: 10), sin olvidar que el directivo mexicano, al igual que el de las empresas occidentales, busca la consecución de intereses personales que reflejados en el éxito empresarial, se traducen según la perspectiva del director de *el Artesano* en: "la armonía; en el crecimiento espiritual, intelectual, afectivo, familiar, social y material(...)", y la autorrealización que, en el

caso del director de *El Artesano*, se materializa en la propiedad de la empresa, que se sostiene de un capital propio y que representa el producto del esfuerzo individual y familiar.

4.2.4. Dimensión masculinidad—feminidad

La dimensión de masculinidad-feminidad pone de manifiesto las diferencias convencionalmente aceptadas en los roles que hombre y mujer representan en la sociedad, roles que determinan las actitudes, los comportamientos y los valores que los individuos deben introyectar en sus esquemas mentales, conforme a la categoría de género al que pertenecen. Esta determinación ha permitido a cada sociedad crear estereotipos tradicionales diferentes para hombre y mujer. La asignación de roles se da a partir del proceso de socialización en los ámbitos familiar, escolar, laboral y de grupos (Hofstede, 1980), en donde el modelo dominante para el rol masculino establece que debe ser asertivo y con valores de agresividad, ambición, competencia, éxito y logro económico. En cambio, al rol femenino se le enfatiza como misión principal la protección; en tanto que los valores que han impreso su sello en los esquemas mentales femeninos son el afecto, el cariño y la comprensión.

En el ambiente organizacional la división del trabajo se ha estereotipado, situación que se manifiesta en el énfasis con que se determina el tipo de actividades laborales idóneas para hombres y para mujeres. Se considera por regla general que las metas organizacionales de logro y éxito corresponden al orden de las metas masculinas, por lo que no es extraño observar que la gestión de la empresa la conduce principalmente alguna persona del género masculino. Sin embargo, dadas las

condiciones actuales en las que se encuentran inmersas las organizaciones el deber ser de cada sexo se ha ido desdibujando, provocando con ello importantes transformaciones en la cultura. Como consecuencia de los cambios económicos, tecnológicos y culturales, en las organizaciones se pueden encontrar mujeres realizando actividades a las cuales se había restringido su acceso tan sólo por problemas de convención. La manifestación de esta dimensión en *El Artesano* se presenta enseguida a partir de diferentes argumentaciones. Se inicia con el alto nivel de importancia que los empleados otorgan a tener desafíos en el trabajo. Todos los integrantes de la línea media coinciden con esta aseveración; especialmente, quienes ocupan puestos de interacción directa con la dirección, como son la secretaria particular, la encargada de compras y la responsable de producción. Probablemente esto se explica por el grado de complejidad de la actividad realizada por cada una, por ejemplo para la secretaria particular tratar asuntos de carácter confidencial (incluso tal vez estratégicos), representa continuos desafíos en el trabajo. Lo mismo sucede para dos actividades relacionadas: Compras y producción, en ésta última se pueden presentar desafíos como carecer de un abastecimiento adecuado, cubrir la satisfacción de las necesidades propias de cada cliente y hacerlo en el menor tiempo posible (por la presión que genera la competencia), y como consecuencia de todos estos aspectos ver finalmente afectado su desempeño laboral, por lo que la evitación de esta situación también representa un desafío constante. Al respecto, cabe hacer énfasis en que siendo el desafío uno de los valores del rol masculino, el caso de *El Artesano* pone en

evidencia que también las mujeres desean lograr sus propósitos, lo que desmitifica la idea de que sólo los hombres tienen valores de logro. Esta aseveración se puede señalar con base en que la mayoría de integrantes de la línea media en esta empresa son mujeres, las cuales manifiestan estar totalmente satisfechas con los logros personales en su empleo actual, lo que permite señalar que si bien las normas sociales impulsan a los hombres a ser más asertivos y competitivos, y a las mujeres a ser más solidarias y preocupadas por el cuidado y la alimentación, el hecho de que unos y otras deban enfrentar situaciones y actividades desafiantes puede dar lugar a comportamientos distintos. Tal es el caso de las mujeres ubicadas en la línea media de la empresa, las cuales por realizar actividades de gestión abandonan actitudes y comportamientos del estereotipo tradicional femenino, especialmente en el área de producción. El logro personal generalmente va acompañado de la oportunidad de tener altos ingresos que procuren el bienestar personal y familiar. Al respecto, los empleados de *El Artesano* establecen que idealmente la oportunidad de obtener altos ingresos en una empresa es muy importante, ya que con ello se tiene la posibilidad de proporcionarle a la familia un lugar agradable para vivir. No obstante, el que los empleados estén totalmente satisfechos con el logro personal dentro de la empresa se da la situación de que su nivel de vida familiar sea más o menos adecuado, pues están en cierto modo satisfechos. Por lo tanto, se puede inferir que, aunque en el terreno de lo ideal es muy importante tener la oportunidad de obtener altos ingresos, la situación actual sólo les permite tener una satisfacción media con el

salario que perciben.

En *El Artesano*, el deseo de oportunidades de ascenso en la escala jerárquica no es exclusivo del género masculino, debido a que el único hombre en la línea media establece que sólo es importante tener oportunidades de ascenso; en cambio, las mujeres ubicadas en ese nivel señalan que en un trabajo ideal es muy importante la movilidad social. Aunque en realidad, los trabajadores manifiestan estar satisfechos con las oportunidades de desarrollo en el trabajo, lo cual puede indicar que el director deberá hacer un mayor esfuerzo para apoyar el desarrollo de los empleados, especialmente a través de la capacitación, ya que el nivel de satisfacción alcanzado en este rubro presenta una tendencia hacia una satisfacción mediana, por lo que las expectativas de la línea media en cuanto a desarrollo personal dentro de la empresa son poco alentadoras. A diferencia de otras empresas del mismo giro las oportunidades de ascensos en la jerarquía las tienen principalmente los familiares de la dirección. Como ya se mencionó las oportunidades de desarrollo que experimenta el personal de *El Artesano* tienden a un nivel de satisfacción medio alto; sin embargo, hay quienes piensan que es menor su nivel de satisfacción respecto a las oportunidades de progreso dentro de la empresa, entre los que se encuentran la responsable de compras, quien tiene una antigüedad en la empresa mayor que, por ejemplo, la diseñadora, que actualmente además de desempeñar ese puesto, funge como gerente general y sólo tiene en la empresa tres años, y sin embargo, ha alcanzado una posición directiva -aunque interina-.

El reconocimiento es una de las

necesidades de autoestima más importante en el ser humano, sin importar el género. Contar con un alto nivel de reconocimiento por parte de quienes integran el círculo de vida de una persona contribuye a su crecimiento espiritual y repercute de manera positiva en las relaciones interpersonales. Asimismo, el reconocimiento que se da al trabajador en el ámbito laboral por su buen desempeño, ayuda a elevar la moral y en cierto sentido produce motivación. En la empresa estudiada, los empleados sugieren que, en una situación ideal, obtener reconocimientos cuando se hace bien un trabajo es más o menos importante. Probablemente esta percepción está estrechamente ligada a la situación que prevalece en su trabajo actual, donde están medianamente satisfechos con los reconocimientos que reciben. Es muy probable que esta sensación se deba a que el director de la empresa no ha establecido algún sistema de evaluación del desempeño y recompensas; o bien, a que éstas sean esporádicas. Todos los empleados coinciden en que es muy importante contribuir al éxito de la empresa, y aunque no se tiene una clara definición de lo que ellos consideran como éxito, éste se puede plantear como la posibilidad de que la empresa permanezca en el mercado y logre cierta participación que le permita mantener el nivel de empleo actual. La información que aporta el estudio muestra que para los empleados este aspecto es muy importante, tal vez porque ello implique la seguridad de conservar el empleo, lo que se traduce en bienestar familiar y logro personal. En torno a esto cabe precisar que en opinión del director general conservar por mucho tiempo a su personal es medianamente importante, pero lo que sí considera muy

importante es asegurar empleo para todos sus trabajadores.

Los resultados de las encuestas ponen de manifiesto que el éxito, considerado por Hofstede (1980) como valor tradicional masculino, también lo comparte la mentalidad femenina. Tal vez con esta percepción de la importancia del éxito emerge la cualidad femenina del cuidado y la protección, en el sentido de contribuir al sostenimiento de la fuente de ingresos que garantice el bienestar familiar, y como entre los empleados se encuentran familiares del director general, de alguna manera esto representa la fusión entre las fronteras de la organización y la familia, lo que hace del estilo de dirección un prototipo diferente al de la gran empresa nacional y de la empresa de clase mundial.

Respecto al planteamiento de la posibilidad de trabajar en una empresa de prestigio, los empleados de *El Artesano* asociaron el concepto con el reconocimiento del que gozan las grandes empresas, por lo que los datos señalan que esto es más o menos importante, pero con una tendencia hacia poco importante. Quizá estas respuestas tienen relación con lo que afirma Hofstede sobre el hecho de que el prestigio es otro de los valores adscritos al género masculino, y como la mayoría de personal de la línea media de *El Artesano* son mujeres, tal vez desempeñarse en una empresa de prestigio no es relevante para ellas, por su condición de mujeres ejecutivas, ya que la gran empresa de prestigio prefiere en el nivel ejecutivo al género masculino, como lo señala Martínez (1998), el problema que hoy enfrenta la mujer ejecutiva es que al margen de sus habilidades y su formación universitaria encuentra en su carrera de ascenso en las

organizaciones un techo de cristal; es decir, un límite invisible que según Aragón (2010) está representado por “un conjunto de normas no escritas o cultura empresarial que dificulta a las mujeres acceder a los puestos de alta dirección”, espacios donde de manera preponderante se ubica a los hombres, por el hecho de que los valores masculinos coinciden con las metas organizacionales. Por otro lado, no se debe perder de vista que el promedio de escolaridad de ellas es de nivel medio superior, lo que puede ser una limitación para el ingreso a una empresa de prestigio donde para acceder a puestos ejecutivos es requisito indispensable una formación académica profesional, además de una amplia experiencia.

Es interesante hacer notar que a pesar de que el prestigio representa un clásico valor masculino, el único hombre presente en la línea media considera que no es importante trabajar en una empresa de prestigio. La explicación probable a esta opinión puede estar vinculada a cierta experiencia laboral previa en una gran empresa y el que su permanencia no haya sido relevante; o bien, a que desconozca ese ámbito de trabajo. La importancia que los empleados dan a la oportunidad de obtener buenas prestaciones, en una situación ideal, es más o menos relevante para el desempeño laboral. Sin embargo, esta respuesta puede ser una proyección de lo que en el trabajo actual sucede y que tiene que ver, tal vez, con la poca accesibilidad a la obtención de aumentos de sueldo y prestaciones, pues el promedio de los datos muestra una tendencia hacia una mediana satisfacción. La explicación al respecto se vincula con las limitaciones que enfrentan las pequeñas empresas, que

sólo les permite ofrecer a sus empleados las prestaciones a que les obliga la ley.

Otro de los resultados que destaca es la respuesta de la diseñadora, quien considera que es muy importante trabajar en una empresa de prestigio, lo que conduce a interpretar que como constructo el prestigio puede tener diferentes valoraciones. Cabe recordar que esta persona es propietaria de la organización y tal vez considera que su empresa tiene prestigio, pues goza de la preferencia de clientes de gran tamaño como es el caso de BMW (entre los más importantes) y porque su empresa es autosuficiente para la operación. De acuerdo con lo señalado por Hofstede (1980), la sociedad mexicana presenta una tendencia hacia la colectividad, valor impreso en los esquemas mentales de todos los mexicanos y producto de la herencia cultural. Como los valores se traducen en comportamientos, entonces éstos se trasladan a todos los ámbitos de actuación del individuo. Dicha inclinación permite manifestar a los empleados de *El Artesano* la importancia que le confieren al hecho de ayudar a otros, aunque la secretaria particular y la supervisora de producción de formas continuas manifiestan que la oportunidad de ayudar a otros no es tan importante. Probablemente, en el caso de la secretaria particular, como la mayor parte de su trabajo es sólo con el director no estime que ayudar a otros sea fundamental, y para la supervisión de producción quizá por tratar con expertos en el ramo, le parezca que ayudar a otros es irrelevante. Respecto a la satisfacción que experimentan los empleados de ayudar a otros, ésta es alta. Es posible interpretar esto como una posibilidad de realizar trabajo colectivo. Es de conocido por todos que en

una pequeña empresa los empleados ejecutan gran diversidad de trabajos, lo que propicia la interacción colectiva que en cierto modo permite compartir valores comunes que refuerzan el sentido de colectivismo.

La mayoría de los empleados *El Artesano* opina que una empresa pequeña es un lugar más deseable para trabajar que una gran empresa. La preferencia por un tamaño pequeño de empresa tal vez provenga de la facilidad de ingreso a una empresa de este tipo, o también se piense que en ella existe una relación más estrecha entre todos los miembros de la organización, que permite una relación más personalizada entre los trabajadores y los propietarios, lo que hace posible que la relación laboral vaya más allá de una relación racional instrumental. Sin embargo, la gerencia general opina que una gran empresa es un mejor lugar de trabajo, posiblemente su percepción tenga relación con la experiencia de haber trabajado en un lugar así, o piense que una gran empresa

representa una garantía de bienestar económico.

4.2.4.1. Determinación del índice de masculinidad-feminidad

El índice de esta dimensión se determina mediante dos indicadores, el primero se obtiene a partir del conjunto de variables que a continuación se presentan: a) estilo de dirección, b) cooperación, c) área deseable para vivir con la familia, d) seguridad en el empleo, e) desafío en el trabajo, f) reconocimiento y g) ganancias. El segundo indicador, Hofstede (1980) lo denomina "ego-social" (Cuadro 6), el cual está descrito a partir de: i) la alta importancia que se le da a un estilo de dirección y ii) a la cooperación; así como a iii) la baja importancia que se otorga a las ganancias.

El índice de masculinidad deseado de *El Artesano* es alto, esto lo indica la media que se obtuvo de los ítems referidos y deseados en un trabajo ideal, lo cual coincide con

Cuadro 6

Índice de ego social

Variables	Situación ideal	Situación actual
Estilo de dirección	Tendencia hacia el estilo consultivo = 2.83	Estilo persuasivo-paternalista media = 2.00
Cooperación	Trabajar con gente que coopera = 2.17 importante	La disponibilidad de la gente para cooperar = 2.67 más o menos satisfecho
Ganancias	Oportunidad de obtener altas prestaciones = 2.67 más o menos importante	Oportunidad de obtener altos sueldos y prestaciones = 2.33 satisfecho
Índice de ego social	2.5	2.33
Índice de masculinidad	1.90	2.09

Fuente: Elaboración propia con base en Hofstede (1980), e información aportada por *El Artesano*.

la situación del trabajo actual, donde se presenta una tendencia alta de masculinidad, de la misma forma que el estilo de dirección. Probablemente en la percepción del estilo de dirección influye el que la línea media de la empresa esté ocupada por mujeres. No obstante, aunque en esta organización el género femenino ha logrado ascender a esos puestos, no implica que el estilo de gestión sea menos masculino. Más bien el director aprovecha la naturaleza de las mujeres (pues son más comprometidas y más cumplidas. Atributos que el director asigna a las mujeres, información obtenida en entrevista) para apoyarse en ellas, en la consecución de las metas de la empresa, que aunque conceptualmente se vinculan a valores masculinos, en este caso son mujeres las responsables de cumplirlas. El alto índice de masculinidad se refuerza por el patrón persuasivo-paternalista de dirección que impera en la organización, que Hofstede (1980) define como el que toma decisiones unilaterales, pero antes de llevarlas a cabo las expone a sus subordinados y les resuelve dudas, dado que el personal en quien se apoya el director de *El Artesano* pertenece al género femenino, probablemente ello refuerza su masculinidad.

A nivel de lo deseable, las mujeres se interesan por un estilo de dirección persuasivo paternalista, pero con tendencia al consultivo, que les permita participar en la toma de decisiones. Quizá esto se debe a su participación en ámbitos antagónicos al rol que la sociedad les ha asignado, por lo que deseen que se les permita actuar de manera menos convencional, lo que hace pensar que los roles tradicionales se van desdibujando, y que por ello las identidades

de género se reconfiguran continuamente, aunque de manera paulatina, por lo que no experimentan transformaciones radicales. Difícilmente el rol femenino podrá adoptar una completa masculinización y el masculino la feminización. Sin embargo, el factor del ego social establecido por Hofstede (1980), para el estilo de dirección mexicano se cumple en esta empresa y está presente en su estilo de dirección. Por otro lado, es importante enfatizar que en la conformación de un estilo de dirección persuasivo-paternalista, la función de la familia es relevante en el cuidado del patrimonio y el apoyo que brinda al director para la consecución de logros personales y económicos, con los cuales sostener el negocio y garantizar una fuente de ingresos, tanto para el grupo familiar como para sus trabajadores. Aunque en esta forma de gestión son más evidentes los valores masculinos, no debe soslayarse que también adopta valores femeninos, tales como la intuición y la tendencia hacia el colectivismo; en donde las muestras de solidaridad son relevantes y permiten avanzar hacia el éxito empresarial, entendido como la posibilidad de alcanzar "La armonía, el crecimiento espiritual, intelectual, afectivo, familiar, social y material," que es diferente al éxito del director subordinado de la gran empresa, el que se distingue por su carácter racional instrumental y al cual no le interesa de manera primordial la familia.

5. Conclusiones

Conocer el estilo de gestión de *El Artesano* a partir de los hallazgos de Hofstede (1980), es útil para entender cómo se manifiesta la cultura y cómo influye en la permanencia de las organizaciones dentro de un contexto

determinado. Los resultados que aporta la investigación permiten señalar que existen diferencias entre los estilos de dirección de una empresa pequeña y una grande, sin que esto signifique que se pueden generalizar a todas las pequeñas empresas.

Se confirma que el estilo de dirección de la empresa es de tipo persuasivo paternalista, un estilo que toma en cuenta la participación de la familia en la organización en puestos estratégicos y operativos. La asociación de los miembros de la familia a la empresa incide sobre las dimensiones culturales, haciéndolas adoptar ciertos matices y generando otra dimensión: la de la familia. En México, la presencia de empresas familiares es una realidad; asimismo, las relaciones estrechas entre el director y los empleados. Sin embargo, en el caso de estudio, éstas no existen, además de que las relaciones informales son poco relevantes para el director.

Los resultados de la investigación permiten plantear una conclusión relevante, ésta se refiere a la influencia significativa del origen social del director y dueño de la empresa *El Artesano* en el estilo de dirección, lo que explica porqué una distancia de poder media no implica la pérdida de respeto a la jerarquía ni de la rigidez de los procedimientos; no obstante, es importante señalar que la delegación de autoridad se da de manera transitoria y representativa en los periodos de ausencia del director

El modelo teórico de Hofstede (1980), considera natural la centralización en la toma de decisiones cuando existe una distancia de autoridad amplia, esta situación sucede en *El Artesano*, y se ve reforzada por la creencia del dueño de que los miembros de la organización no tienen capacidad para ello,

o bien que no quieren asumirla, por eso sólo él toma decisiones, las comunica y se tienen que cumplir. Tales manifestaciones se tratan sin duda de expresiones culturales, las cuales permiten señalar que en esta empresa se da un modelo de autoridad tradicional que “refiere la autoridad del padre, del esposo, (...) del más viejo de la estirpe (...) sobre los miembros del hogar (...)” (Weber, citado en Zabludovsky, 1989:27), en parte porque el dueño en la misma empresa también es esposo, hermano y tío, una figura de respeto en la familia. En la sociedad mexicana como en la empresa, la formación profesional es símbolo de poder, le confiere al que la detenta ante la familia y demás subordinados un estatus que contribuye a incrementar la distancia de autoridad. Además, el tradicional respeto a la jerarquía y la falta de rituales compartidos y de espacios de socialización inhibe la cohesión de grupo e incrementa la distancia de poder.

La presencia de un alto índice de aversión a la incertidumbre en la empresa analizada es una manifestación del temor al riesgo de perder el patrimonio familiar, incertidumbre que se matiza con la creencia expresa de que la empresa es sólida y con el cuidado en adoptar riesgos innecesarios que pongan en peligro la estabilidad lograda hasta el momento. El dueño, como buen economista, confía en el poder del mercado para deshacerse de las empresas débiles. Además se prepara para enfrentar el futuro mediante capacitación administrativa e información; así como con tecnología. El índice alto de aversión al riesgo se contrarresta con una clara orientación a las reglas, porque según el director “en la medida que todo mundo acate lo que tiene que hacer -la empresa- funciona mejor”.

También la incertidumbre se reduce por la seguridad que le proporcionan los seguros contra robo y desastres con que cuenta. Un índice bajo de individualismo y alto de distancia de poder definen el cumplimiento de obligaciones instituidas por la amistad, por sobre las institucionalizadas por la sociedad (Zurcher, citado en Hofstede, 1980). En México se presenta una tendencia al colectivismo manifestándose principalmente en la unión familiar y con la sociedad en situaciones difíciles. El nivel de colectivismo en el ámbito organizacional de la empresa estudiada no es alto, por lo que el estilo de dirección puede alcanzar cierto nivel de individualismo, por su orientación al logro. Asimismo, el individualismo está presente en la centralización del poder y la autoridad, y se manifiesta en la desconfianza del dueño de la empresa en los otros –por ejemplo, en la cooperación ínter empresarial– para cederles el manejo de la empresa.

El director de la empresa estudiada manifiesta un alto índice de masculinidad, que se ve respaldado por un comportamiento femenino sumiso, comprometido y responsable, además del respeto a la jerarquía. Para constatarlo, basta con referir sus argumentos respecto de la participación femenina; señala que las mujeres son más responsables, se apegan mejor a las reglas y normas de trabajo, y son las que menos aumentos de salario demandan. El éxito para el director es un imperativo, su principal interés la permanencia, el crecimiento de la empresa y la rentabilidad; indicadores que confieren sentido de logro y reconocimientos personales.

Por último, es importante señalar que la organización es un lugar de manifestación

cultural donde los individuos, unos en relación con los otros, definen a través de sus comportamientos, la individualidad y unicidad de su organización para distinguirla entre entidades de su mismo tamaño, giro y origen. De igual manera, es necesario expresar la importancia que la gestión debe a las manifestaciones culturales en aras de fortalecer las configuraciones sociales que soportan el desempeño organizacional.

6. Referencias

Allaire, Y. y Firsirotu, M. (1992). *Teorías sobre la cultura organizacional*. En *Cultura Organizacional. Aspectos teóricos, prácticos, y metodológicos* (pp. 3–37). Bogotá: Legis.

Aragón, S. Patricia (2010) *El techo de cristal y las emprendedoras*. Recuperado de http://www.microsoft.com/business/smb/es-es/rrhh/techo_cristal.msp

Arias, F. (1989). *Las teorías gerenciales*. En *Administración de Recursos Humanos* (pp. 124–138). México, DF: Trillas.

Barnard, I. (1971). *The individual and the organization, and The functions of organization in cooperative systems*. En *The Functions of the Executive* (pp. 8–22; 215–298). United States: Ed. Harvard University Press.

Castaingts-Teillery, J. (1996). *La empresa mexicana ante el mundo triádico y el TLCAN*. En *Comercio Exterior* 46 (3), 203–215.

Camargo, F. J. (2001). *Management*. En *El Mundo Ejecutivo*, XXXVII (261), 132–133.

Chanlat, J.-F. (1994). *“Towards an anthropology of organizations”*. En *Towards a New Theory of Organizations* (pp. 156–189). Londres: Routledge.

Dávila, A. y Martínez, N. (1999). *Un acercamiento crítico al concepto de cultura organizacional: Implicaciones para su estudio*

en organizaciones latinas. En *Cultura en Organizaciones Latinas* (pp. 9–43). México, DF: ITESM, Siglo XXI.

Diario oficial de la Federación (DOF). (2002). México, DF. Recuperado de <http://www.diariooficialdigital.com>

DiMaggio y Powell. (1991). *Retorno a la jaula de hierro: El isomorfismo institucional y la racionalidad colectiva en los campos organizacionales*. En *El Nuevo Institucionalismo en el Análisis Organizacional* (pp.104–125). México, DF: Fondo de Cultura Económica.

Geertz, C. (1997). *Descripción densa hacia una teoría interpretativa de la cultura*. En *La Interpretación de las Culturas* (pp. 19–40). Barcelona: GEDISA.

Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences. International Differences in Work-Related Values*. Londres: SAGE.

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). (2010). *Censos económicos de 1999*. México. Recuperado de http://www.inegi.gob.mx/censos_economicos

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). (2010). *Censos económicos de 2004*. México. Recuperado de <http://www.inegi.org.mx/inegi/default.aspx?>

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). (2010). *Censos económicos de 2004 y número de unidades económicas que operaron en el país en el año 2004 y su personal ocupado por entidad Federativa*. Recuperado de <http://www.inegi.org.mx/inegi/default.aspx?s=est&c=13968&pred=1>

Martínez, G. (1998). *Las mujeres ejecutivas ante los retos de la administración moderna*. En *Administración, Gerencia y Género. Políticas Públicas, Gestión y Estrategia*, (13), 70–78.

Mintzberg, H., Bruce A. y Lampel, J. (1998). *The design school. Strategy formation as a*

process of conception and The entrepreneur school. Strategy formation as a process of conception. En *Strategy Safari A guided Tour Through the Wilds of Strategic Management* (pp. 23–45; 123–148.). New York: The Free Press.

Moctezuma, A. y Mungaray A. (1997). *Subcontratación entre Maquiladoras y Pequeñas Empresas en México*. En *Comercio Exterior*, 48 (4), 94–102.

Montaño-Hirose, L. (2000). *La dimensión cultural de la organización, elementos para un debate en América Latina*. En *Tratado de sociología del trabajo para América Latina* (pp. 285–311). México, D.F: Fondo de Cultura Económica.

_____. (1997). *La informalidad en los procesos de modernización organizacional. Hacia una reformulación del paradigma burocrático*. Conferencia presentada en el XXI Congreso de la Asociación Latinoamericana de Sociología. Sao Paulo, Brasil.

Roethlisberger, F. y Dickson, W. (1996). *And Industrial Organization as a Social System*. En *Management and the Worker* (pp. 551–568). Cambridge Massachusetts: Harvard University Press.

Simon, A. (1964). “*La racionalidad en el comportamiento administrativo*”, “*La psicología de las decisiones administrativas y “Equilibrio en la organización”*”. En *El Comportamiento Administrativo: estudio de los procesos decisivos en la organización administrativa* (pp. 59–117). Madrid: Aguilar.

Sistema de Información Económica, Geográfica y Estadística (SIEGE). (2010). México. Recuperado de <http://www.siege.df.gob.mx/estadistico/economia/htm>

Taylor, S. J y Bogdan, R. (1980). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Barcelona: Paidós.

Yin, R.K.(1994). *Case Study Research. Design and Methods*. Londres: SAGE, 1994.

Zabludovsky, G. (1989). *La dominación patrimonial en la obra de Max Weber*. México: Fondo de Cultura Económica, UNAM.

Zeballos-Vallejos, E. (2000). *Empresa media, una nueva clasificación*. En Comercio exterior, 50 (3), 230—234.

Efecto de la variación de la unidad tributaria en el pago del impuesto sobre la renta

Hulett R., Neyi L.

Hulett R., Neyi L.

Lcda. en Contaduría Pública. Especialista en Gerencia Tributaria.

Universidad Católica del Táchira
Venezuela

lizzethulett@gmail.com / hulet_8@hotmail.com

Recibido: 21-05-2009

Revisado: 01-07-2010

Aceptado: 24-09-2010

El proceso inflacionario es un factor que afecta la economía de cualquier nación y del cual Venezuela no ha escapado. En las últimas décadas la distorsión que este fenómeno generó en el sistema tributario indujo al país, específicamente en el año 1994, a crear una unidad de medida que permitiera otorgar permanencia y estabilidad en el tiempo a los montos que en bolívares o valores nominales se encuentran dispuestos en las diferentes leyes tributarias; valor que deberá reajustarse sobre la base del Índice Nacional de Precios al Consumidor del año inmediatamente anterior. Un ajuste por un monto por debajo del índice inflacionario real puede influir negativamente en los contribuyentes de los distintos impuestos, en especial en las personas naturales como contribuyentes del impuesto sobre la renta, ya que al ser este un impuesto de categoría progresiva y al incrementarse sus ingresos como consecuencia de la inflación, va a ocasionar un aumento en el monto del impuesto a cancelar. En este análisis de carácter hermenéutico se pretende mostrar el efecto en la determinación y pago del impuesto sobre la renta para las personas naturales, con ocasión de un ajuste de la unidad tributaria en un valor por debajo del de la inflación, como el efectuado el 26 de febrero de 2009.

Palabras clave: Unidad tributaria, impuesto sobre la renta, inflación, personas naturales.

RESUMEN

The inflation process is a factor that affects the economy of all nations, including Venezuela. In the last few decades, the distortion that this phenomenon produced in the Tributary System led the country to create in 1994 a unit of measurement that would allow the amounts in bolívares or nominal values disposed by different tributary laws to achieve permanence and stability across time. Such value would have to be readjusted on the basis of the Consumer Price Index of the previous year. Any adjustment that does not consider the real inflation index may influence negatively on taxpayers, especially when it comes to natural-person income tax, since this is a progressive tax: when the income of natural persons increases as a result of inflation, their income tax increases as well. This hermeneutical analysis intends to show the effect of such factor on the determination and payment of the natural-person income tax, considering the adjustment of the tributary unit below the rate of consumer price inflation passed on the 26th of February of 2009.

Key Words: Tributary unit, income tax, inflation, natural persons.

ABSTRACT

1. Introducción

Desde hace varias décadas, diversas economías del mundo, en especial las subdesarrolladas como el caso de Venezuela, han sido afectadas de manera significativa por un fenómeno económico denominado inflación, el cual responde a un desequilibrio entre el dinero circulante y la producción, que se caracteriza principalmente por el incremento o crecimiento continuo y generalizado de los precios de bienes y servicios; así como de los factores productivos a lo largo del tiempo. Hasta la fecha no existe un concepto de inflación que haya sido considerado de manera unánime por todos los economistas. Heyne considera a la inflación “como una caída en el valor o poder adquisitivo del dinero (...)” (1998: 331), y “(...) como una subida en el precio monetario de los bienes (...)” (331). Por su parte, Mochon define la inflación como “el crecimiento generalizado y continuo de los precios de los bienes y servicios de una economía” (2006: 186).

La inflación provoca grandes distorsiones en el funcionamiento del sistema económico, puesto que al generarse una pérdida en el valor de la moneda ocasiona, por un lado, una disminución en el poder adquisitivo; es decir, con el mismo dinero se compran menos productos, y por otro lado, el hecho de que las obligaciones contraídas con anterioridad; así como las disposiciones u operaciones establecidas en términos monetarios, disminuyen su valor real, resultando más asequibles y de más fácil desembolso para los deudores. De igual forma, la inflación afecta de manera significativa el sistema tributario, generando distorsiones en la presión tributaria, en razón de que en las normas

que lo conforman se incluyen disposiciones expresadas en términos nominales, como las bases de exención y los parámetros o rangos de aplicabilidad que generan un incremento en los ingresos fiscales afectando a los contribuyentes de estos impuestos.

2. La presión tributaria en Venezuela

El término presión tributaria es relativamente nuevo en Venezuela, por lo que se considera necesario ampliar sobre el mismo y su relación con el tema. La aplicación de la presión tributaria a nivel nacional empezó a tener relevancia con la modificación del sistema tributario realizada en 1994, y la inclusión de nuevos impuestos, los cuales se hicieron necesarios debido a la baja en el precio del barril de petróleo que sufrió una disminución considerable a finales de 1980, como consecuencia del decrecimiento económico que sufrió el país; así como el proceso inflacionario que se aprecia a partir de esta década. La presión tributaria se puede entender como la cantidad o proporción que cada ciudadano debe aportar al Estado para contribuir con el gasto público, tal como lo expresa el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999): “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

Por su parte, Alaña y Chandler (2010:8), expresan que la presión tributaria:

“Es la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta que dispone esa persona, grupo o colectividad.

Existen tres concepciones de Presión Tributaria:

- a) Presión Tributaria Individual: La relación existente se deriva de la comparación del importe total de la deuda fiscal de una persona con su renta. Las formulas que se utilizan son muy discutibles ya que no se toman en cuenta los servicios que el contribuyente recibe.
- b) Presión Tributaria Sectorial: La relación está dada por la comparación del importe de la deuda de un determinado sector con la renta que produce el mismo.
- c) Presión Tributaria Nacional: Es la relación entre el conjunto de tributos y de la riqueza de la colectividad.

Este concepto está ligado a la idea de sacrificio impuesto a la colectividad a causa de la detracción fiscal. Se habla también de presión tributaria ordinaria, que sería la relación entre los recursos del Estado y la renta de los particulares y presión tributaria extraordinaria, que reflejaría la relación entre los recursos extraordinarios del Estado y el patrimonio de la colectividad"

Es importante resaltar que el nivel de presión tributaria que cada Estado decide aplicar a sus conciudadanos está relacionado en muchos casos con la capacidad económica de la sociedad, que se puede medir por el crecimiento o decrecimiento del Producto Interno Bruto (PIB); así como en las diversas fuentes de ingresos generados por actividades propias del Estado. En el caso venezolano, la principal fuente de ingresos tradicionalmente depende del precio del petróleo en el mercado internacional. Todos estos elementos están relacionados con la actividad económica, y la inflación es una variable que afecta el desarrollo económico, tal fundamento se

expresa en la teoría nekeynesia, según la cual la actividad tributaria y la capacidad contributiva de los contribuyentes se encuentran vinculadas con la inflación.

En tal sentido, Labariega (1989) en su artículo "Tributación e Inflación" establece que:

El sistema tributario participa de una serie de parámetros que se expresan, bien en términos monetarios de monto determinado, o bien, en porcentaje de un valor (base imponible) que sirven para calcular la entidad del impuesto con respecto a cada contribuyente. Un proceso inflacionario que determina un cambio de valor de la moneda modifica dichos parámetros y, por lo tanto, provoca una nueva distribución del gravamen fiscal entre los diversos contribuyentes (...) (p.977).

Este efecto se observa principalmente en los impuestos de categoría progresiva como es el caso del impuesto sobre la renta, en el que a mayor renta obtenida mayor es el impuesto a pagar, donde los más afectados son las personas naturales, por cuanto en épocas de inflación el crecimiento de los sueldos es inevitable, lo que ocasiona un aumento en su valor nominal pero no en su valor real, generando con ello un incremento automático en el impuesto a pagar por parte de estos contribuyentes en caso de que la estructura del mismo no se actualice por efectos de la inflación.

Samuelson (1988), menciona que dentro de los efectos mas importantes que ocasiona una inflación desequilibrada está el que "(...) se produce a través del sistema impositivo si éste es progresivo, el aumento de la tasa de inflación lleva más de prisa a los individuos a intervalos impositivos superiores por lo que permite al Estado recaudar más sin

aprobar leyes” (p.282), situación que implica apropiación indebida de la rentabilidad de los ciudadanos por parte del Estado, como lo señala muy bien Toro (2005): “Mediante un proceso continuo de inflación, los Estados pueden ‘confiscar’, de manera inadvertida, una parte importante de las riquezas de los ciudadanos(…)” (p.487). Este fenómeno es conocido como *Bracket Creep* o progresión escalonada, y el mismo se refiere al aumento de la carga impositiva en el gravamen a las ganancias como consecuencia de un incremento en los ingresos por efecto de la inflación.

Morry (2005), define el término *Bracket Creep* como el “paso gradual a tasas impositivas más elevadas” (p.30), ello implica puntualizar que la inflación contribuye al aumento de la carga impositiva a los ciudadanos. Siguiendo esta línea de pensamiento, Aaron (1976), Tanzi (1980), Delgado (2005) destacan el denominado *Bracket Creep* o salto de intervalo de la tarifa que provoca incrementos del tipo medio para rentas reales constantes. De esta forma, un impuesto definido en términos nominales distorsiona la base, las deducciones y la tarifa. De allí que el Estado debe establecer medidas que permitan el ajuste por inflación en las disposiciones contenidas en las normas tributarias que se encuentran expresadas en términos monetarios, como son la base de exención, si existieran, los parámetros o rangos en las tarifas de impuesto, entre otros, para con ello evitar una desproporcionalidad en la carga impositiva que impacte en los contribuyentes.

3. Variación de la unidad tributaria y el pago del impuesto sobre la renta

Para poder medir la inflación se debe efectuar una comparación de los precios actuales de un grupo de bienes y servicios con los precios de los mismos bienes en un año base, lo que va a permitir obtener como resultado un índice, conocido en Venezuela como Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), publicado por el Banco Central de Venezuela (BCV) para evaluar el proceso inflacionario del país de forma mensual, anual o acumulada.

Larroulet y Mochon (1995), consideran que “El índice de precios al consumidor (IPC) representa el costo de una canasta de bienes y servicios consumida por una familia representativa” (p. 479). El Banco Central de Venezuela en su página web define el IPC como “un indicador estadístico que tiene como objetivo medir el cambio promedio en un período determinado, en los precios a nivel del consumidor de una lista de bienes y servicios representativos del consumo familiar con respecto al nivel de precios vigente para el año escogido como base”. Este índice suministra información al gobierno, empresas, sindicatos y ciudadanos sobre el proceso inflacionario que se desarrolla en el país, lo que permite utilizarlo como herramienta para determinar los valores actuales de los bienes y servicios, facilitar la toma de decisiones económicas inherentes al comportamiento de los precios, ajustar los sueldos, salarios y beneficios laborales, establecer objetivos de inflación a mediano y corto plazo, entre otros aspectos.

En Venezuela, el proceso inflacionario comenzó, como se indicó anteriormente, a partir de la década de los ochenta a

incrementarse de forma significativa, presentando de manera más continua tasas con valores de dos dígitos, cerrando esa década con una inflación promedio de 19,40%. Para la década de los noventa fue aún mayor, ya que la misma cerró con un promedio de 47,40%, generando con ello una acelerada pérdida en el poder adquisitivo de la moneda nacional. Este proceso inflacionario induce al Estado a crear un instrumento o medida que permita combatir los efectos de la inflación, en especial las leyes de contenido tributario, por lo que el 27 de mayo de 1994 en la reforma del Código Orgánico Tributario (COT) publicado en la Gaceta Oficial N° 4.727 se establece esta medida denominada Unidad Tributaria (U.T.), y en cuya exposición de motivos se hace referencia a que la misma se creó para “otorgar permanencia y estabilidad en el tiempo a las cantidades en bolívares que se establecen en las distintas leyes tributarias y mantener actualizados los valores impositivos fijados para los actos y otros hechos gravados por tales leyes”. Esta unidad tributaria, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 229 del COT (1994) establece lo siguiente:

(...) se fija en el monto de un mil (Bs. 1.000). Esta cantidad se reajustará a comienzos de cada año por resolución de la Administración Tributaria, previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del 15 de enero de cada año. En consecuencia, se convierten en unidades tributarias o fracciones de las mismas, los montos

establecidos en las diferentes leyes y reglamentos tributarios, con inclusión de este Código.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en su portal la define como “la medida de valor creada a los efectos tributarios como una herramienta que permite equiparar y actualizar a la realidad inflacionaria, los montos de las bases de imposición, exenciones y sanciones, entre otros, con fundamento en la variación del Índice de Precios al Consumidor (I.P.C)”. A través de este elemento de medida se pretende equiparar y actualizar los montos en bolívares que se establecen en las distintas leyes tributarias a la realidad inflacionaria del Estado venezolano, y de acuerdo a lo consagrado en el artículo 121 numeral 15 del Código Orgánico Tributario, su valor nominal deberá ser ajustado anualmente por la administración tributaria y aprobada por la Comisión de Finanzas de la Asamblea Nacional, basándose en la variación producida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (IPC) del año anterior, cuya variación va a incidir directamente en el monto de las exenciones, exoneraciones, impositivos, sanciones y multas establecidas en las diferentes normas tributarias, en especial las relacionadas con la ley que regula el impuesto sobre la renta.

En la actualidad, de acuerdo a lo consagrado en el Código Orgánico Tributario (2001) vigente, el reajuste de la unidad tributaria debe realizarse dentro de los primeros quince días del mes de febrero de cada año, según lo dispuesto en el artículo 121 numeral 15: “Reajustar la unidad tributaria (U.T.) dentro de los quince (15)

Cuadro 1

Crecimiento histórico del valor de la Unidad Tributaria (UT)

Año	Valor de la UT (Bs.)	Incremento aproximado (%)	Base del cálculo (% inflación acumulada año anterior)
1994	1.000	----	----
1995	1.700	70,00	70,80
1996	2.700	58,83	56,60
1997	5.400	100,00	103,20
1998	7.400	37,04	37,60
1999	9.600	29,72	29,90
2000	11.600	20,83	20,00
2001	13.200	13,79	13,40
2002	14.800	12,12	12,30
2003	19.400	31,08	31,20
2004	24.700	27,32	27,10
2005	29.400	19,03	19,20
2006	33.600	14,28	14,40
2007	37.632	12,00	17,00
2008	46,00 Bs.F	22,24	22,50
2009	55,00 Bs.F	19,57	30,90

Fuente: Elaboración propia con base en datos aportados por el BCV

primeros días del mes de febrero cada año (...). Desde su creación, esta medida ha sido reajustada año a año de manera consecutiva. En el Cuadro 1 se presentan las variaciones que ha tenido la unidad tributaria desde su creación hasta la actualidad, mostrando su incremento porcentual; así como el porcentaje inflación del año anterior determinado por la variación producida en el IPC, como base que legalmente debe ser utilizado para su ajuste. Efectuando una comparación entre el crecimiento porcentual de la unidad tributaria con el porcentaje de inflación acumulado del

año anterior, se puede observar que la misma ha sido modificada de forma relativamente proporcional a la base que legalmente está establecida, salvo en dos excepciones, una en el año 2007 cuando el reajuste muestra una variación por debajo de 5% en relación con el parámetro base, y la más significativa: la ocurrida en 2009 cuando la diferencia aproximada es de 11,33%, debiendo ser su valor real aproximadamente de sesenta bolívares (Bs. 60,00). Este hecho va a incidir de manera significativa en los montos a pagar, en especial en las personas naturales

como contribuyentes del impuesto sobre la renta, al tener que desembolsar un mayor impuesto como consecuencia de un aumento en sus ingresos, producto de la inflación, ocasionando con ello el fenómeno conocido como *Bracket Creep*, descrito anteriormente, y desde luego generando un incremento de los ingresos fiscales.

El impuesto sobre la renta es un tributo conocido también como impuesto a las ganancias, que tiene por objeto gravar cualquier ingreso o enriquecimiento obtenido por personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, y el mismo constituye la primera fuente de ingresos fiscales en efectivo, que según información obtenida en consulta al portal del Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, el 03 de marzo de 2009, representó 7.7% de los ingresos totales del año 2007, en donde 4,1% fue producto de gravar actividades petroleras y 3,6% generado por actividades no petroleras.

Zambrano (2008), considera que el impuesto sobre la renta “grava las rentas, es decir, la ganancia que produce una inversión o rentabilidad del capital. También puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión determinada” (p.47). Este impuesto es creado por primera vez el año 1942, cuando se sanciona la primera Ley de Impuesto Sobre La Renta (LISLR), la cual hasta la fecha ha sido objeto de múltiples modificaciones y transformaciones, siendo la última la publicada en Gaceta Oficial N° 38.628, de fecha 16 de febrero de 2007.

La incorporación novedosa de la unidad tributaria en 1994 como vía para establecer bases de exención, rangos de aplicación en

la tarifa de impuesto, rebajas, liberalidades o donaciones, entre otros aspectos, ocasiona que los montos en bolívares se vean afectados en la medida que se modifique el valor de esta unidad, por lo que un acople de la misma en una proporción menor a la inflación, ocasionará un efecto en el monto del impuesto a cancelar. Tal es el caso de la modificación efectuada el 26 de febrero de 2009, en la que se ajustó la unidad tributaria a un monto de cincuenta y cinco bolívares (Bs. 55,00), valor 11,33% inferior a la inflación del año anterior, cuando legalmente debía ubicarse aproximadamente en un valor de sesenta bolívares (Bs. 60,00), lo cual genera un efecto poco favorable para los contribuyentes; especialmente en las personas naturales que laboran bajo relación de dependencia, quienes perciben un sueldo mensual producto de su trabajo dependiente que se incrementa de manera nominal como consecuencia de la inflación, los cuales representan el sector económico más vulnerable dentro de un proceso inflacionario.

En el marco de las ideas anteriores, vale la pena mostrar en este trabajo el efecto que va a generar en las personas naturales una actualización de la unidad tributaria a valores por debajo de la inflación interanual, efecto que se verá reflejado en diversos aspectos, destacando en primer lugar la incidencia en la base impositiva que se encuentra establecida en el artículo 79 LISLR (2007). Este artículo establece que toda persona natural, (definida en el artículo 15 del Código Civil, 1982) como “Todos los individuos de la especie humana”, estará obligada a presentar declaración definitiva siempre y cuando sus ingresos brutos sean mayor a las mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T) o

sus ingresos netos superen las mil unidades tributarias (1.000 U.T).

Con base en lo anterior, mientras menor sea el valor de la unidad tributaria menor será el monto en la base de exención y, por tanto, sujetos que en períodos anteriores no eran considerados contribuyentes del impuesto, como consecuencia del efecto inflacionario pasen a serlo, afectando aún mas su situación económica, y sus deberes y obligaciones tributarias frente al Estado. De acuerdo a lo anterior, un trabajador que perciba ingresos anuales equivalentes a cincuenta y ocho mil bolívares (Bs. 58.000,00) en el ejercicio económico terminado el 31 de diciembre de 2009, con una unidad tributaria fijada en Bs. 60,00, monto aproximado al que debería haber sido ajustada legalmente, no sería considerado contribuyente del impuesto y por tanto obligado a declarar; en cambio,

con el valor vigente para el momento de la unidad tributaria, en un monto de Bs. 55,00, está obligado a declarar e incluso a cancelar un impuesto en caso de no poseer carga familiar. (Ver Cuadro 2)

Otro de los efectos que ocasiona el hecho de una unidad tributaria ajustada a un importe menor del que resultaría aplicar los índices inflacionarios, ocurre al momento de la determinación del impuesto, pues para su cálculo se consideran elementos tales como los desgravámenes y las rebajas de impuestos, los cuales en la norma tributaria se encuentran expresados en unidades tributarias (UT), cuyo cálculo y determinación se efectúa con el valor que para la fecha presente la unidad tributaria. Estos montos ascienden, para el desgraven único, aplicado en su mayoría por las personas naturales a un monto de setecientos setenta y cuatro

Cuadro 2

**Ejemplo de declaración del ISLR de una persona natural
 Caso: Incidencia en la base impositiva**

Ítems	Unidad tributaria Bs. 55,00	Unidad tributaria Bs. 60,00
Sueldos, salarios y demás remuneraciones y participaciones en sociedades	55.000,00 Bs.	55.000,00 Bs.
Desgravamen único (sólo residentes) 774 U.T	42.570,00 Bs.	Sin obligación a declarar artículo 79 LISLR
Enriquecimiento neto o pérdida	12.430,00 Bs.	
Enriquecimiento neto expresado en unidades tributarias	226,00 U.T	
Porcentaje aplicable	6%	
Porcentaje aplicable x enriquecimiento neto x Valor U.T	745,80 Bs.	
Rebaja personal (10 U.T)	550,00 Bs.	
Impuesto por pagar	195,80 Bs.	

Fuente: Elaboración propia

unidades tributarias (774 U.T.), según lo consagrado en el artículo 60 de la LISLR (2007), y para las rebajas tanto personal como para las familiares, en ocasión de las personas que tienen a su cargo, a un monto de diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada carga familiar, según lo dispuesto en el artículo 61 de la mencionada ley.

En razón de lo anterior, un ciudadano

que perciba un ingreso promedio anual por un monto de sesenta y cinco mil bolívares (Bs. 65.000,00) en el año civil terminado en diciembre de 2009, será considerado contribuyente del impuesto sobre la renta, pero adicionalmente como consecuencia de un reajuste de la unidad tributaria a un valor inferior deberá cancelar aproximadamente 55% más de impuesto. (Ver Cuadro 3)

Cuadro 3

Simulación de declaración del ISLR de una persona natural Caso: Efecto en el valor del desgravamen y rebaja

Concepto	Unidad tributaria Bs. 55,00	Unidad tributaria Bs. 60,00
Sueldos, salarios y demás remuneraciones y participaciones en sociedades	Bs. 65.000,00	Bs. 65.000,00
Desgravamen único (sólo residentes) 774 U.T	Bs. 42.570,00	Bs. 46.440,00
Enriquecimiento neto o pérdida	Bs. 22.430,00	Bs. 18.560,00
Enriquecimiento neto expresado en unidades tributarias	407,82 U.T	309,33 U.T
Porcentaje aplicable		
(artículo 50 LISLR)	6%	6%
Porcentaje aplicable x enriquecimiento neto x Valor U.T	Bs. 1.345,80	Bs. 1.113,60
Rebaja personal (10 U.T)	Bs. 550,00	Bs. 600,00
Impuesto por pagar	Bs. 795,80	Bs. 513,60

Fuente: Elaboración propia

Una última incidencia analizada en este trabajo será en la aplicación del porcentaje de impuesto, pues al incrementarse los ingresos como efecto de la inflación provoca un salto en los parámetros o rangos de aplicabilidad del impuesto, por ser éste un gravamen de categoría progresiva, lo que ocasiona un aumento en el monto del impuesto a pagar.

Este efecto se puede observar en el Cuadro 4, en donde una persona que estime percibir ingresos a un monto aproximado de cien mil bolívares (Bs.100.000,00) durante el año a culminar en diciembre 2009, estará obligada a cancelar aproximadamente 13,5% más de impuesto, como consecuencia de un salto en los parámetros de cálculo.

Cuadro 4

**Simulación de declaración del ISLR de una persona natural
 Caso: Incidencia en la aplicación del porcentaje de impuesto**

Concepto	Unidad Tributaria Bs. 55,00	Unidad Tributaria Bs. 60,00
Sueldos, salarios y demás remuneraciones y participaciones en sociedades	Bs. 100.000,00.	Bs. 100.000,00
Desgravamen único (sólo residentes) 774 U.T	Bs. 42.570,00	Bs. 46.440,00
Enriquecimiento neto o pérdida	Bs. 57.430,00.	Bs. 53.560,00
Enriquecimiento neto expresado en unidades tributarias	1.044,00 U.T	892,67 U.T
Porcentaje aplicable		
(artículo 50 LISLR)	9%	6%
Porcentaje aplicable x enriquecimiento neto x Valor U.T	Bs. 5.168,70	Bs. 3.213,60
Menos: Sustraendo cambio de tarifa (30 U.T x Valor U.T)	Bs. 1.650,00	
Rebaja personal (10 U.T)	Bs. 550,00	Bs. 600,00
Impuesto por pagar	Bs. 2.968,70	Bs. 2.613,60

Fuente: Elaboración propia

De todo lo anterior, se puede observar que el ajuste a la unidad tributaria efectuado por el gobierno nacional en el mes de febrero del año 2009, por un valor por debajo a la inflación del año anterior, va a incidir en las leyes tributarias; especialmente en la del impuesto sobre la renta, afectando significativamente a las personas naturales por ser éstas uno de los elementos más vulnerables en un sistema económico, en razón de que las mismas además de afrontar el incremento en la inflación para el año 2009, deberán contribuir al pago de impuesto, impactando negativamente su capacidad económica real.

4. Conclusiones

Las consideraciones señaladas permiten inferir los siguientes aspectos:

1. La inflación es un fenómeno que afecta a las economías del mundo, especialmente a la República Bolivariana de Venezuela, que se caracteriza principalmente por un incremento continuo y generalizado en los precios de los bienes y servicios, provocando distorsiones en el sistema tributario; sobre todo a aquellos impuestos de característica progresiva, cuando los montos en bolívares que se establecen en las normas tributarias que lo conforman no se ajusten proporcionalmente al efecto

de la inflación.

2. El Estado debe establecer las medidas necesarias que le permitan ajustar, por efectos de la inflación, las distintas disposiciones contenidas en las normas tributarias; especialmente en las que regulan el gravamen a las ganancias o impuesto sobre la renta, para evitar que se presente el fenómeno *Bracket Creep*, que se refiere a un incremento en el impuesto a las ganancias como consecuencia de un aumento en los ingresos nominales, como consecuencia, a su vez, de la inflación.

3. La unidad tributaria es la medida implementada por el gobierno para otorgar permanencia y estabilidad a las disposiciones establecidas en las distintas leyes tributarias, su ajuste en valores inferiores al efecto de la inflación va a ocasionar, por un lado, un beneficio para el Estado al generar un aumento en el universo de contribuyentes como un incremento en los ingresos fiscales y, por otro lado, un efecto desfavorable en el ciudadano común que obtendrá ingresos más altos por su actividad profesional, pero de valor superfluo como consecuencia de la inflación, lo que ocasionará un incremento en el monto de impuesto a pagar.

5. Referencias

- Alaña C. y Chandler C. (2010). *Economía tributaria de Venezuela*. Recuperado de <http://www.scribd.com/doc/15064151/Economia-Tributaria-de-Venezuela>
- Código Orgánico Tributario. (1994). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 4.727, Mayo 27, 1994.
- Código Orgánico Tributario. (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.305, Octubre 17, 2001.
- Delgado, F. (2005). Boletín Económico de ICE (N°2840). Madrid: Información Comercial Española.
- Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. (2001). 37.305, Octubre 17, 2001.
- Heyne, P. (1998). *Conceptos de Economía: el mundo según los economistas*. Madrid: Prentice Hall.
- Labrariaga, P. (1989). *Estudios en homenaje a Jorge Barrera*. México, DF: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Larroulet, C. y Mochon, F. (1995). *Economía*. Madrid: McGraw—Hill.
- Ley de Impuesto sobre la Renta (2007). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.628, Febrero 16, 2007.
- Mochon, F. (2006). *Principios de Economía*. Madrid: McGraw—Hill.
- Morry, S. (2005). *Spanish Business Dictionary: Multicultural Business Spanish*. Maryland: Schreiber Publishing.
- Providencia Administrativa N° 2344. (2009). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 39.127, Febrero 26, 2009.
- Samuelson, P. (1988). *Economía*. México, DF: McGraw—Hill.
- Toro, H. (1988). *Fundamentos de Teoría Económica: Un análisis de la política económica venezolana*. Caracas: Panapo.
- Zambrano, C. (2008). *Inconstitucionalidad del principio del Derecho Tributario sobre el gravamen de los dividendos establecido en la ley del impuesto sobre la renta*. Trabajo de grado de especialización no publicada, Universidad Católica de Táchira, San Cristóbal, Venezuela.

Las marcas de distribuidor, propensión de compra en tiempos de crisis*

Márquez R., Marveya; Mendoza O., Mariela B.

Márquez R., Marveya
Lcda. en Contaduría Pública. M.Sc. en
Ciencias Contables
Universidad de Los Andes
Venezuela
marveya@ula.ve

Recibido: 15-10-2009
Revisado: 03-06-2010
Aceptado: 24-09-2010

Mendoza O., Mariela B.
Lcda. en Contaduría Pública. M.Sc. en
Gerencia Empresarial
Instituto Universitario Tecnológico de Ejido.
Venezuela
mbmo1402@hotmail.com

Los productos de marca de distribuidor abarcan las mercancías vendidas bajo la marca de un minorista. La crisis ha beneficiado, en gran medida, las marcas del distribuidor ante la necesidad de localizar el producto más económico, pero lo importante en los momentos actuales es que muchos consumidores se replantean sus decisiones de compra, permitiendo la entrada de nuevas marcas. Este estudio pretende conocer la propensión de compra de marca de distribuidor en relación con el ingreso mensual de la unidad familiar, a los efectos de identificar segmentos de consumidores de acuerdo a la intensidad de dicha propensión. Se analizan las diferencias significativas en cada segmento en cuanto al nivel de propensión de compra de la marca del distribuidor. Se constata que es relevante la relación entre la propensión de compra de productos de marca de distribuidor y los ingresos de los consumidores.

Palabras clave: Marcas de distribuidor, propensión de compra, ingreso familiar, crisis económica, lealtad a las marcas de distribuidor.

RESUMEN

Distributor brand products include all the goods sold under the trademark of a retailer. The economic crisis has greatly benefited distributor brands due to the need to find low-cost products. Yet it is important in the present moment that many consumers are thinking over their purchase decision, thus allowing the entry of new brands. This study intends to identify the propensity to buy distributor brands in relation to the family's monthly income, in order to classify the sample according to the intensity of the said propensity. Following a survey planned to identify consumers segments that differ in their level of response to the propensity to buy distributor brands, the study analyzes the significant differences in the components of the diverse groups. A relevant relation between the propensity to buy distributor brand products and the income of the consumers has been found.

Key Words: Distributor brand, propensity to buy, family income, economic crisis, brand loyalty.

ABSTRACT

* Esta investigación forma parte de un estudio de mayor alcance, desarrollado en el curso de Técnicas de Investigación de Mercados, enmarcado en el programa de Doctorado de Creación de Empresas, Dirección de PYMES y Empresa Familiar en la Universidad Castilla la Mancha (UCLM), y se enfoca en la propensión a comprar marcas de distribuidor atendiendo al nivel de ingreso familiar, estudio empírico realizado en la ciudad de Toledo, España.

1. Introducción

La situación actual de crisis que atraviesa la economía española ha visto aminorar el nivel de consumo en general, mientras que las Marcas De Distribuidor (MDD) aumentan 20% sus ventas, convirtiéndose en los mejores aliados para conseguir rendir al máximo el poder de compra. La crisis ha beneficiado mucho a las marcas del distribuidor ante la necesidad de localizar el producto más económico, pero lo importante en momentos como el actual es que muchos consumidores se replantean sus decisiones de compra, permitiendo la entrada de nuevas marcas. Siguiendo a Brujo (2009), no todas se quedarán cuando termine las crisis, sólo las mejores, aquellas, que ofreciendo más por menos, conquisten al consumidor.

Plantearse que el incremento en el consumo de marcas de distribuidor en época de crisis pueda generar fidelidad de los clientes hacia la marca de distribuidor, abordado desde la perspectiva de mayor o menor fidelidad de los consumidores a las marcas de distribuidor, supondría que al mejorar los niveles de ingresos de los consumidores no desplacen su preferencia de compra hacia otras marcas, pues la fidelidad hacia la marca conlleva implícitos aspectos emotivos de cierta permanencia. Dado que el consumidor ha conocido los productos de marcas de distribuidor, ha experimentado su relación precio/calidad y de allí que no cambie su preferencia a pesar de contar con mayores posibilidades económicas. El proceso previo a la decisión de compra permite que el consumidor manifieste una inclinación o propensión a comprar un determinado producto, este proceso está influido por una serie de factores que afectan la propensión

de compra de la (MDD), entre los que se cuenta el ingreso. Si un consumidor es fiel a las marcas de distribuidor, tendrá una mayor disposición a seguir comprando en el mismo establecimiento, aun cuando sus ingresos familiares hayan variado.

Este estudio intenta conocer la propensión de compra de marca de distribuidor, en cuanto al ingreso mensual de la unidad familiar para clasificar la muestra de acuerdo a la intensidad de su propensión, a partir de una encuesta, e identificar segmentos de consumidores que difieren en su nivel de respuesta ante la propensión de compra de marca de distribuidor, y analizar si existen diferencias significativas en los componentes de cada grupo.

2. Referenciales teóricos

2.1. Productos de marcas de distribuidor

Los productos de marca de distribuidor abarcan todas las mercancías vendidas bajo la marca de un minorista. Ésta puede ser el propio nombre del minorista o un nombre creado exclusivamente para dicho minorista. Según la *Private Label Manufacturers Association* - Asociación de Fabricantes de Productos con Marca de Distribuidor (PLMA)-, en algunos casos un minorista puede pertenecer a un grupo mayorista que es el propietario de las marcas, disponibles sólo para los miembros del grupo. Los principales supermercados, hipermercados, farmacias y tiendas de descuento pueden ofrecer a los consumidores como marcas de distribuidor casi cualquier producto que se fabrique y comercialice. Las marcas de distribuidor incluyen líneas completas de alimentos frescos, enlatados, congelados y secos, aperitivos salados,

especialidades exóticas, comida para animales, productos de belleza y salud, medicinas generales, cosméticos, productos para el hogar y el lavado de ropa, bricolaje, productos de jardinería, pinturas, productos para el cuidado de máquinas y coches.

2.2. Crecimiento de las marcas de distribuidor ante la crisis

En toda Europa las marcas de distribuidor están consiguiendo cada vez mayor fidelidad de más clientes. Según un estudio realizado en siete países para la PLMA (2009), las marcas de distribuidor han conseguido una aceptación sin precedentes por parte de los compradores que declaran ser más conscientes de estas marcas y tienen la intención de aumentar las compras de las mismas. La situación actual de crisis que atraviesa la economía española ha visto aminorar el nivel de consumo en general; en este sentido, se puede observar como se reportan tasas de paro con aumentos a ritmos vertiginosos, la confianza de los inversores se desploma, los precios no dejan de subir mientras las ventas bajan más que nunca. Por otro lado, el estudio IRI ...*Global Private Label* (2008), muestra que las (MDD) aumentan un 20% sus ventas, convirtiéndose en los mejores aliados para conseguir rendir al máximo el poder de compra. Y es que los productos con el sello de los comercios permiten un ahorro que puede llegar a 40%, lo que se traduce en aproximadamente 90 euros menos de gasto a la semana en la cesta de la compra. Ante este panorama, donde la crisis ha impulsado a las marcas de distribuidor, cabe preguntarse: ¿y al superar la crisis, cuál será el comportamiento del consumidor?, ¿la

nueva forma de comprar permanecerá más allá de la crisis?

2.2.1. Lealtad a las marcas de distribuidor

Para buscar respuestas a las interrogantes planteadas, se cree que conociendo la lealtad hacia una marca por parte de sus consumidores se puede tipificar la intensidad de la fidelidad a la marca. La lealtad se ve reflejada mediante la repetición del acto de compra de los bienes o servicios que comercializa, y la fidelidad de marca se basa en la percepción por parte del consumidor de una serie de características, reales o psicológicas, reforzadas fundamentalmente a través de acciones de comunicación. En este mismo orden, un estudio presentado por *TNS Worldpanel* durante el seminario de la Asociación Española de Codificación Comercial (AECOC), *Tecno marketing* (2006), hace referencia explícita a la baja fidelidad que tienen las enseñas de distribución en España. En este orden de ideas, si aumenta el consumo de (MDD), motivado a una circunstancia como la disminución del poder de compra, se estará frente a bienes considerados económicamente inferiores; es decir, que al disminuir el ingreso de los consumidores se incrementa su demanda y este comportamiento con el incremento del ingreso deriva en la disminución de la demanda del bien. De modo que es de gran interés conocer con mayor profundidad cuáles son los aspectos que pueden influir sobre el consumidor a la hora de repetir su comportamiento de compra.

Diversos estudios han relacionado los

aspectos que son favorables a la fidelidad del consumidor hacia las marcas (Cunningham, 1961), si un consumidor es leal a una marca de producto tiene una mayor disposición a seguir comprando la marca de producto. Asimismo, la lealtad (fidelidad) se puede manifestar de manera independiente, tanto para categorías de producto o servicio como para establecimientos y marcas. Este concepto ha sido concebido, entre otras cosas, como repetición de compra [(Ehrenberg, 1988), preferencia (Guest, 1944), compromiso (Hawkes, 1994), concentración de compras (East, Hammond, Harris y Lomax, 2000) y tasa de retención de consumidores (Thiele y Mackay, 2001), (citados en Torres M. et al. 2007)].

Si se tiene en cuenta que el presente estudio se centra en analizar la lealtad a la marca de producto de distribuidor, es necesario mencionar que la lealtad a la marca de producto se ha definido como “un profundo compromiso a recomprar una marca de producto a través del tiempo, a pesar de influencias situacionales y esfuerzos de marketing orientados a causar el cambio de marca de producto” (Oliver, 1999: 34). Se desea saber si el incremento en el consumo de marcas de distribuidor en época de crisis conduce a generar fidelidad de los clientes hacia la marca de distribuidor, abordado desde la perspectiva de mayor o menor fidelidad de los consumidores a las (MDD), esto supondría que al mejorar los niveles de ingresos de los consumidores, no desplacen su preferencia de compra hacia otras marcas, pues la fidelidad hacia la marca conlleva implícitos aspectos emotivos de cierta

permanencia. Dado que el consumidor ha conocido los productos de marcas de fábrica, ha experimentado su relación precio/calidad y de allí que no cambie su preferencia a pesar de contar con mayores posibilidades económicas.

2.3. Propensión de compra de productos de marcas de distribuidor

Para conocer el proceso previo a la decisión de compra en la que el consumidor manifiesta una inclinación o propensión a comprar un determinado producto, deben considerarse una serie de factores que tienden a influir en la propensión a la marca, entre ellos el ingreso familiar (Richardson, 1996). Tipificar el grado de propensión a comprar marcas de distribuidor puede servir para implementar estrategias comerciales tendentes a mejorar el grado de propensión de compra en los grupos de menor intensidad, y mantener e intensificarlas en los grupos de mayor intensidad, considerando que ante situaciones donde se ven disminuidos los ingresos de la familia se ha visto incrementado el consumo de marcas de distribuidor. Entonces, si un consumidor es fiel a las marcas de distribuidor, ese consumidor tendrá una mayor disposición a seguir comprando en el mismo establecimiento, aun cuando sus ingresos familiares hayan mejorado, (ver Gráfico 1).

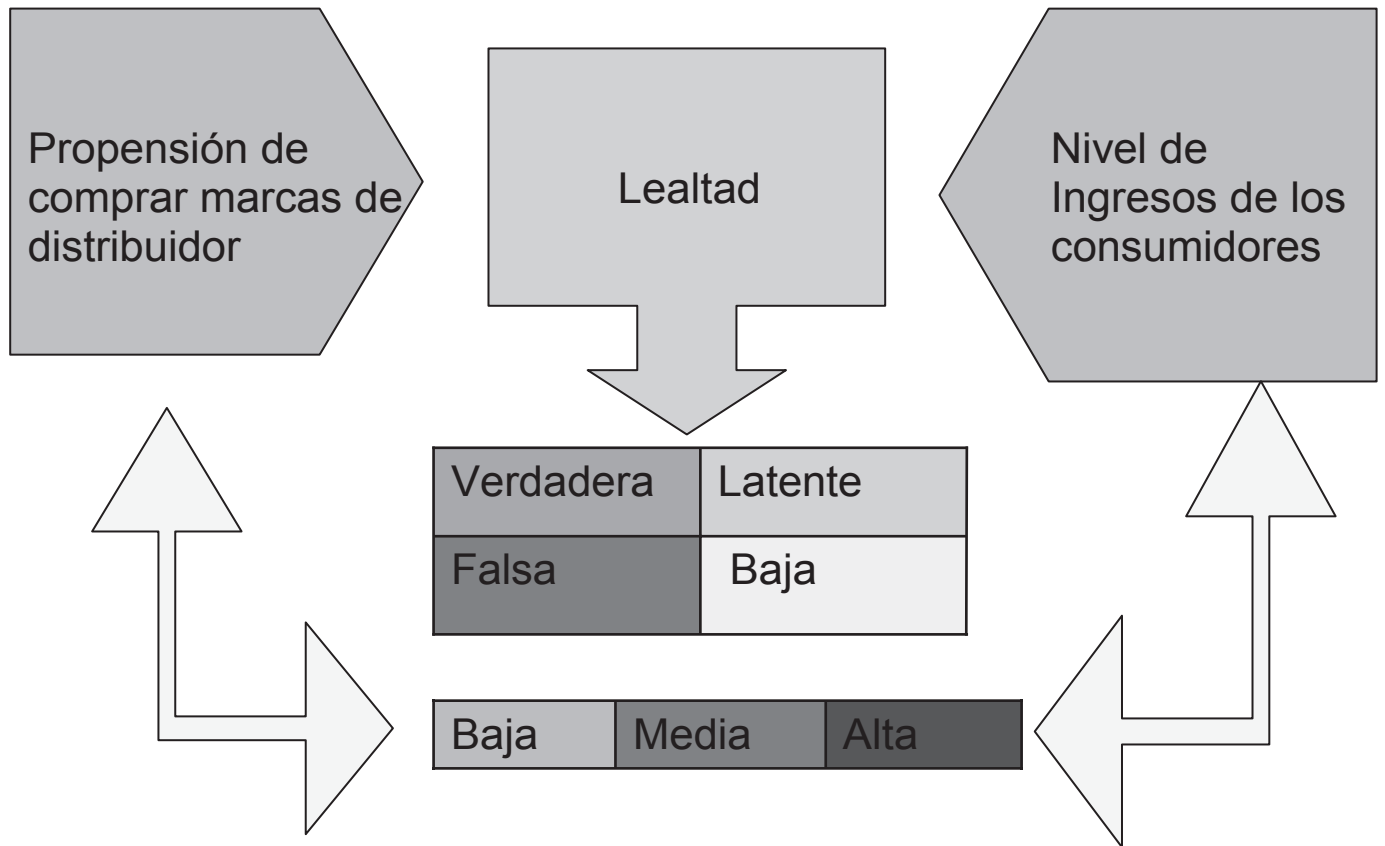


Gráfico 1: Relación que se pretende verificar en el estudio. Fuente: Elaboración propia

3. Propósito del estudio

Ante la inquietud de conocer la fidelidad de los clientes a las (MDD), los objetivos que se pretenden lograr se dirigen a: conocer la fidelidad de los consumidores a las marcas de distribuidor; en cuanto al ingreso mensual de la unidad familiar, para clasificar la muestra de acuerdo a la intensidad de su fidelidad, para lo cual se verificará la relación existente entre propensión de compra de la marca del distribuidor e ingresos. Se identificarán segmentos o grupos, producto del comportamiento de la muestra en relación

a las variables propensión de compra e ingresos, y se caracterizarán estos segmentos de acuerdo al comportamiento de las variables propensión de compra de (MDD) e ingresos. Diversos autores categorizan a los consumidores de (MDD) atendiendo a su grado de fidelidad, la mayoría atribuye la fidelidad a la intensidad de actitud y conducta de las personas hacia el producto; siguiendo a Day (1969), se establecen cuatro categorías de consumidores de acuerdo a cuatro patrones de fidelidad: verdadera, latente, falsa y baja. Un consumidor que se

clasifique como de fidelidad verdadera es aquél que supone una decisión de compra consciente, dado que muestra una actitud alta, manifiesta en una alta repetición de compra. Los clientes fieles se caracterizan por tomar parte de forma activa en la decisión de compra, basada ésta en aspectos del servicio – como su calidad – y en referencias, aparte de percibir un alto riesgo por cambiar de marca (Knox, 1997). Por consiguiente, resulta de vital importancia reconocer qué clientes podemos incluir dentro de esta categoría, pues hacia ellos debemos dirigir nuestros esfuerzos y no a la totalidad de clientes. Dentro del grupo de fieles, Jones y Sasser (1995) identifican a los clientes "apóstoles" que serían los ideales, ya que sus experiencias exceden sus expectativas. Están muy satisfechos y comparten su satisfacción con otros. Por su parte, Gremler y Brown (1996) denominan como "extremadamente fieles" a aquellos clientes que usan regularmente el servicio, lo aprecian realmente y nunca consideran el uso de otro proveedor para este tipo de servicio. De fidelidad latente se asocia con una actitud relativa alta, pero baja repetición de la compra. Baldinger y Rubinson (1996) los denominan clientes "potenciales", por lo que constituyen un segmento importante al que prestarle especial atención. En el caso de que la baja repetición de la compra se deba a que los clientes se dedican a perseguir precios bajos, comprar por impulso, seguir las tendencias de la moda o tratar de cambiar por el simple hecho de variar, Jones y Sasser (1995) los califican como "mercenarios". Desafían

la regla de satisfacción—fidelidad, ya que pueden estar satisfechos pero no ser fieles. Son un colectivo muy costoso de adquirir, y abandonan con suma facilidad, por lo que no deben ser un objetivo para la entidad. De fidelidad falsa, representa una actitud relativa baja con alta repetición de la compra, denominados también pseudo—fidelidad (O'Malley, 1998) o inercia (Wernerfelt, 1991; Assael, 1992) a los clientes que muestran este tipo de fidelidad. Jones y Sasser (1995) los denominan clientes "rehenes" y Baldinger y Rubinson (1996) "vulnerables", ya que están atrapados/retenidos en la entidad porque no pueden cambiar o les resulta costoso. Wernerfelt (1991) y Assael (1992) definen la fidelidad a la marca por "inercia" como el resultado de una baja implicación que se manifiesta en la ausencia de búsqueda activa y valoración, bien porque supone unos altos costes de búsqueda o por la creencia de que no compensa realizarla. La fidelidad por inercia se relaciona normalmente con marcas de bajo precio y que se compran con frecuencia.

Los clientes de fidelidad baja se corresponden con una actitud relativamente baja junto con una baja repetición de la compra. Jones y Sasser (1995) denominan a estos clientes "desertores", e incluyen a los que están insatisfechos, bastante insatisfechos y a los neutrales. El motivo por el que abandonan la entidad es por errores que comete ésta: no los atiende correctamente, no los escucha ni les responde, o no les soluciona sus problemas. Los desertores más peligrosos son los "terroristas", ya que buscan alternativas

al servicio que no les agrada y propagan sus experiencias negativas, dando una mala imagen de la entidad (Huete, 1997). Gremler y Brown (1996) identifican a una persona como "extremadamente infiel" cuando no vuelve a requerir los servicios del mismo proveedor, posee un sentimiento negativo hacia la entidad y acepta de buena gana las sugerencias del uso de otros proveedores para el mismo tipo de servicio.

Cada una de las cuatro categorías de fidelidad constituye un tipo de segmento de clientes cuyas características, diferenciadas en cuanto a comportamiento y actitud, ayudan a los gestores a determinar las estrategias que mejor se adapten a cada grupo. A este respecto, Oppermann (2000) afirma que

es obvio que cada segmento requiera actos promocionales o de marketing dispares. Hay que notar que el tipo de fidelidad depende del perfil del cliente. Con el propósito de segmentar el mercado, Frank (1967) reconoce que es necesaria una mayor profundización en el análisis de la asociación entre las características de los consumidores y el grado de fidelidad que exhiben. Esta categorización puede ser de interés para los gestores de las marcas de distribuidor y así contribuir a generar estrategias tendientes a mejorar su relación con los clientes. En base a estas premisas se plantea la siguiente hipótesis, a la que llamaremos H1: La propensión de compra de productos de marcas de distribuidor está relacionada con el nivel de

Cuadro 1

Ficha técnica de la investigación

Universo	Población en general que realice toda o parte de la compra de consumo frecuente en diferentes tiendas de enseña con marcas de distribuidor.
Ámbito	Toledo Capital
Método de recogida de la información	Encuesta auto – administrada
Tamaño de la muestra	631 encuestas válidas
Error muestral	$e = 1,77 \cong \pm 2$ Calculado con base en una población de 80.000 habitantes
Nivel de confianza	95%
Términos de probabilidad	$p=50\%, q=50\%$
Procedimiento de muestreo	De conveniencia (no probabilístico)
Trabajo de campo	Abril 2009

Fuente: Elaboración propia.

ingresos de los consumidores.

4. Criterios del estudio

4.1. Universo, muestra y tipo de investigación

El análisis de la propensión de compra de productos de marcas de distribuidor está relacionado con el nivel de ingresos de los consumidores. Este estudio forma parte de una investigación de mayor alcance, la cual se ha realizado a partir de los datos de una encuesta auto-administrada, dirigida a personas que realizan toda o parte de las compras de productos de consumo

frecuente en diferentes tiendas de enseña con marcas de distribuidor. La encuesta fue elaborada siguiendo escalas utilizadas en estudios anteriores para medir hábitos de compra; así como los datos de clasificación sociodemográficos. Se realizó un total de 650 encuestas de las que fueron válidas 631. Se eliminaron aquellos cuestionarios con alguna escala en blanco y también aquéllos en los que se detectaron incongruencias en las respuestas. La ficha técnica del estudio se presenta en el Cuadro 1, mientras que el Cuadro 2 ofrece las principales características sociodemográficas de la muestra analizada.

Calculo del error muestral: Población finita (menos de 100.000)

$$n = \frac{K^2 PQN}{e^2(N-1) + K^2 PQ}$$

$$e = K \sqrt{\frac{N-n}{N-1} \frac{PQ}{n}}$$

Donde:

n : tamaño de la muestra = 631

N : tamaño de la población = 80.000 Habitantes

P : porcentaje de población que posee las características de interés $P=Q=50\%$

Q : $(1-P)$ porcentaje de la población que no posee la característica $Q=50\%$

K : constante depende del nivel de confianza fijado.95%

e : error absoluto

Este resultado muestra un indicador de error muestral absoluto comprendido en el margen de confianza estadísticamente considerado.

Cuadro 2

Características sociodemográficas

Sexo	Hombre	34%	Ocupación	Estudiante	14%
	Mujer	66%		Amo/a de casa	17%
Edad	15-24 años	17%	Estado civil	Jubilado/a	5%
	25-34 años	23%		Parado/a	6%
	35-44 años	22%		Funcionario/a	15%
	45-54 años	22%		Empleado/a por cuenta ajena	36%
	55-64 años	12%		Empleado/a por cuenta propia	7%
	Más de 65 años	4%		Soltero/a	29%
Estudios	Sin estudios	4%	Número de hijos menores de seis años	Viviendo en pareja	11%
	Primarios	15%		Casado/a	55%
	Secundarios	23%		Separado/a	21%
	Formación Profesional	17%		Divorciado/a	11%
	Universitarios	40%		Viudo/a	21%
	Un miembro	8%		Ingresos mensuales del hogar o unidad familiar	Sin hijos
Dos miembros	20%	Un hijo	16%		
Tres miembros	23%	Dos hijos	4%		
Cuatro miembros	33%	Tres hijos	1%		
Cinco miembros	13%	Cuatro hijos	0%		
Más de cinco miembros	3%	Menos de 1.000 euros	12%		
Número de miembros en su hogar	Un miembro	8%	Entre 1.001 y 1.500 euros	16%	
	Dos miembros	20%	Entre 1.501 y 2000 euros	22%	
	Tres miembros	23%	Entre 2.001 y 2.500 euros	22%	
	Cuatro miembros	33%	Entre 2.501 y 3.00 euros	16%	
	Cinco miembros	13%	Más de 3.000 euros	11%	
	Más de cinco miembros	3%			

Fuente: Elaboración propia

Antes de analizar los resultados de la encuesta, es interesante conocer las principales características sociodemográficas de los encuestados. Como se puede observar en el Cuadro 2, la muestra es desproporcional respecto al sexo, teniendo un

peso especialmente importante el grupo de mujeres (66%) frente al de hombres (34%). En relación con la edad, 17% de los encuestados tenía entre 17 y 24 años; el 23% entre 25 y 34 años; 22% entre 35 y 44 años; 22% entre 45 y 54 años, y 16% restante eran mayores de

55 años. Respecto al nivel de estudios, 4% de los encuestados no tienen estudios; 21,5% tiene estudios primarios; 23% tiene estudios secundarios; 17% tiene estudios profesionales y 40% de los encuestados tiene una titulación universitaria.

Para valorar el nivel de ingresos, se pidió a los encuestados que indicasen aproximadamente la renta mensual del hogar en una escala de intervalo, 26% de los encuestados tienen unos ingresos inferiores a 1500 euros al mes y 27% de la muestra tienen

ingresos superiores a 2.500 euros mensuales. La renta del resto de hogares se situaba entre esos dos valores. En cuanto a la ocupación de los encuestados, 58% de la muestra que trabajan 17% son amas de casa; 14% son estudiantes; 5% son personas jubiladas y 6% están en paro. En relación con el estado civil, 55% de casados y respecto al número de miembros del hogar 33% tienen 4 miembros y refiriéndonos a si tienen hijos menores 79% no tiene hijos menores de 6 años.

Cuadro 3

Resumen características sociodemográficas de la muestra

Sexo: Mujer	66%
Estado civil: Casada	55%
Estudios: Universitario	40%
Ocupación: Empleado/a por cuenta ajena	36%
Hogares de cuatro miembros	33%
Sin hijos menores de 6 años	79%
Ingresos del hogar: Entre 1.501 y 2500 euros	44%

Fuente: Elaboración propia

4.2. Medición de las variables

Para lograr los objetivos de la investigación se ha utilizado una escala Likert de respuesta ante la propensión de compra de (MDD), marcada del 1 al 7, considerando así que se tiene mayor libertad para obtener respuestas ciertas; donde 1 es totalmente en desacuerdo y 7 totalmente de acuerdo, se tomaron en cuenta los ítems para medir el grado de lealtad a la marca con los indicadores de la escala para medir propensión de compra desarrollados por Mittal (1994), citado por

Martínez, et al. (2006). Para calcular el ingreso de los consumidores se utilizó una escala compuesta por 6 intervalos, donde el primer intervalo se corresponde con el nivel bajo de ingresos y el 6 con alto.

5. Resultados

5.1. Propensión de compra marcas de distribuidor

En este apartado se presentan los resultados obtenidos en relación con los objetivos propuestos. Para poder identificar

grupos de consumidores con diferentes niveles de respuesta ante la propensión de compra de (MDD), un paso previo fue valorar las propiedades psicométricas de la escala utilizada. Para la escala de propensión se aplicó el análisis factorial exploratorio, permitiendo garantizar su fiabilidad, validez convergente y validez discriminante, comprobándose que la escala

utilizada resultaba adecuada para medir este constructo. El análisis factorial exploratorio de la escala de propensión de compra de (MDD) muestra que existe alta correlación interna entre los indicadores que la constituyen; asimismo queda garantizada la fiabilidad de la escala, dado que los indicadores alfa de Crombach son superiores a 0.7 (Nunnally, 1978).

Cuadro 4

Resultado del análisis factorial de la escala de propensión de compra marcas de distribuidor

Propensión de compra marcas de distribuidor	Media	Desviación típica	Correlación Interna	Alfa de Crombach si se elimina el elemento
Suelo comprar marcas de distribuidor	5,27	1,57	0,837	0,896
Cuando voy a comprar, busco marcas de distribuidor	5,04	1,68	0,827	0,911
Mi cesta de la compra suele contener varios productos de marcas blancas	5,38	1,53	0,826	0,910
α de Crombach= 0,936				

Fuente: Elaboración propia

El objetivo del trabajo era comprobar en qué medida la propensión de compra de (MDD) está relacionada con el nivel de ingresos mensuales del hogar o unidad familiar; así como identificar los segmentos que se originan de la propensión e ingreso y caracterizarlos de acuerdo a estas variables. En el análisis factorial confirmatoria de la escala de propensión se comprobó que esta escala reunía los requisitos de validez convergente y validez discriminante. El Cuadro 4 muestra las correlaciones presentadas entre las tres

variables analizadas, todas estas correlaciones son significativas. Además, si analizamos las propensiones medias de los segmentos identificados, podemos comprobar cómo estos grupos de consumidores presentan diferencias en cuanto a su propensión de compra de (MDD) según el nivel de ingreso. De esta forma, los resultados del trabajo corroboran que existe una relación directa entre los ingresos de los consumidores y la propensión de compra de marcas de distribuidor, (Cuadro 5).

Cuadro 5

Medidas simétricas: a) Asumiendo la hipótesis alternativa, b) Empleando el error típico asintótico basado en la hipótesis nula, c) Basada en la aproximación normal¹

		Valor	Error típ. asint.(a)	T aproximada(b)	Sig. aproximada
Intervalo por intervalo	R de Pearson	-,067	,039	-1,675	,094©
Ordinal por ordinal	Correlación de Spearman	-,041	,040	-1,030	,304©
N de casos válidos		623			

Fuente: Elaboración propia

¹ Para el procesamiento de datos se utilizó el programa SPSS

Cuadro 6

Pruebas de chi-cuadrado: 47 casillas (53,3%) tienen una frecuencia esperada inferior a 5. La frecuencia mínima esperada es 44.

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	86,353(a)	70	0,09
Razón de verosimilitudes	96,459	70	0,02
Asociación lineal por lineal	2,799	1	0,094
N de casos válidos		623	

Fuente: Elaboración propia

Del análisis de Chi Cuadrado podemos observar que presenta un alto grado de significación, construyendo una relación de intensidad en la propensión de compra de (MDD).

Cuadro 7

Intensidad de propensión de compra en relación al ingreso

Propensión de compra en relación al ingreso	Baja	Media	Alta
%	27%	44%	30%

Fuente: Elaboración propia

Según los resultados observados, existe una propensión baja en los consumidores que obtienen mayores ingresos, media para los de ingresos medio y alta para los que tienen el ingreso más bajo.

5.2. Análisis Clúster

Con la finalidad de encontrar grupos de consumidores que mostrasen diferentes niveles de respuesta ante la propensión de compra de (MDD), se procedió a realizar un análisis Clúster a partir de las medias de las tres propensiones identificadas en el análisis factorial. Para determinar el número de grupos de individuos se aplicó un procedimiento no jerárquico, el análisis Clúster de k-medias. Los resultados de este análisis permitieron detectar la presencia de cuatro grupos diferenciados. Las medias de las propensiones a la (MDD) de los cuatro

grupos identificados se recogen en los Cuadros 8 y 9.

Dado que las variables de propensión de compra de (MDD) han sido utilizadas en la determinación de los conglomerados, se identificaron segmentos o grupos, producto del comportamiento de la muestra en relación a las variables propensión de compra e ingresos, podemos responder que en todas ellas existen diferencias significativas entre los cuatro conglomerados. Además de identificar grupos de consumidores que difieren en su respuesta ante la (MDD), uno de los objetivos del presente trabajo es comprobar si estos grupos difieren en cuanto a su nivel de ingresos, para ello se realizó una serie de análisis de la varianza. De este modo se analizó la existencia de diferencias significativas en la propensión de compra de los componentes de cada grupo.

Cuadro 8

Medias de propensión de compra, de los grupos determinados en el análisis Clúster

Variables	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	Totales
Suelo comprar marcas de distribuidor	6,36	5,08	4,17	2,38	5,27
Cuando voy a comprar, busco marcas de distribuidor	6,23	3	4,19	2	5,04
Mi cesta de la compra suele contener varios productos de marcas blancas	6,4	5,64	4,31	2,44	5,38
Nº de Casos	357	39	167	68	631

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 9

Proporciones de compra de los grupos determinados en el análisis Clúster. Proporción (%)

Variables	Fiel	Latente	Falsa fidelidad	Infieles	Totales
Propensión de compra marcas de distribuidor, en relación al ingreso de los consumidores	57%	6%	26%	11%	100%

Fuente: Elaboración propia

Como las distancias son buenas en las iteraciones de las variables, con una significación 000 distribuyéndose de forma uniforme, se considera apropiado este análisis Clúster para un número de 4 grupos. Podemos observar cómo la proporción de consumidores fieles en cuanto a la propensión de compra de (MDD) 57% se corresponde con los que presenten un nivel de ingresos bajo, los que presentan una fidelidad latente son 6%; asimismo, 26% está en el grupo de falsa fidelidad, estos se corresponden con un nivel de ingresos medios, y 11% que son considerados infieles se corresponden con el nivel de ingreso alto.

6. Conclusiones

A partir de los resultados obtenidos podemos decir que se acepta la hipótesis planteada sobre si la propensión de compra de productos de (MDD) está relacionada con el nivel de ingresos de los consumidores, concluyendo que es relevante la relación entre la propensión de compra de productos de (MDD) y los ingresos de los consumidores, así podemos verificar que los consumidores con menores niveles de ingresos tienden a presentar una mayor propensión de compra y

a medida que el ingreso aumenta disminuye la propensión de compra de productos de (MDD).

Atendiendo a la anterior conclusión, se conduce a pensar que los directivos de mercadeo de producto de (MDD) que deseen tener consumidores fieles dado a poseer una gran propensión de compra, requieren abordar los segmentos con una mayor propensión de acuerdo al nivel de ingresos que posea el consumidor, del mismo modo establecer estrategias para el grupo de propensión latente y buscar alternativas para fidelizar a los grupos de falsa propensión e infieles. En cuanto a los segmentos encontrados, se confirma el planteamiento teórico que distingue entre cuatro formas diferentes de fidelidad en función de la actitud hacia el producto y la mayor o menor intensidad de compra. Y, efectivamente, hemos encontrado que la población se puede clasificar en compradores “verdaderamente fieles” con “fidelidad latente”, con “falsa fidelidad” y con “baja fidelidad”. Ahora, por otro lado, se debe considerar las siguientes implicaciones para cada uno de los grupos:

Compradores “verdaderamente fieles”: reforzar la actitud y el comportamiento a

través de la mejora de la calidad de la marca, con una oferta de valor superior, servicios adicionales, de manera de seguir excediendo sus expectativas.

Compradores que muestran “fidelidad latente”: influir o eliminar aquellos factores circunstanciales que obstaculicen la materialización de la compra, consiguiendo de esta forma que se conviertan en verdaderamente fieles.

Compradores que presentan “falsa fidelidad”: tratar de diferenciar el producto, pues para mantener la falsa fidelidad o fidelidad espuria, los gestores deben dirigir un incesante esfuerzo hacia los incentivos. De todas formas, no se puede confiar en este tipo de fidelidad, debido a que es muy susceptible al cambio.

Compradores que exhiben “baja fidelidad”: generar, en principio, fidelidad espuria; es decir, lograr que se compre el producto, analizando los factores determinantes de la preferencia.

Del análisis de estos cuatro segmentos, es necesario destacar el reducido número de compradores que presentaron “verdadera fidelidad” frente a los que revelaron “ninguna fidelidad”. Con este resultado inferimos la idea de que en el presente la compra de productos con (MDD) tiene asegurado un alto nivel de afluencia de compradores aunque de bajos ingresos. Considerando que la situación de crisis trae como consecuencia la disminución del poder de compra de los consumidores, lo cual hace incrementar la compra de productos de marcas de distribuidor, se debe aprovechar que los consumidores conocen el producto de (MDD) para establecer estrategias que mejoren la propensión de compra de productos de

(MDD) en los distintos grupos, atendiendo al nivel de ingresos de los consumidores, de esta manera al mejorar los niveles de ingreso, estos consumidores no desplazarán su preferencia.

Esta investigación se centra en relacionar la propensión de compra de productos de marca de distribuidor e ingresos de los consumidores por lo que presenta las limitaciones que significan otras variables relacionadas a medir la fidelidad hacia las marcas de distribuidor; así como otras variables demográficas que pudieran relacionarse. Las investigaciones futuras también podrían orientarse a analizar la evolución de la fidelidad a la compra de productos de marcas de distribuidor a medida que varíen los ingresos de los consumidores (datos de panel) a través del tiempo.

6. Referencias

- Assael, H. (1992). *Consumer Behavior and Marketing Action*. Boston: Kent Publishing.
- Baldinger, A. y Rubinson, J. (1996). *Brand Loyalty: The Link Between Attitude and Behavior*. *Journal of Advertising Research*, 36 (6), 22–34.
- Brujo, G. (Coord.) (2009). *En clave de marcas*. Madrid: LID Editorial Empresarial.
- Cunningham, R. (1961). *Customer loyalty to store and brand*. *Harvard Business Review*, (40), 127–137.
- Day. (1969). *A Two-Dimensional Concept Of Brand Loyalty*. *Research*, 9 (3), 29–35.
- Esteban, A., García, J., Narros, M., Olarte, P., Reinales, E., Saco, M. (2008). *Principios de Marketing*. Madrid: ESIC.
- Frank, R. (1967). *Is Brand Loyalty a Useful Basis for Market Segmentation?* *Journal of Advertising Research*, 7 (2), 27–33.

- Gremler, D. y Brown. (1996). *The Loyalty Ripple Effect. Appreciating the Full Value of Customers*. International Journal of Service Industry Management, 10 (3), 271—293.
- Huete, L. (1997). *Servicios & Beneficios: la fidelización de clientes y empleados, la inteligencia emocional en los negocios*. Bilbao: Deusto.
- IRI Times & Trends Special Report. (2008). Global Private Label 2008. Recuperado de <http://www.infores.com.es/Formación/tabid/90/Default.aspx>
- Jones, T. y Sasser, W. (1995). *Why Satisfied Customers Defect*. Harvard Business Review, 88—99.
- Knox, S. (1997). *The Death of Brand Deference: Can Brand Management Stop the Rot?* Journal of Product & Brand, 6 (4), 49—55.
- Martínez, E. y Montaner, T. (2006). *Caracterización de los distribuidores de marcas de distribuidor*. Decisiones de marketing. 201—216.
- Nunally, J. (1978). *Psychometric Theory*. New York: McGraw—Hill Publishers.
- Oliver, R. (1999). *Whence consumer loyalty?* Journal of Marketing, 63 (Special Issue), 33—44.
- O'Malley, L. (1998). *Can Loyalty Schemes Really Build Loyalty?* Marketing Intelligence & Planning, 16 (1) 47—55.
- Oppermann, M. (2000). *Tourism Destination Loyalty*. Journal of Travel Research, 39, 78-84.
- PLMA. (2009). *La marca de distribuidor en la actualidad*. Private Label Manufacturers Association. Recuperado de www.plmainternational.com/es/private_label_es2.htm
- TNS Worldpanel. (2009). Recuperado de http://www.tns-global.es/docs_prensa/nota_prensa_102.htm
- Torres E., Hidalgo P., Farías, P. (2007). *Similitudes y diferencias en las causas psicográficas de la lealtad a la marca de producto y la fidelidad al supermercado*. Cuadernos Administrativos, 20 (33), 201—281.
- Wernerfelt, B. (1991). *Brand Loyalty and Market Equilibrium*. Marketing Science, 10 (3), 229—245.

La contabilidad de costos y la adopción en Venezuela de las normas internacionales de información financiera

Morillo M., Marysela C.

Morillo M., Marysela C.

Licenciada en Administración y en Contaduría Pública. M.Sc. en Administración, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Los Andes Venezuela
morillom@ula.ve, marysela.morillo@gmail.com

Recibido: 01/03/2010
Revisado: 30/05/2010
Aceptado: 23/07/2010

Ante la importancia de la contabilidad de costos en la generación de información para la elaboración de estados financieros, a ser presentados de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es pertinente desarrollar una investigación documental con el objetivo de determinar y mostrar el impacto de dichas normas en la contabilidad de costos, a partir de una revisión actualizada de las NIIF a ser aplicadas en Venezuela de acuerdo a la Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), sin pretender agotar el tema. Entre los elementos más importantes a ser considerados por los contadores de costos se encuentran: la asignación de costos indirectos de fabricación variables y fijos sobre la base de una actividad real y una capacidad normal de producción, respectivamente; el uso de los métodos de valoración de inventarios PEPS y promedio ponderado; y, para la asignación de costos conjuntos, los métodos del valor del mercado en el punto de separación y del valor neto de realización.

Palabras clave: Normas internacionales de información financiera, costos e inventarios.

RESUMEN

In face of the importance of cost accounting in the generation of information for the elaboration of financial statements, to be presented following the International Norms of Financial Information (NIIF), it is pertinent to develop a documental investigation with the objective of determining and presenting the impact of these norms on cost accounting, starting from an up-to-date revision of the NIIF to be applied in Venezuela according to the Federation of Public Accountants of Venezuela (FCCPV), without seeking to exhaust the subject. Among the most important elements to be considered by cost accountants are: the assignment of variable and fixed manufacturing overhead on the basis of a real activity and a normal production capacity, respectively; the use of the PEPS inventory valuation method and pondered average; and, for the assignment of combined costs, the method of the market value at the point of separation and of the net realizable value.

Key words: Financial statements, norms, costs, and inventories.

ABSTRACT

1. Introducción

El invaluable suministro de información de la contabilidad de costos en el proceso administrativo, mediante la generación de información para la toma de decisiones económicas oportunas y acertadas en torno a importantes áreas (producción, mercadeo y finanzas), la convierte en una relevante herramienta. Dicha contabilidad, ante los cambios gerenciales y competitivos de los últimos años, ha sufrido una impresionante evolución para satisfacer necesidades de información. Uno de los cambios relevantes es la armonización internacional de las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros, emitidas por Consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB, en inglés) y denominadas Normas internacionales de información financiera. Considerando que la contabilidad de costos genera información con fines externos, destinada a una innumerable diversidad de usuarios, dicha información debe prepararse y presentarse en estados financieros aptos para los usuarios externos. Estos últimos confían que dichos estados, por ser su principal fuente de información financiera, han sido preparados atendiendo a necesidades comunes de las grandes masas; es decir, atendiendo a las regulaciones, normas y procedimientos contables armonizadas por el IASB, cuya misión es la reducción de las múltiples diferencias (circunstancias sociales, económicas y legales, bases de medida, criterios de reconocimientos, y otros) presentes en los diferentes países y actividades, y reflejados en la preparación y presentación de los estados financieros (IASB, 1989).

Debido a la importancia de la contabilidad de costos en la generación de información externa, y la inminente obligatoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC–NIIF) y sus interpretaciones, tanto para las grandes entidades que cotizan en el mercado de valores, como para las pequeñas y medianas entidades (Pymes), es pertinente desarrollar una investigación documental para determinar y resumir el impacto de dichas normas en la contabilidad de costos, sin abordar aplicaciones de ésta última en sectores específicos tales como las actividades agropecuarias o de la construcción. La presente publicación es una investigación, de carácter documental, basada en la revisión actualizada de las Normas internacionales de contabilidad y Normas internacionales de información financiera elaborada por la Junta de normas internacionales de contabilidad (IASB), y aprobadas por la Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) para ser aplicada en Venezuela; dicha revisión ha sido contrastada con los principios, procedimientos y métodos usados por la contabilidad de costos convencional y contemporánea, para identificar y discutir los procedimientos y métodos a utilizar por la contabilidad de costos al momento de generar información; especialmente cuando se trata de valorar los inventarios de los productos elaborados por la empresa, ámbito donde la contabilidad de costos posee amplia participación.

Antes de iniciar la discusión, es importante aclarar algunos términos. Según el marco de adopción de las Normas internacionales de información financiera dichas normas comprenden: Normas internacionales de contabilidad (NIC), las

Normas internacionales de información financiera (NIIF), las interpretaciones de las NIC (SIC), y las interpretaciones de las NIIF (CINIIF) emitidas por el comité de interpretaciones (Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, Boletín NIF N° 0, 2008). Igualmente la NIC, número 1, referida a la presentación de estados financieros considera a los mismos como un conjunto completo que incluye: (a) el balance; (b) la cuenta de resultados; (c) el estado de cambios en el patrimonio neto, que muestre: los cambios en el patrimonio neto y en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo; (d) el estado de flujos de efectivo; y (e) las notas, en las que se resumen las políticas contables significativas y otras explicaciones.

2. Usuarios de la información de costos e incidencias de las NIIF

De acuerdo a reconocidos autores como Amat y Soldevila (1998); Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez (2000); Ramírez (2004) y Sáez, Fernández y Gutiérrez (2004), la contabilidad está dirigida a diversidad de usuarios, lo que ha ameritado con el pasar de los años la existencia de diversas ramas, dentro de las que destacan la contabilidad financiera, de costos y de gestión. Según Mallo et al. inicialmente apareció la contabilidad financiera, externa o general, la cual registra, clasifica, analiza y sintetiza en los estados financieros las operaciones que ocurren entre la empresa y su exterior de forma histórica y global, cuyos principales destinatarios son los agentes externos, razón por la cual dicha información, según Amat y Soldevila; y Mallo et al., debe ser homogénea, objetiva, verificable

y de fácil interpretación; es decir, regida por la normativa contable vigente, tal como los principios de contabilidad generalmente aceptados y las NIIF actualmente vigentes.

Para dar respuesta a los efectos provocados por la Revolución Industrial apareció la contabilidad de costos enfocada en sus inicios a calcular el costo de los productos elaborados de forma precisa para la valoración de existencias con los criterios admitidos por la contabilidad financiera (Sáez et al.). Posteriormente, producto de las agudas necesidades de información interna y las presiones competitivas, la contabilidad de costos se desmarca del estrecho margen de maniobra de la contabilidad financiera y pasa a integrarse a los dominios de la contabilidad de gestión; ésta última se originó como disciplina autónoma para generar información histórica o previsional, monetaria o no monetaria, segmentada o global, y para responder a las interrogantes sobre detalles internos de la empresa que no tienen respuesta en la contabilidad financiera (Amat y Soldevila; y Sáez et al.). Esta información es básica para la planeación, toma de decisiones, y control dentro de la organización; así como para el alcance y mantenimiento de ventajas competitivas (Ramírez). Dado que la contabilidad de gestión genera información para decisores internos, la misma sólo está supeditada y adaptada a las necesidades de información de dichos decisores (propietarios y gerentes) (Amat y Soldevila).

Siguiendo con Amat y Soldevila y Sáez et al., la contabilidad de costos se encuentra interrelacionada con la contabilidad financiera y con la contabilidad de gestión (Gráfico 1). Y se involucra en el proceso

de gestión organizacional al proporcionar información para la planificación, la toma decisiones y el control (Backer, Jacobsen y Ramírez, 1988, y Sáez et al.) en el proceso generalizado por Anthony, (citado por Mallo, et al. y Sáez et al.) como planificación estratégica, control de gestión y de ejecución, para lo cual la determinación del valor de los bienes y servicios habrá de hacerse con detalle únicamente de acuerdo a las exigencias o necesidades de la planificación y control interno, y no a normativa contable. Simultáneamente, la contabilidad de costos no escapa a la influencia de la contabilidad financiera, por lo que la misma debe calcular el costo de los bienes (servicios) fabricados (prestados) y valorar las existencias a ser presentadas en el estado de resultados y balance general, asumiendo ciertas características como la uniformidad y la susceptibilidad a ser verificada e interpretada por terceras personas (auditores, acreedores, y otros) por lo que deberá cumplir con los criterios admitidos por la contabilidad financiera o normativa contable vigente (Amat y Soldevila; Ramírez; Sáez et al., y Torres, 2002).

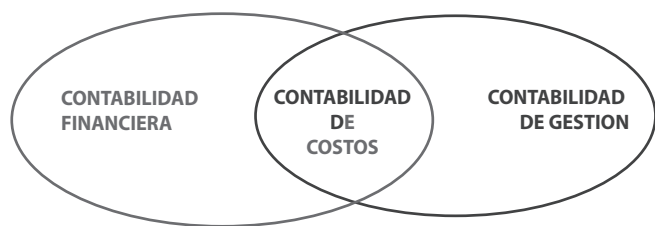


Gráfico 1. Interrelación entre contabilidad financiera, contabilidad de gestión y contabilidad de costos.

Fuente: Tomado de Amat y Soldevila (1998: 16)

De lo anterior se deduce que la contabilidad de costos se encuentra destinada a usuarios internos y externos y también es empleada en industrias, comercios, establecimientos de servicio y de cualquier ramo de actividad económica. El hecho de que la contabilidad de costos, en su interrelación con la contabilidad financiera, genere información con fines externos, la hace susceptible a la imposición de las regulaciones de las NIIF; así lo refleja el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros (marco que establece conceptos para la preparación y presentación de estados financieros, a los fines de facilitar o ayudar a los elaboradores de estados financieros al aplicar las NIC, y a ayudar a los auditores y usuarios de éstos en su interpretación -Párrafo 1, IASB, 1989), al indicar que los estados financieros a los que se refiere son únicamente a los "(...) elaborados con propósitos de información general (...) que se preparan y presentan al menos anualmente, (...) a cubrir necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios (...) " (párrafo 6), y que "Entre los usuarios (...) se encuentran inversores presentes y potenciales, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, gobiernos y organismos públicos, así como público general" (párrafo 9), con múltiples necesidades de información (decidir inversiones, regular la actividad económica y establecer políticas impositivas, evaluar la actuación de la administración y la seguridad de pagos y beneficios de empleados, y otras) (IASB, 1989). La NIC N° 1 enfatiza en sus párrafos 2 y 3 su aplicabilidad sólo a los estados financieros con propósitos de información general, a ser elaborados y presentados de acuerdo a las NIC para

satisfacer necesidades de información de todos aquellos que no están en condiciones de exigir informes ajustados a sus necesidades.

Por otra parte, considerando la interrelación existente entre la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión, la cual no es obligatoria y no está sujeta a ningún principio o norma (Ramírez, 2004; Sáez et al. 2004 y Torres, 2002), ésta indica que la información suministrada internamente por la contabilidad de costos a la contabilidad de gestión tampoco está sujeta a las disposiciones o normativa contable; sino ajustada a las necesidades de información interna de la organización. Por esta razón, la información generada por la contabilidad de costos con fines internos, o como parte de la contabilidad de gestión no se encuentra sujeta a las NIIF vigentes; así lo presenta claramente el marco conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros al indicar que los estados financieros a los que se refiere este marco "(...) no incluyen informaciones tales como (...) los informes de la gerencia, los discursos del presidente de la compañía, las discusiones o análisis por parte de la administración o gerencia, u otras similares(...)" (párrafo 7), y que la información adicional, en su forma y contenido, al que tiene acceso la gerencia para satisfacer sus necesidades de información, no está al alcance de dicho marco conceptual (párrafo 11) (IASB, 1989). Adicionalmente, el párrafo 45 de la NIC 1 señala que las NIC se aplican exclusivamente a los estados financieros y no afectarán al resto de la información presentada en el informe anual u otro documento.

De lo anterior se deduce que muchos de los informes que genera la contabilidad de

costos como componente de la contabilidad de gestión para fines internos no serán afectados por las disposiciones de las NIIF. Y que sólo se encuentra sujeta por las NIIF la información generada por la contabilidad de costos con fines externos como parte de la contabilidad financiera. Por esta razón, la mayoría de los siguientes planteamientos se referirán únicamente a discutir el impacto de las NIIF en la contabilidad de costos en lo que se refiere a su información con fines externos.

3. Preparación de estados financieros: Características cualitativas, hipótesis fundamentales y reconocimiento de elementos

Cuando se trata preparar estados financieros ajustados a las NIIF, el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros presenta una serie de características cualitativas como atributos útiles para los usuarios de la información contenida en los estados financieros, como lo son la comprensibilidad, la relevancia, la fiabilidad y la comparabilidad (IASB, 1989), también mencionadas en la NIC 1, párrafo 15, como condiciones de la políticas contables a utilizar. Tales atributos pueden ser considerados similares a los objetivos que debe alcanzar la contabilidad de costos al acumular y presentar información de costos señalada desde hace varias décadas por el comité de modelos de decisiones gerenciales de la Asociación Norteamericana de Contabilidad, citado por Neuner y Deakin (1993). Tales objetivos son la verificabilidad (métodos y procedimientos de costeo conocidos y comprendidos por otros contadores, a los fines de comparar,

reproducir y corroborar los resultados), la objetividad y libertad de prejuicios (informes y métodos de acumulación de costos apropiados, realistas, imparciales, sin sesgos o errores), y la viabilidad económica (existencia de un equilibrio entre el costo o esfuerzo en la consecución de la información y el beneficio de la información oportuna, completa, relevante y suficiente).

En el proceso de registro de las operaciones contables y la medición de utilidades y posición financiera, el marco conceptual para la preparación de estados financieros reconoce que los mismos deben prepararse a partir de la hipótesis a base de acumulación; es decir, reconociendo los efectos de las transacciones en los periodos en que ocurren los ingresos y gastos, independientemente del momento en que se recibe el efectivo. La anterior hipótesis nos conduce a creer que los gastos a ser presentados en el estado de resultados corresponden a los que ocurren simultáneamente con el reconocimiento del incremento en las obligaciones o disminuciones en los activos (IASB, 1989). También para el reconocimiento de los gastos en el estado de resultados se recurre a una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de ingresos específicos, lo que se denomina en el Marco conceptual para la preparación de estados financieros "correlación de gastos e ingresos" (párrafos 94 y 95). Tales argumentos son fundamentales para la elaboración de estados financieros ajustados a las NIIF, los cuales son totalmente respetados y usados en los procesos de acumulación y registro de la contabilidad de costos convencionales y referenciados por innumerables autores como Neuner y Deakin; Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1998); Sáez et al. (2004); Siniesterra

(1997); Torres (2002); Horngren, Sundem y Stratton (2006); Hargadon y Múnera (1988), y otros.

En la contabilidad de costos convencional, e interrelacionada con la contabilidad financiera, todas las operaciones del proceso productivo son reconocidas y registradas independientemente del momento en que exista una salida o entrada de efectivo. Por ejemplo, los costos incurridos fuera del área de manufactura son registrados como gastos operativos en el momento en que se incurren (costos del periodo); los costos de los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación que conforman el valor de los inventarios (costos inventariables) o productos elaborados se convierten en gastos o costos del período cuando los mismos se venden (Morillo, 2007). De esta forma los gastos se reconocen en el estado de resultados a partir de una asociación directa entre costos incurridos e ingresos, independientemente de la recepción de efectivo. Igualmente, en la contabilidad de costos convencional, se reconocen inmediatamente como gasto (costo del periodo) los desembolsos que no producen beneficios en el futuro, y los que se denominan pérdidas; tal como lo señala el Marco conceptual para la preparación de estados financieros en su párrafo 97. No obstante, cuando la contabilidad de costos se involucra con la contabilidad de gestión la misma puede omitir tales consideraciones o hipótesis, y preparar informes de costos a partir de datos relevantes para la toma de decisiones internas. Por ejemplo, según Polimeni et al. (1998) contablemente un costo de oportunidad son los beneficios perdidos al descartar la siguiente mejor alternativa de

decisión, razón por la cual no se incluye en los registros contables; es decir, no es un costo desembolsable que implique compromiso o una salida de efectivo tarde o temprano (decrecimiento de activo o aumento de pasivo), y por tanto no debe ser registrado en la contabilidad financiera. Ésta última sólo registra los costos de las operaciones realizadas (Horngren et al. 2006, y Álvarez et al. 1996). Respecto a tales costos numerosos autores como Álvarez et al. (1996); Horngren et al., Polimeni et al., y Neuner y Deakin (1993) plantean que éstos suelen calcularse y presentarse a los fines de analizar costos de calidad por fallas externas, o decidir entre alternativas como comprar o producir cierto producto, vender o continuar procesando coproductos, usar o vender residuos (material de desecho), o para llevar a cabo determinado proceso productivo, y otros. Igualmente, en los sistemas de costos parciales, algunos costos como los costos fijos o los indirectos son reconocidos como costos del periodo (gastos) simplemente por su naturaleza (constante frente al volumen de producción o dificultad para ser imputado), aun cuando la entidad no haya recibido el ingreso correspondiente. Para efectos de tomar decisiones específicas sólo es pertinente considerar como costo del producto a los costos variables y directos, lo demás son reconocidos como costos del periodo o gasto (Backer et al. 1988; Horngren et al., Jones et al. 2001, Polimeni et al., y Warren, Reeve y Fess, 2000).

4. Inventarios: Valoración y presentación

Considerando que la valoración de los inventarios elaborados por la empresa para la determinación de utilidades es temática de total inherencia de la contabilidad de

costos, es ineludible abordar los métodos y procedimientos para la valoración y presentación de los mismos; así como para la determinación y presentación de resultados establecidos por las NIIF. Para valorar inventarios destinados a preparar estados financieros ajustados a las NIIF es inevitable consultar la NIC 2, la cual presenta desde las definiciones y fórmulas a aplicar para la determinación de los costos de dichos inventarios, hasta la proporción de éstos que debe reconocerse como activo o gasto (costo del periodo). En cuanto a la definición, la NIC 2 en su párrafo 6, precisa a las existencias como activos, al igual que la NIC 1 (párrafos 59 y 68). Estos activos pueden ser los que posee la entidad para ser vendidos, en el curso normal de explotación, para continuar siendo procesados (haciendo referencia a los bienes que se encuentran en proceso de elaboración) y a los que permanecen en forma de materiales y suministros para ser utilizados en el proceso productivo o en la prestación del servicio. En este sentido, Alexander y Archer (2005), incluyen dentro de esta partida una gran diversidad de bienes como los comprados listos para la reventa, las reservas de combustibles, las materias primas, y demás componentes a ser incorporados en los productos para la venta, los productos y servicios en etapas intermedias y acabados para la venta. La mayor parte de estas alternativas corresponden a los inventarios que usualmente maneja la contabilidad de costos, en la red de flujo de costos, para registrar y acumular los costos en las operaciones de fábrica (inventario de productos terminados, inventario de productos en proceso e inventario de materiales y suministros). Sin embargo, del alcance de la NIC 2 se excluyen

a los trabajos en proceso surgido por contrato de construcción, instrumentos financieros, activos biológicos de la actividad agrícola o en periodo de cosecha o recolección, productos forestales y de explotaciones extractivas (NIC, 2005; Alexander y Archer).

Respecto a la valoración de las existencias, la NIC 2 indica que el costo de las mismas deberá comprender todos los costos ocasionados por "(...) la adquisición y transformación (...) así como otros (...) en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales" (párrafo 10). Adicionalmente explican la NIC 2 que los costos de adquisición incluyen los precios de adquisición, aranceles de importación, impuestos no recuperables (o que no generen débito fiscal), y los desembolsos por concepto de transporte, almacenamiento, servicios y demás atribuibles a la adquisición; así como la deducción de los descuentos. También otros costos son los asociados al diseño del producto destinados a clientes específicos (NIC 2, párrafo 15), y los pagos por intereses (por préstamos a largo y corto plazo, sobregiros en cuentas bancarias, arrendamientos financieros, amortización de primas o descuentos de préstamos y gastos de contratos de préstamos, y otros).

Los costos por intereses únicamente podrán ser capitalizados cuando resulten directamente imputables con la adquisición, construcción y producción de activos cualificados; es decir a "Inventarios cuyo acondicionamiento para la venta requiere un periodo sustancial", (Van Greuning, 2006: 144), que probablemente generan beneficios económicos futuros, y que puedan ser valorados con suficiente fiabilidad (NIC 23, párrafos 4, 6 y 12); tal es el caso de la fabricación

de bebidas y/o vinos con añejamiento, quesos envejecidos, embarcaciones, aviones, y contratos de construcción a largo plazo y otros (Alexander y Archer). De lo contrario, cuando se trate de existencias que se manufacturan de forma rutinaria, en grandes cantidades de forma repetitiva, en periodos cortos, o que estén totalmente listos al momento de adquirirlos para ser vendidos, éstos activos no son cualificables (NIC 23, párrafo 6), y por tanto los costos por intereses deben ser considerados gastos del ejercicio en que se incurre, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.

El hecho de que los costos inventariables comprendan los costos de materiales (por adquisición, manipulación, transporte, almacenamiento y otros), costos por intereses (en determinados casos) y demás costos de transformación o de conversión necesarios para transformar o convertir los materiales en bienes terminados, los cuales incluyen tanto los costos relacionados directamente con las unidades de producción (materiales y mano de obra directa); así como los de asignación sistemática de costos indirectos de fabricación fijos y variables (Mantilla, 2006), indica que los inventarios, de acuerdo a la NIC 2, deberán ser valorados conforme a un sistema de costos absorbente, totales o por absorción. Es decir, el hecho de que la NIC 2 considere como costo del producto la totalidad de los costos incluyendo los costos de conversión, y especialmente los indirectos asignados de forma sistemática, según Alexander y Archer descarta el uso alternativo de otros sistemas de costos denominados parciales por la contabilidad de costos (sistema de costos variables, directos, marginales y otros). Todo ello está en concordancia con lo considerado

por la contabilidad de costos convencional: "Para la elaboración de informes financieros de uso externo, el costo del producto debe incluir los costos indirectos fijos (...) (costeo por absorción)" (Polimeni et al. 1998: 50).

Los costos que deberán ser excluidos o no considerados para valorar inventarios, y por tanto ser reconocidos como gastos en el ejercicio en que se incurren, de acuerdo a la NIC 2 (párrafo 16), son los costos de materiales, de mano de obra y otros costos de producción por cantidades anormales o desperdiciados. Para Alexander y Archer (2005), tal especificación confirma que las cantidades normales desperdiciadas son un costo inventariable. Otros costos a ser excluidos del inventario son los de almacenamiento no necesarios en el proceso productivo o los practicados a los productos terminados, los cuales esperan ser vendidos (una vez finalizado el proceso productivo); los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y los costos (gastos) de venta. Estas exclusiones han sido reconocidas y registradas normalmente por la contabilidad de costos como gastos o costos del periodo.

Para profundizar entre la distinción entre costos inventariables (costo del producto) y no inventariables, Alexander y Archer indican que todos los costos no mencionados en la NIC 2, párrafos 11 (de adquisición de las existencias: precio de compra, aranceles de importación, impuestos no recuperables, transportes, almacenamiento y otros directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios, menos los descuentos comerciales, las rebajas y otras); 12 (de transformación: costos directos

e indirectos, variables o fijos), y 17 (costos por intereses) deberán ser excluidos, a menos que se demuestre la participación de los mismos en la condición y ubicación del inventario. Sin embargo, tal distinción frecuentemente suele ser pequeña. Por ejemplo, en el caso del proceso de envejecimiento del vino, cuando éste envejece en el barril antes de ser embotellado, los costos de dicho proceso debe ser un costo asociado al inventario, dado que el proceso de envejecimiento es parte del proceso productivo que brindan al producto una condición necesaria para ser vendido. Los costos del almacenamiento posterior (cuando el vino es embotellado), a simple vista no es un costo inventariable o del producto; sin embargo, en la botella aún el vino experimenta un proceso de envejecimiento que lógicamente debería ser considerado como un costo del inventario.

4.1. Inventarios de prestadores de servicio

Generalmente es común la inexistencia de inventarios al prestar un servicio gracias a la intangibilidad y caducidad del mismo; no obstante, en algunas casos tales como en las empresas de mantenimiento, de diseño industrial o gráfico, o en las agencias de publicidad existen costos que deben ser inventariados (Martínez, 2006). Un prestador de servicios presenta inventarios, según Alexander y Archer cuando la entidad no ha reconocido aún ingresos regulados por la NIC 18; es decir, los costos de los servicios cuyos ingresos no hayan sido reconocidos aún deberán presentarse como costos del inventarios, e incluidos por tanto en el balance general. Según la NIC 18, los ingresos de los prestadores de servicio deben reconocerse

cuando puedan estimarse con confiabilidad, debiendo registrar dicho ingreso en función del grado de avance del servicio. De acuerdo al párrafo 20, de esta norma el resultado de un servicio puede ser estimado con fiabilidad cuando todos y cada uno de los siguientes elementos pueda estimarse con fiabilidad: (a) el importe de los ingresos ordinarios; (b) la recepción de beneficios económicos derivados de la transacción; (c) el grado de realización de la transacción en la fecha del balance; y (d) los costos ya incurridos en la prestación, así los faltantes para completar el servicio (IASB, 2004; NIC, 18).

Por otra parte, el grado puede ser determinado a partir de los siguientes métodos: 1. Inspección de los trabajos realizados, es decir, según Mantilla (2006) a partir de entrevistas, encuestas o estudios sobre el trabajo realizado; 2. Los servicios prestados hasta la fecha como un porcentaje de los servicios totales a prestar; 3. Una porción de costos incurridos a la fecha relacionados con los costos totales del servicio. Todo depende, según Mantilla, de la naturaleza de la transacción. Por ejemplo, de acuerdo a Martínez (2006), para reconocer el importe de ingresos por venta del servicio aplicando el grado de avance se podrá estimar la porción de costos incurridos (Bs. 800.000,00) con respecto a lo que se estima que faltan por incurrir (Bs. 3.200.000,00) para la prestación total del servicio; de tal manera que los ingresos son iguales al 25% del valor del contrato ($800.000,00/3.200.000,00 = 25\%$). Tal circunstancia es usual, de acuerdo a Alexander y Archer (2005), durante las primeras etapas de la transacción; sin embargo, cuando el reconocimiento de ingresos no pueda ser realizado confiablemente y es probable que

los costos incurridos no sean recuperables los costos incurridos en el servicio hasta la fecha deberán ser considerados como gastos (NIC, 18, párrafo 28) (IASB, 2004).

Normalmente, los inventarios para los prestadores de servicios, según las NIC (2005), pueden ser descritos y denominados como productos en curso, o servicios en proceso. En el valor de los mismos, de acuerdo a la NIC 2, párrafo 19, deberán ser incluidos los costos que involucran su producción, constituidos principalmente por los costos de mano de obra o personal de supervisión y prestador del servicio, y por otros costos indirectos. No deberán ser incluidos los márgenes de ganancia; así como los gastos de ventas y de administración, éstos últimos deberán ser considerados como gastos en el periodo en que se incurran. Y siguiendo con Alexander y Archer, los prestadores de servicio, al igual que los detallistas o mayoristas, deben seguir los mismos lineamientos expuestos por la NIC 2, y discutidos en la parte 4 (distinción entre costos inventariables y no inventariables, sistema de costeo absorbente), y las consideraciones expuestas en las partes 4.2. y 4.4. del presente trabajo.

4.2. Clasificación de costos y asignación de costos indirectos

La NIC 2 ratifica la clasificación de costos del producto realizada por la contabilidad de costos al momento de su imputación, en costos directos e indirectos, en costos fijos y variables, al señalar lo siguiente:

Los costos de transformación (...) comprenderán aquellos (...) directamente relacionados con las unidades producidas, (...) como la mano de obra directa. También

(...) una parte, calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, (...) incurridos para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, (...) Costes indirectos variables son todos aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, (...) como los materiales y la mano de obra indirecta (IASB, 2004; NIC 2, párrafo 12).

Sobre los métodos de asignación de costos indirectos de fabricación, a ser calculados sistemáticamente a los fines de ser incorporados como costos de los productos, la NIC 2 indica que los costos indirectos variables deberán ser distribuidos a partir del nivel real de uso de los medios de producción o nivel real de producción. Según esta NIC, la contabilidad de costos deberá considerar para valorar los productos elaborados que el método para asignar de costos indirectos variables a los productos se enmarca en el sistema de costeo real. Sistema que consiste en asignar los costos de producción históricos o realmente incurridos a los objetos de costos; es decir, los costos indirectos deberá ser acumulados y al finalizar el periodo de costos éstos deberán ser asignados a partir de alguna base del nivel de actividad real desarrollado (Morillo, 2007). Costos indirectos variables por producto: costos indirectos variables incurridos/nivel de actividad real. Alexander y Archer (2005) indican que el uso real de las instalaciones de producción (nivel real de

actividad) puede expresarse en unidades de medida como horas máquina u otra unidad similar.

Los costos indirectos fijos (depreciación de edificios, alquileres, administración de planta, entre otros) podrán ser distribuidos a partir de la capacidad normal de producción, también podrá usarse el nivel real de actividad, siempre que ésta se aproxime a la capacidad normal de producción. Esta capacidad normal es el volumen de producción que se espera lograr en circunstancias normales a partir del promedio de varios ejercicios o temporadas, y de la pérdida de capacidad por mantenimiento previsto (párrafo 13). Para Alexander y Archer, la NIC 2 deja claro que la "(...) capacidad normal deberá ser una expectativa realista de resultados prácticos, y no un objetivo idealista o capacidad total ficticia" (Alexander y Archer, 2005:23.10). Esta capacidad es lo que especialistas en contabilidad de costos como Backer et al. (1988) y Polimeni et al. (1998), denominan capacidad productiva normal de largo plazo o de promedios anteriores, por ajustarse a las interrupciones previstas e inevitables, y suavizar las variaciones estacionales o cíclicas de la demanda mediante un promedio ponderado.

Cuando se opte por asignar los costos indirectos fijos a partir de una capacidad normal de producción estimada, la contabilidad de costos también deberá hacer una consideración importante al valorar inventarios ajustados a las NIIF. Motivado que el costo indirecto fijo unitario podría variar como consecuencia de la diferencia existente entre el nivel de capacidad estimada y el nivel de actividad realmente alcanzado, la NIC 2 también realiza una disposición e

indica que “La cantidad de coste indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa” (NIC 2, párrafo 13). Cuando se trata de una situación de subactividad, a lo que Polimeni et al. (1998), denominan capacidad en exceso y capacidad ociosa, Rivera (2006) afirma que la NIC 2 se muestra tolerante, por cuanto los costes indirectos unitarios permanecerán iguales, y

no incrementan el costo de productos. En este caso, “Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos.” (NIC 2, párrafo 13); es decir, “La varianza de los gastos generales de producción resultante de la capacidad ociosa debe ser reconocida como un gasto del periodo.” (Van Greuning, 2006: 85). Tratamiento similar al recibido por los costos indirectos subaplicados en el sistema de costeo normal (Cuadro 1, caso 1).

Cuadro 1

Método de imputación de costos indirectos de fabricación fijos

Caso 1: Subactividad:		
Nivel de actividad presupuestada:	18.000 unidades	Nivel de actividad alcanzado: 17.100 und./ 18.000 und. = 95%
Nivel de actividad real:	17.100 unidades	
Costos indirectos fijos incurridos:	248000,00 ⁽¹⁾	(0% -100%) = subactividad
Cálculo del costo total del producto:		
Costos de materiales directos	260000,00	(100% - ∞) = sobreactividad
Costos de mano de obra directa	345000,00	
Costos indirectos de fabricación variables	128000,00	Imputación de costos indirectos fijos = (248.000,00/18.000 unidades) * 17.100 und. = 235600,00 ⁽²⁾
Costos indirectos fijos (imputados)	235600,00 ⁽²⁾	
Costo total:	968600,00	
Costo unitario: (968600,00 / 17.100 und.)	56,64 /und.	
Costos indirectos fijos reconocidos como gasto, por subactividad: (1 – 2)		12400,00
Caso 2: Sobre actividad		
Nivel de actividad presupuestada:	18.000 unidades	Nivel de actividad alcanzado: 21.600 und./ 18.000 und. = 120%
Nivel de actividad real:	21.600 unidades	
Costos indirectos fijos incurridos:	248000,00 ⁽¹⁾	Imputación de costos indirectos fijos = (248.000,00/18.000 unidades) * 21.600 und. = 297600,00 Sólo se imputan los costos reales ⁽¹⁾ , para no incrementar el costo total del producto por la sobre actividad.
Cálculo del costo total del producto:		
Costos de materiales directos	260000,00	
Costos de mano de obra directa	345000,00	
Costos indirectos de fabricación variables	128000,00	
Costos indirectos fijos (imputados)	248000,00	
Costo total:	981000,00	
Costo unitario: (981000,00 / 21.600 und.)	45,42 /und.	

Fuente: Rivera (2006: 132).

Por el contrario, cuando se trate de un incremento anormal de la producción la NIC 2 establece que "(...) la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren las existencias por encima del coste" (párrafo 13); es decir, según Rivera (2006), una sobreactividad significa incrementar el costo del producto sobre el costo real, razón por la cual la NIC 2 indica que deberá utilizarse el costo real (Cuadro 1, caso 2). Ello podrá ser cumplido por la contabilidad de costos utilizando la capacidad de producción realmente alcanzada para asignar los costos indirectos fijos o usando los costos fijos reales en lugar de los costos imputables a partir de una tasa.

Estas consideraciones para la asignación de costos indirectos fijos, para Rivera (2006) se presentan como métodos racionales que permite imputar costos fijos de fabricación útiles, de tal forma que el diferencial ocasionado por una sub o sobreactividad no sea aplicado a los productos. Tampoco permiten incrementos en los costos unitarios de los productos como consecuencia de las variaciones en el volumen de producción, lo que autores como Backer et al. (1988) y Polimen et al. (1998) identifican efectos o manipulaciones de los cambios de volumen sobre los costos indirectos de fabricación; es decir, evitando que durante las épocas de bajo volumen de producción o baja demanda, los costos unitarios de los productos se incrementen por contener los costos asociados a la capacidad ociosa (costos fijos absorbidos por un pequeño volumen de producción); y que durante las épocas de elevado volumen de producción o demanda, el costo unitario de los productos se eleve por encima del

costo real; sino que éste sea el realmente incurrido.

4.3. Sistemas y métodos de valoración de inventarios

Dentro de la clasificación de los sistemas de costos es habitual hallar una categorización atendiendo al tipo de costos acumulado, como lo es el sistema de costo real y el sistema costos estándar. Cuando la contabilidad de costos utilice un sistema de costos estándar¹, a los efectos de ajustar la valoración de los inventarios de acuerdo a la NIC 2, esta deberá asegurarse que los costos estándar se aproximen al costo real de producción, para que las variaciones sean mínimas. Para asegurar esta aproximación según el párrafo 21 de la NIC 2, dichos estándares incluidos las condiciones de sus cálculos deberán ser revisadas periódicamente para realizar ajustes si las condiciones han variado; tal como lo indican Hargadon y Múnera (1988), en materia de revisiones y actualizaciones de estándares. También para asegurar la mencionada proximidad los costos estándar deberán ser fijados a partir del "(...) nivel normal de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad" (NIC 2, párrafo 21); es decir, a partir de lo que comúnmente se denomina en la contabilidad de costos convencional como un tipo de estándar alcanzable o normas regulares (Backer et al. 1988; Hansen y Mowen, 2003; Polimeni et

¹ La NIC 2, párrafo 21, indica también la práctica del método de venta al detallista, utilizado en las actividades de venta al por menor (sector comercial) para medir el valor de los inventarios de gran número de artículos de alta rotación y de márgenes similares, para los que no es práctico otros métodos (IASB-, 2004, NIC 2).

al. 1998), atendiendo al grado de estrechez (exigencia o condescendencia) con el cual es fijado el estándar (Hargadon y Múnera, 1988).

Ahora bien, cuando se trata de métodos de valoración, la NIC 2 (párrafo 25) establece que únicamente deben ser utilizados los métodos de primera entrada primera salida (PEPS) o el método del costo promedio ponderado, a los fines de valorar los productos intercambiables; es decir, aquellos cuyas existencias sean numerosas y que pudieran ser intercambiables al momento de ser usadas o vendidas, tales como los inventarios de materias primas (arena, cemento, madera, etc.), y los inventarios de productos en proceso o terminados, en un proceso productivo en serie o continuo. Adicionalmente la NIC 2, párrafo 25, establece que un mismo método seleccionado deberá ser usado para toda existencia que tenga la misma naturaleza o uso similar, y que para inventarios con otra naturaleza o uso distinto se puede utilizar otro método, por ejemplo, según Rivera (2006) los inventarios de materias primas pudieran valorarse por el método PEPS, mientras que los inventarios de productos terminados pudieran valorarse de acuerdo al método promedio ponderado e incluso los diferentes productos (producidos por la empresa y los adquiridos) para su venta pueden ser valorados con distintos métodos. No obstante, tales métodos aplicados a uno u otro grupo de inventarios deben ser aplicados de manera uniforme.

De lo anterior, Mantilla (2006) y Rivera destacan que por omisión esta norma no permite el uso de la fórmula último en entrar, primero en salir (UEPS o LIFO) para

costear inventarios, porque de acuerdo a Van Greuning "(...) éste no representa fielmente los flujos de inventarios." (2006: 81), por el contrario los inventarios valorados por PEPS o FIFO sí "constituyen una reflexión más cercana del valor económico (...) a los precios de compra más recientes" útiles cuando se trata de analizar razones de activos (retorno de activos o eficiencia operativa) o de patrimonio (retorno sobre patrimonio). Tal ventaja aparece reflejada en la NIC 2 al indicar el "(...) FIFO, asume que los productos en existencias comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, (...) que (...) la existencia final serán los producidos o comprados recientemente." (IASB, 2004; NIC2, párrafo 27).

Retomando los métodos permitidos por la NIC2, el uso del método promedio ponderado, de acuerdo a la NIC 2, (párrafo 27) puede recibir varios matices (Rivera, 2006), dado que no obliga a que cuando ocurra una nueva compra se recalcule el costo promedio ponderado; sino que permite aplicar el método globalmente durante todo el ejercicio, de allí que de acuerdo a Rivera, permite cualquier otra posibilidad intermedia de cálculo de costo promedio ponderado mensual, trimestral o semestral, conforme a las necesidades de información de la empresa y de las variaciones significativas de los costos del bien en existencia.

Cuando se trata de bienes o productos no intercambiables entre sí, separados o apartados para trabajos o proyectos específicos, producidos o comprados, la NIC 2 (párrafos 23 y 24) establece que deberá utilizarse el método de identificación específica. A tal consideración Alexander y Archer (2005)

agregan que el criterio específico de la norma es el “intercambio” no la “distinción”, y que artículos o lotes idénticos, distinguidos gracias a números de registros individuales, sus costos individuales deben ser separados no por ser distintas, sino por estar destinadas a proyectos o trabajos específicos, o porque no puedan ser intercambiadas entre sí por su naturaleza. Este método también ha sido ampliamente utilizado en la contabilidad de costos convencionales, en los sistemas de acumulación de costos por órdenes específicas y en el control de los materiales, suministros o bienes únicos y costosos (repuestos o piezas de maquinarias); como un método simple que requiere mantener el registro del precio de compra (o costos de producción) de cada unidad específica y de la cantidad específica de unidades usadas (o vendidas), mediante el uso de etiquetas (o uso de hoja de costos) que identifican el precio (valor) de cada artículo (Polimeni et al. 1998).

4.4 Ajuste por rebajas en el valor de los inventarios

Considerando que comúnmente pudieran existir ciertas circunstancias que reducen el valor de realización de los inventarios, que genera la existencia de costos no recuperables en los mismos, como daño y obsolescencia total o parcial de los bienes inventariados, reducción de los precios de mercado, e incremento de los costos de terminación y venta del producto (IASB, 2004; NIC 2; Backer et al. 1988; NIC, 2005) tanto la contabilidad de costos como las NIIF, tienen prevista una regla. De acuerdo a la NIC 2, en sus párrafos 28 y 29, el valor de las existencias, incluidos los de prestadores de servicios, se debe bajar hasta que el costo del mismo alcance

o sea igual al valor neto realizable, y que de esta forma el valor en libros de los mismos no supere a lo que se espera obtener con su venta o uso. Es decir, “(...) los inventarios se tienen que medir al más bajo entre el costo y el valor razonable neto.” (Mantilla, 2006: 66). Tales ajustes en la valoración de inventarios, también han sido consideradas y abordadas por la contabilidad de costos convencionales, y reseñadas por numerosos especialistas, como el método “Costo o mercado más bajo”, regla adicional para determinar el valor de los inventarios respaldada por la doctrina del conservatismo. Es decir, una vez que se ha seleccionado el método de valoración de inventarios (de materiales, o de productos en proceso o terminados) adecuado se debe considerar si se aplica esta regla (Backer et al. 1988; Neuner, 1993; y Polimeni), lo cual genera un ajuste que refleje los cambios en el precio o valor de mercado de los bienes inventariados (Neuner); no obstante, si el valor del mercado es superior al costo histórico, no es necesario el ajuste (Polimeni et al.).

Entre las consideraciones realizadas por la contabilidad de costos y lo normado por la NIC 2, es importante realizar una aclaratoria. Éstas últimas señalan que el valor de referencia o comparación del costo del inventario consiste en el valor neto realizable (VNR), definido como “(...) el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación [valor razonable], menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta [costos de disposición]” (párrafo 6). El valor razonable es el “(...) monto en efectivo o equivalentes que participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la compra o venta de un

activo (...) dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia" (NIF: 17), a ser determinado a partir de cotizaciones en el mercado, valores de mercado de activos similares en cuanto a riesgo y rendimiento o técnicas de valuación financieras (valor presente esperado, valor presente estimado y otros). Este valor puede asumir un costo de adquisición o costo histórico (monto pagado al momento de adquirir el activo, considerando la construcción, fabricación, instalación o maduración del activo), un costo de reposición (costo de adquisición de un bien idéntico) o de reemplazo (costo más bajo para restituir el activo por uno similar) (NIF, 2007). Los costos de disposición son los costos directos derivados de la venta o intercambio de un activo, excluyendo los de financiamiento e impuestos (NIF). Tal precio de venta y costos estimados deben basarse en la información más confiable disponible, considerando las fluctuaciones de precios o costes relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre (NIC 2, párrafo 30). Mientras que en la contabilidad de costos autores como Backer et al. (1988); Neuner (1993); y Polimeni et al. (1998) al valorar los inventarios de materiales hacen referencia solamente a que el costo del inventario debe compararse con el valor de mercado, definido este último como el precio de reposición o reemplazo de los bienes. Sin embargo, algunos de estos autores (Neuner; Polimeni et al.) realizan la aclaratoria que si el precio de reposición es mayor al precio de venta final menos los costos para terminar y vender el producto (VNR) será este último el tomado como valor de mercado.

También la NIC 2 demanda que la determinación del VNR de los inventarios deben ser realizadas en cada periodo

económico (párrafo 30); es decir, según Mantilla (2006), en cada periodo subsiguiente se realiza una valoración nueva del VNR, de permanecer el bien aún inventariado. Igualmente, indica la NIC 2 que la estimación del VNR debe realizarse para cada partida de las existencias, agrupando varias relacionadas con la misma línea de productos que se produzcan y vendan en la misma área geográfica o de usos similares, y no para inventarios que agrupen una misma categoría o utilizados para una misma actividad (párrafo 29). En este sentido, Alexander y Archer (2005) aclaran que tanto el VNR como la regla "menor entre costo y VNR" debe ser calculado "partida por separado" y que no es apropiado considerar como una partida a todos los bienes acabados (inventario de productos terminados) o a todos los productos destinados a un segmento geográfico en particular. Por ejemplo, los proveedores de servicio con frecuencia acumulan costos para cada servicio para el que se cargará un precio de venta distinto, por lo que cada servicio debe ser considerado como una partida individual. Por tanto, en el caso de existir tres productos o servicios distintos A, B y C, por ejemplo, el costo del inventario no es el menor entre el total del VNR (Bs. 36,00) y el costo total de todos los productos (Bs. 33,00); sino de Bs. 30,00 luego de comparar el VNR y el costo de cada partida por separado (Cuadro 2).

Otras consideraciones de la NIC 2, de elevado impacto para la contabilidad de costos al momento de realizar ajustes y valorar los inventarios de materias primas y otros suministros, se refiere a la no disminución del valor de éstos siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del

Cuadro 2

**Aplicación del ajuste del inventario
 “Costo y VNR el menor”**

Productos (servicios)	Costo	VNR	El menor
A	10,00	12,00	10,00
B	11,00	15,00	11,00
C	12,00	9,00	9,00
Total	33,00	36,00	30,00

Fuente: Alexander y Archer (2005: 23.09).

mismo. Es decir, según Alexander y Archer, las materias primas deben ser valoradas por “(...) debajo de su costo sólo si se espera que el resultado del producto acabado, (...) tengan un valor neto factible menor que sus costos” (2005: 23.14). Pero cuando ocurra una reducción en el precio de dichos materiales que desencadena que los costos de los productos terminados superen a los de su VNR, sí tendrá que disminuirse el valor de los inventarios de materias primas, utilizando el costo de reposición de las materias primas, el cual podría ser la mejor medida de su VNR. Estas rebajas de valor de todas las categorías de inventarios; así como cualquier retiro de existencias por vencimiento, daños u obsolescencia, deberán ser consideradas como un gastos (costo del periodo) en el ejercicio en el que ocurra la rebaja (NIC 2, párrafo 34), la cual deberá ser registrada de acuerdo a Catácora (1988) y Neuner (1993) contra una provisión para el valor de los inventarios para demostrar la condición o el valor de los inventarios que no va ser vendido o aplicado al proceso productivo. En los casos en que aún permanezca en inventario algún producto que haya sido contabilizado por su

VNR, y que las circunstancias que originaron tal rebaja de valor son inexistentes, y que por tanto el VNR se haya elevado la NIC 2 (párrafo 33) demanda que la contabilidad de costos deberá realizar una reversión a ser considerada como una reducción de la cantidad de inventarios reconocidos como gasto en el periodo de la reversión (párrafo 34).

4.5. Costos y gastos: Cuando el costo de los inventarios se convierte en gasto

Para las NIIF-2007, el costo para fines de estados financieros, es el valor de los recursos entregados o que se prometen entregar a cambio de un bien o servicio con la intención de generar ingresos, cuando este potencial de ingresos es a futuro, este costo de acuerdo a las NIIF se considera un activo. De forma más sencilla para Ramírez (2004) el costo es la suma de erogaciones realizadas con la intención de percibir ingresos futuros, de allí que dicho elemento presenta varias categorías o facetas (activo, gasto y pérdida) según como se encuentre la consecución de ingresos. La NIF A-5, contenida en las NIIF, establece que: “Cuando se obtiene el ingreso asociado a un activo, su costo se convierte en gasto (...) (costo expirado) (...)” (NIIF, 2007:18). En este sentido el párrafo 34 de la NIC 2 indica que el valor en libro de las existencias vendidas se reconocerá como un gasto del periodo en el cual se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. Tal consideración es la misma utilizada por la contabilidad de costos al categorizar al costo como un gasto: proporción de activo que ha contribuido al esfuerzo productivo de un periodo para generar ingresos (Ramírez); es decir, costo

que ha producido beneficios o el valor de los recursos cedidos que han generado ingresos, y que no generaran más beneficios (Polimeni et al. 1998) y por tanto debe ser aplicado y/o comparado con los ingresos generados en el periodo al ser presentado en el estado de resultados junto con dichos ingresos (Backer et al. 1988). Estos gastos comúnmente, según las NIIF, continúan siendo llamados costos (costos de ventas) en el estado de resultados. Igualmente existen costos que no pueden identificarse claramente con los ingresos o que han perdido su poder generador de ingresos, los cuales deben ser considerados gastos desde que se devengan. Estas definiciones se ilustran en los gastos operativos y las pérdidas.

Específicamente, tal reconocimiento del costo como gasto se evidencia en la red de flujo de costos, cuando los materiales y la mano de obra directa, y los costos indirectos que conforman el valor de los inventarios de productos terminados (costos inventariables) se convierten en gastos cuando éstos últimos se venden (Morillo, 2007). Al venderse los productos, la cuenta de inventario de productos terminados es acreditada contra un débito a la cuenta *costo de producción y ventas* a ser presentada en el estado de resultados (Siniesterra, 1997) junto con los ingresos de dichas ventas.

La NIC 2 también refleja parte de la red de flujo físico de los costos de la contabilidad de costos convencional al indicar que: "El coste de ciertas existencias puede ser incorporado a otras cuentas de activo (...)" (párrafo 35). Ciertamente, en la contabilidad de costos el registro de la elaboración de un producto sigue el mismo movimiento

físico de los materiales y de la producción: 1) cuando se reciben los materiales, éstos son ubicados temporalmente en los almacenes en espera de ser usados (*inventario de materiales y suministros*); 2) cuando se utilizan los materiales sus costo se convierte en parte del costo del *inventario de productos en proceso*; 3) culminado el proceso productivo, o terminados algunos artículos, éstos deben ser extraídos del proceso productivo para ser depositados temporalmente en espera de ser vendidos; por ello los costos acumulados en el inventario de productos en proceso, o parte de ellos, pasan a la cuenta de *inventario de productos terminados* (Siniesterra, 1997).

Igualmente la NIC 2 contempla que el costo de la existencia puede pasar a ser parte del valor de un activo a ser usado en la entidad, el cual podrá ser reconocido "(...) como un gasto a lo largo de la vida útil del mismo" (párrafo 35), por ejemplo las existencias usadas como componentes de los trabajos realizados por la empresa para los elementos de la propiedad planta y equipo (NIC, 2005). Tal es el caso de las empresas que elaboran sus mobiliarios o edificaciones (cercas o depósitos) con los mismos materiales y suministros destinados a fabricar sus productos o prestar servicios. Para Alexander y Archer (2005) y las NIC (2005) otra circunstancia inmersa en las NIC, que demandan el reconocimiento de gastos tal como se señaló en la parte 4.4., son las rebajas de valor de cualquier inventario para ser ajustado a su VNR, o cualquier rebaja por pérdidas; tales gastos por rebajas de inventarios deben ser reducidos por las reversiones de ajustes a dichos inventarios, generadas por incrementos del VNR en el periodo en que ocurre la reversión.

4.6. Presentación y revelación de inventarios y gastos

Respecto a la presentación de inventarios, cuando se trata de elaborar informes con fines externos y ajustados a las NIC-NIIF, tales como el balance general y el estado de resultados en el cual se incluye el costo de producción vendida y el costo de los inventarios, la contabilidad de costos debe considerar, de acuerdo a la NIC 1, que los inventarios deberán mostrar subclasificaciones detalladas, rúbricas adicionales, agrupaciones y subtotales de acuerdo a los requerimientos contenidos en las NIIF, según la naturaleza de la explotación, tamaño y función de los importes afectados, y cuando tal presentación sea relevante para la comprensión del rendimiento financiero de la entidad (NIC 1, párrafos 74, 75, 83 y 84). Adicionalmente, la NIC 2 en el párrafo 36 también establece que en los estados financieros se debe revelar tanto el importe total en libros por concepto de inventarios como los importes parciales, según la clasificación apropiada.

En virtud de que en la NIC 2 (párrafo 6), indica que las existencias comprenden: a los activos destinados a ser vendidos, los que permanecen en proceso de producción para luego ser vendidos, y los que aún posean la forma de materiales y suministros a ser consumidos en el proceso productivo, la contabilidad de costos para presentar estados financieros ajustados a las NIIF podrá continuar utilizando la clasificación usual de acuerdo a la forma que adopte los productos en el proceso productivo (inventario de productos terminados, inventario de

productos en proceso e inventario de materiales y suministros); así como otra apropiada. El importe que corresponda a las existencias deberá ser revelado como un activo en el balance general elaborado bajo las NIC-NIIF (NIC 1, párrafo 68) cualquiera sea la clasificación por la que éste se presente (distinción entre corrientes y no corrientes, o por orden de liquidez). Cuando se trata de presentar el balance general de acuerdo a la distinción entre corriente y no corriente los inventarios deben ser considerados como activos corrientes, puesto que éstos cumplen con los requisitos mencionados para los activos corrientes expresados en la NIC 1, párrafo 57 (que se espere realizar, vender o consumir en el transcurso del ciclo normal de explotación; es decir, en el tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos materiales, que entran en el proceso productivo, y la realización de los productos en forma de efectivo o sus equivalentes - NIC 1, párrafo 59-). Adicionalmente, el párrafo 58 de la misma norma indica que "El activo corriente incluye activos (tales como existencias) (...) que se van a vender, consumir y realizar, dentro del ciclo normal de la explotación, incluso cuando los mismos no se esperen realizar dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance."

Igualmente, de acuerdo a la NIC 1, (párrafo 109), para la preparación de los estados financieros la contabilidad de costos deberá revelar información sobre la base de valoración de los conceptos de su competencia (inventarios o gastos) tales como: coste histórico, VNR, valor razonable o

de reemplazo e importe recuperable. En este sentido la NIC 2, párrafo 36, especifica que en los estados financieros se deberá revelar el importe de los inventarios presentados en libro por su VNR; así como el importe de las rebajas del valor de los inventarios hasta su VNR que se hayan reconocido como gastos, incluyendo la reversión de tales rebajas reconocidas como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio, y las circunstancias que hayan producido la reversión de tales rebajas (NIC 1, párrafo 87, y NIC 2, párrafo 36). También deberá revelar las políticas contables para la valoración de los inventarios, las fórmulas de valoración; así como el importe de éste reconocido como gasto durante el ejercicio, y el importe en libros de las existencias pignoradas en garantía por deudas (NIC 2, párrafo 36).

Sobre la presentación de los gastos (costos del periodo) la contabilidad de costos deberá considerar que para determinar y presentar el resultado la NIC 1, en sus párrafos 86, 88 y 90, establece que en el estado de resultados se deben revelar por separado los gastos que tengan importancia relativa, tanto en su naturaleza como en su importe, con la subclasificación o desglose pertinente a fin de revelar información sobre el rendimiento financiero, y que este desglose podrá realizarse mediante una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan en la entidad, de acuerdo a lo que proporcione información fiable y relevante.

De lo anterior se desprende que la NIC 1, en sus párrafos 91, 92 y 94, establecen dos

métodos alternativos de presentar los gastos en el estado de resultados, de acuerdo a la naturaleza de los gastos y según la función de los gastos o método del «costo de las ventas». En el primero, los gastos deberán presentarse simplemente atendiendo a la naturaleza del gasto (uso de materiales, beneficios y retribuciones a empleados, amortizaciones y depreciaciones, y otros) (Cuadro 3). En el segundo método los gastos deberán aparecer, como usualmente suelen clasificarse los costos del periodo en la contabilidad de costos convencional, según su función desarrollada en la empresa (costo de ventas o de los productos vendidos, gastos administrativos, gastos de distribución y otros gastos), desglosados también de acuerdo a su naturaleza (Cuadro 4), mostrando según las NIC (2005) detalles adicionales, lo cual suele ser útil para predecir flujos de efectivo. De esta forma, por ejemplo, el costo de los productos vendidos según Oliveras (2006) y NIC deberá desglosarse en el costo de los materiales usados, el costo de la mano de obra, demás costos de fabricación, y en las variaciones de las existencias de productos en proceso y terminados, de acuerdo a la actividad económica a que se dedique la entidad, o al menos presentar “(...) el importe de los gastos por amortización y el gasto por retribuciones a los empleados” (párrafo 93, NIC 1).

Cuadro 3

Estado de resultado presentado según el método de la naturaleza del gasto

Ingresos ordinarios		XXXX
Otros ingresos		XXXX
Variación de las existencias de productos terminados y en curso ..	XXXX	
Consumos de materias primas y materiales secundarios	XXXX	
Gastos por retribuciones a los empleados.....	XXXX	
Gastos por amortización	XXXX	
Otros gastos de explotación	XXXX	
Total gastos		(XXXX)
Resultado del ejercicio (Beneficio).....		XXXX

Fuente: NIC 1, párrafo 91, IASB (2005).

Cuadro 4

**Estado de resultado presentado según el Método de la función del
gasto o del costo de las ventas**

Ingresos ordinarios	XXXX	
Costo de las ventas	(XXXX)*	
Margen bruto		XXXX
Otros ingresos		XXXX
Gastos de distribución	XXXX	
Gastos de administración	XXXX	
Otros gastos	XXXX	(XXXX)
Resultado del ejercicio (Beneficio)		XXXX

Fuente: NIC 1, párrafo 92, IASB (2005). (*) Deberá revelar información detallada, al menos sobre las amortizaciones y retribuciones a empleados (Oliveras, 2006)

También en las notas a los estados financieros la contabilidad de costos deberá revelar las políticas contables que resulten relevantes para la comprensión de los estados financieros de acuerdo a la naturaleza de la entidad; especialmente cuando estas políticas hayan sido seleccionadas de entre las alternativas permitidas en las NIC y

sus interpretaciones, por ejemplo, revelar información (políticas e importes) sobre la capitalización de los costos de intereses o su reconocimiento como gasto (NIC 1, párrafos 108, 110 y 111, y NIC 23, párrafo 29).

5. Producción y costos conjuntos

Cuando se trata de asignar costos conjuntos, la contabilidad de costos al valorar productos a ser reflejados en estados financieros ajustados a las NIIF o con fines externos, deberá considerar que la NIC 2, en el párrafo 14, establece que los costos conjuntos, o costos de transformación no identificables por separado con los productos, se distribuirán entre éstos últimos a partir de bases uniformes y racionales; específicamente basándose en "(...) el valor de mercado de cada producto, (...) como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a (...) identificarse por separado [luego del punto de separación], o cuando se complete el proceso productivo." Estos métodos son ampliamente utilizados por la contabilidad de costos convencional, y lo denomina método del valor del mercado en el punto de separación, y método del valor neto realizable, respectivamente, tal como se ilustra en el cuadro 5.

En el caso de la existencia de subproductos con escaso valor dentro de la producción conjunta o conexas, la contabilidad de costos deberá considerar, de acuerdo a la NIC 2, párrafo 14, que éstos deberán ser medidos de acuerdo al VNR para ser deducidos del costo del producto principal; es decir, "(...) el ingreso (...) por la venta de los subproductos reducirá el importe a distribuir entre los productos principales (Rivera, 2006: 126). Dicho método, según especialistas en contabilidad de costos como Backer (1988) y Polimeni et al. (1998) consiste en reconocer a los subproductos en el momento en que se producen cuando se calcula su VNR a

ser deducido del costo total de producción conjunta que se asignará a los productos principales (Cuadro 5). Dado que algunas veces, según Rivera, para los subproductos no existe un procesamiento adicional, el precio de venta del subproducto puede ser usado como su VNR. Por el contrario, cuando los subproductos requieren un proceso adicional, aun cuando la NIC 2 no hace referencia a tal situación, para Rivera éste formará parte del costo real del subproducto y el costo a ser reducido del costo conjunto será calculado como la diferencia que existe entre el VNR y el costo de procesamiento adicional del subproducto (Cuadro 5, caso 2).

Cuadro 5

Cálculo del costo de la producción conjunta

Caso 1: Subproducto sin procesamiento adicional, luego del punto de separación:								
1.1. Método del valor del mercado en el punto de separación (como producto en curso)								
Producto:	Cantidades producidas:	Precio de mercado:	Valor de mercado en el punto de separación (1):	Coeficiente (2):			Costo conjunto asignado (1*2):	
P1	400	500,00	200000,00	0,6875			137500,00	
P2	300	400,00	120000,00	0,6875			82500,00	
Subtotal:			320000,00				220000,00	
Subprod.	150	40						
Costos conjuntos:	Materias primas		86.000,00	Coeficiente de asignación de costos conjuntos: $220.000,00/320000,00= 0,6875$				
	Costos de conversión		140.000,00					
Ingreso por subproductos (150*40,00)			(6.000,00)					
Total Costo conjunto a asignar:			220.000,00					
1.2. Método del valor neto realizable (como producto terminado)								
Producto:	Cantidades Producidas:	Precio de mercado:	Valor como producto terminado:	Proceso adicional (3):	Valor relativo en el punto de separación:	Coeficiente:	Costo conjunto asignado (4):	Costo total del producto: (3+4)
P1	400	600,00	240.000,00	8000,00	232000,00	0,59539919	138.132,61	146132,61
P2	300	480,00	144.000,00	6500,00	137500,00	0,59539919	81.867,39	88367,39
Subprod.	150	40	Sub totales:		369500,00		220.000,00	234500,00
			Coeficiente de asignación de costos conjuntos : $220.000,00/369.500,00 = 0,59539919$					
Caso 2: Subproducto con procesamiento adicional, luego del punto de separación:								
Cantidad de unidades del subproducto			150 und.	Costos conjuntos:	Materias Primas	86.000,00		
VNR del subproducto:			100,00/und		Costos de conversión	140.000,00		
Costos del proceso adicional:			7500,00	Costo del subproductos			(7500,00)	
Costo asignable al subproducto y menor costo conjunto: (150 und. * 100,00) – 7500,00= 7500,00						Total Costo conjunto a asignar a los productos principales:		151000,00

Fuente: Rivera (2006).

6. A manera de conclusión

Para la preparación de estados financieros, de acuerdo a las NIIF, se requiere de una minuciosa determinación del importe de los inventarios, dado que los mismos se presentan en el balance general (activo corriente), y en el estado de resultados por formar parte importante del costo de los productos vendidos con elevada incidencia en el resultado obtenido. Tal determinación es difícil al considerar la existencia de múltiples métodos de asignación de costos, donde la inequidad y parcialidad están presentes con frecuencia; sin embargo, tales condiciones se reducen siguiendo la estricta aplicación de las NIC. La NIC 2 es una de las normas que ejerce mayor impacto en la contabilidad de costos, cuando ésta se dispone a elaborar y presentar información con fines externos o a ser mostrada en estados financieros ajustados a las NIIF. Dichas normas establecen las bases para valorar los inventarios dentro de un sistema de costos histórico, al determinar las directrices no sólo para la determinación de sus costos que debe acumularse como un activo, y ser diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos; sino también para el reconocimiento de éste como un gasto o costo del periodo, incluyendo cualquier deterioro o rebaja hasta el VNR.

Esta determinación minuciosa se resume en cómo calcular el costo de los productos en cada fase del proceso productivo, y cómo determinar el costo de los productos vendidos y no vendidos. En el cálculo del costo del producto los costos directos no representan dificultad gracias a su estrecha relación y medición inequívoca sobre el

producto o proceso productivo. Sin embargo, cuando se trata de costos indirectos la NIC 2 establece que los costos indirectos de fabricación, previamente clasificados en variables y fijos, sean incorporados al costo del producto, mediante formas sistemáticas; específicamente sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción y de la capacidad normal de producción, respectivamente.

Una vez hallado el costo unitario del producto, y considerando la existencia de varios productos o bienes comprados o fabricados en momentos distintos, y por tanto a un costo distinto, el siguiente paso es elegir el método apropiado para calcular el costo de los productos vendidos y los que aún esperan ser vendidos, para lo cual las NIC indican que para gran número de los bienes intercambiables los métodos apropiados son el PEPS y el promedio ponderado, y el método de identificación específica para los bienes que no puedan ser intercambiables. Por omisión se descarta el uso de otros métodos triviales en la contabilidad de costos como el UEPS.

Pese a las discusiones detalladas sobre los cálculo de costos, a partir de las NIC, aún existen estrechas y subjetivas decisiones, según reconocidos autores como Alexander y Archer (2005), que pueden ser cruciales, como la definición y cálculo de capacidad normal tomado de un año a otro, las clasificaciones entre costos directos e indirectos o fijos y variables, o que costos son atribuibles a la condición y ubicación del producto; también la definición de VNR contiene elementos subjetivos. Para estos autores no hay forma

de que dichas disyuntivas se puedan tratar de forma totalmente uniforme, pero puede ser atenuado con consistencia de la norma y la práctica en el tiempo.

7. Referencias

Alexander, D. y Archer, S. (2005). *Guía de NIC – NIIF, 2005 – 2006*. Red Contable.

Álvarez, J., Amat, J., Amat, O., Balada, T., Blanco, F., Castello, E., Lizcano, J. y Ripoll, V. (1996). *Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas*. Madrid: McGraw Hill.

Amat, O. y Soldevila, P. (1998). *Contabilidad de gestión y control de costos*. Barcelona: Gestión2000.

Backer, M., Jacobsen, L. y Ramírez, D. (1988). *Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México, DF: McGraw-Hill.

Catacora, F. (1998). *Contabilidad. La base para las decisiones gerenciales*. Caracas: McGraw Hill.

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (1989). *Marco conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros*. Recuperado de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/marcoconceptualNICEY.pdf>

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (2004). *Norma internacional de contabilidad N° 2. Existencias*. Recuperado de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic1.pdf>

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (2004). *Norma internacional de contabilidad N° 23. Costo por intereses*. Recuperado de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic23.pdf>

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (2004). *Norma internacional de contabilidad N° 18. Ingresos ordinarios*. Recuperada de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic18.pdf>

Comité de Normas internacionales de contabilidad –IASB– (2005). *Norma internacional de contabilidad N° 1. Presentación de estados financieros*. Recuperado de http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic01_actualizada.pdf

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2008). *Marco de adopción de normas internacionales de información financiera*. (Boletín de aplicación VEN NIF N° 0).

Hansen, D. y Mowen, M. (2003). *Administración de costos. Contabilidad y control*. México, DF: International Thomson Editores, S.A.

Hargadon, B. y Múnera, A. (1988). *Contabilidad de costos*. Bogotá: Norma.

Horngren, C., Sundem, G. y Stratton, W. (2006). *Introducción a la contabilidad administrativa*. México, DF: Prentice Hall.

Jones, K., Werner, M., Terrel, K. y Terrel, R. (2001) *Introducción a la contabilidad administrativa. Perspectiva del usuario*. Bogotá: Prentice Hall.

Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Madrid: Prentice Hall.

Mantilla, S. (2006). *Estándares / Normas internacionales de información financiera IFRS (NIIF)*. Bogotá: ECOE.

Martínez, A. (2006). Ejercicios NIC 18. Ingresos. En F. Gómez. (Comp.), *NIC /NIIF Ejercicios resueltos y comentados* (pp. 137-147).

Barcelona: Gestión 2000.

Morillo, M. (2007). *Manual para la elaboración del estado de costo de producción y ventas en los sistemas convencionales de la contabilidad de costos*. Mérida-Venezuela: Consejo de Publicaciones de la Universidad de los Andes.

Neuner, J. y Deakin, E. (1993). *Contabilidad de costos. Principios y prácticas*. Tomo I. México, DF: Limusa Noriega Editores.

Normas internacionales de contabilidad -NIC- (2005). Barcelona: Gestión 2000.

Normas de información financiera (NIF). (2007). México, DF: Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de NIF, A.C.

Oliveras, E. (2006). Ejercicios NIC 1. Presentación de los estados financieros. En F. Gómez. (Comp.), *NIC/NIIF Ejercicios Resueltos y Comentados* (pp. 223-229). Barcelona: Gestión 2000.

Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1998). *Contabilidad de costos: concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. México, DF: McGrawHill.

Ramírez, D. (2004). *Contabilidad administrativa*. México, DF: McgrawHill.

Rivera, E. (2006). Ejercicios NIC 2. Existencias. En F. Gómez. (Comp.), *NIC / NIIF Ejercicios Resueltos y Comentados* (pp. 123-133). Barcelona: Gestión 2000.

Sáez, A. Fernández, A. y Gutierrez, G. (2004). *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Madrid: McGraw Hill.

Siniesterra, G. (1997) *Fundamentos de contabilidad financiera y de gestión*. Cali: Universidad del Valle.

Torres, A. (2002). *Contabilidad de costos. Análisis para la toma de decisiones*. México, DF: McGraw Hill.

Van Greuning, H. (2006). *Estándares internacionales de información financiera. Guía práctica*. Bogotá: Banco Mundial.

Warren, C., Reeve, J. y Fess, P. (2000). *Contabilidad administrativa*. México, DF: International Thomson Editores.

Recursos y defensas que poseen las empresas en el ámbito laboral y tributario

Obando, Laura

Obando, Laura
Lcda. en Administración. Abogado.
Especialista en Derecho Mercantil. M.Sc. en
Administración.
Universidad de Los Andes
Venezuela
laura_obando@yahoo.com.mx, laurao@ula.ve

Recibido: 15-01-2009
Revisado: 10-04-2009
Aceptado: 25-09-2009

La presente investigación pretende analizar, mediante una investigación de tipo documental basada en el dispositivo legal aplicable, los medios de defensa y los recursos disponibles para los contribuyentes o responsables en el ordenamiento jurídico nacional. En la actualidad, los contribuyentes sometidos al cumplimiento de obligaciones tributarias y laborales son fiscalizados por la administración tributaria o por funcionarios públicos con el fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y de imponer sanciones en caso de incumplimiento de las mismas. Los contribuyentes necesitan conocer los distintos recursos y defensas que pueden utilizar cuando consideren que la sanción impuesta no se corresponde con la infracción o ilícito cometido, a los fines de realizar una defensa adecuada que minimice el impacto que esto pudiera ocasionar sobre sus finanzas.

Palabras clave: Recursos, defensas, Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica del Trabajo

RESUMEN

This study intends an analysis through the documental method of the resources and defenses available to taxpayers in Venezuelan laws. At present, taxpayers are monitored by the Tributary Administration or by Public Functionaries with the purpose of verifying the compliance of their obligations and of imposing sanctions in the case of non-compliance. Taxpayers need to know the resources and defenses available to them when they consider there is no correlation between sanctions imposed on them and the infraction allegedly committed, so that they may plan an appropriate defense that minimizes the impact of penalties on their finances.

Key Words: Resources, defenses, Organic Tributary Law, Organic Labor Law

ABSTRACT

1. Introducción

La Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela consagra el derecho a la defensa y al debido proceso, a través del cual se le concede a las personas, bien sean naturales o jurídicas, el derecho a ser oídas en todo estado y grado de la investigación y del proceso, así como también el derecho a ser notificadas de los cargos por los cuales se les investiga, el derecho de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Es por ello que desde el punto de vista práctico resulta indispensable que las empresas conozcan cuáles son los derechos y recursos previstos para enfrentar las sanciones impuestas por las autoridades competentes, a los fines de realizar una defensa acorde con el dispositivo jurídico. Así se busca minimizar el impacto que esto pudiera ocasionar sobre sus finanzas, por cuanto las sanciones impuestas no siempre se corresponden con la realidad de los hechos, o no toman en consideración los atenuantes previstos en la norma.

La imposición de sanciones por la comisión de ilícitos tributarios proviene de un procedimiento de carácter tributario realizado por la administración tributaria a través de sus fiscales. Dicho procedimiento se encuentra regulado en el vigente Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001, en sus artículos 172 al 193; pero como quiera que el ordenamiento jurídico consagra el derecho a la defensa, los contribuyentes o responsables que estén en desacuerdo con las sanciones determinadas por la administración tributaria podrán ejercer una serie de derechos y defensas previstos en la

Constitución Nacional y el Código Orgánico Tributario.

De igual forma, las sanciones en materia laboral derivan de un procedimiento regulado en la Ley Orgánica del Trabajo, en su artículo 647, y ante el cual la empresa—en caso de estar en desacuerdo con la imposición de la sanción por considerar que no se ajusta a la realidad de los hechos—posee la posibilidad de ser oída durante el proceso, mediante la presentación de los alegatos y defensas que creyere conveniente en la oportunidad señalada por la Ley; o, en todo caso, una vez finalizado el proceso en el cual la empresa resulte perdedora y reciba una sanción, ella podrá interponer el recurso jerárquico previsto en el artículo 648 de la ley en comento.

2. Recursos y defensas que poseen las empresas en el ámbito laboral

La Ley Orgánica del Trabajo (1997), contempla en el Capítulo XI una serie de artículos relacionados con las sanciones aplicables a aquellas empresas, funcionarios públicos y trabajadores que incumplan la normativa jurídica relacionada con la relación obrero-patronal, señalando en el artículo 625 lo siguiente:

Las infracciones a las disposiciones de esta Ley serán objeto de las sanciones establecidas en este Título, sin perjuicio de las acciones penales y civiles a que hubiere lugar. Estas sanciones se impondrán de oficio por parte del funcionario a quien corresponda y podrán ser denunciadas por cualquier persona.

Las sanciones previstas por la Ley Orgánica del Trabajo, según lo señala César Carballo Mena (2001) en el libro *Comentarios a La Ley Orgánica del Trabajo y su Reglamento*,

se caracterizan por:

1) reprimir conductas antijurídicas que se configuran incluso sin mediar la intencionalidad del agente; 2) contemplar básicamente penas no corporales (multas) y 3) prever la indexación o indización de las multas, toda vez que su cuantía se estime en un número de salarios mínimos, cuyo valor se supone es ajustable en función de la inflación (2001: 656).

Las sanciones previstas en la Ley Orgánica del Trabajo (1997), normalmente son de carácter pecuniario (multas), a excepción de la sanción prevista en los artículos 640 y 645, en virtud de los cuales la infracción a las normas que regulan los conflictos colectivos de trabajo será sancionada con arresto policial.

2.1. Procedimiento para imponer multas

El procedimiento para la imposición de sanciones a aquellas empresas que infrinjan la norma laboral le corresponde a la Inspectoría del Trabajo, y se encuentra previsto en el artículo 647 de la Ley Orgánica del Trabajo; dicho procedimiento se desarrollará de la siguiente manera:

- El funcionario de inspección que verifique que alguna empresa ha cometido una infracción levantará un acta circunstanciada y motivada que servirá de iniciación al respectivo procedimiento administrativo y que hará fe, hasta prueba en contrario, respecto de la verdad de los hechos que mencione.
- Dentro de los cuatro días hábiles de levantada el acta, el funcionario remitirá

sendas copias certificadas de las mismas a los presuntos infractores.

- Dentro de los ocho días hábiles siguientes al recibo de la copia del acta, el presunto infractor (empresa) podrá formular ante el funcionario los alegatos que juzgue pertinentes; es fundamental la asistencia de la empresa a esta citación, a los fines de presentar las razones de hecho y de derecho que demuestran, en caso de ser así, el cumplimiento efectivo de sus obligaciones legales; en caso contrario, si la empresa no asiste a la Inspectoría dentro del lapso señalado, se le tendrá por confesa, es decir, la inspectoría asume que admite todos los hechos formulados en el acta circunstanciada motivada como ciertos, se dará por terminada la averiguación y se decidirá dentro de los dos días hábiles siguientes. Es justamente en esta fase del proceso en el cual la Empresa posee el derecho a la defensa, a manifestar su inconformidad con los hechos expresados por el inspector en el acta circunstanciada motivada que da inicio al procedimiento.

- Dentro de los ocho días hábiles al vencimiento del plazo previsto anteriormente, los indiciados (empresa y/o trabajador) podrán promover y evacuar las pruebas que estimen conducentes, conforme al Derecho Procesal.

- Dentro de los tres días hábiles siguientes al vencimiento del lapso previsto anteriormente, o en todo caso al vencimiento del lapso probatorio, el funcionario respectivo dictará una resolución motivada (Providencia

Administrativa), declarando a los indiciados incurso o no en las infracciones de que se trate, imponiendo si fuere el caso las sanciones correspondientes, emitiendo la planilla de liquidación a fin de que consigne el monto de la multa dentro de un término de cinco días hábiles.

2.2. Recursos laborales que poseen las empresas

En materia laboral, los trabajadores poseen dos casos plenamente identificados en la normativa para recurrir en caso de inconformidad con la decisión adoptada por el organismo competente; tales casos son: el derivado de la interposición del recurso en caso de inconformidad con el procedimiento sancionatorio, y la interposición de recurso de casación en caso de inconformidad con las sentencias de segunda instancia que pongan fin al proceso, cuyo interés principal exceda de tres mil unidades tributarias (3000 U.T.).

En el caso de los procedimientos sancionatorios, una vez finalizados, si la empresa no está de acuerdo con la multa impuesta por la Inspectoría del Trabajo por considerar que la misma no se ajusta a la realidad de los hechos, puede, en virtud de lo previsto en el artículo 648 de la Ley Orgánica del Trabajo, interponer un Recurso Jerárquico, siempre que conste en autos haberse consignado o afianzado satisfactoriamente el valor de la multa impuesta.

Si la sanción la hubiere impuesto un funcionario delegado de una inspectoría, el recurso se ejercerá por ante el inspector respectivo; por el contrario, si la hubiere

impuesto el Inspector del Trabajo, se ejercerá por ante el Ministerio del Trabajo; el recurso será decidido dentro de los cinco días hábiles contados a partir de la fecha en que fuere recibido el expediente por la alzada.

La decisión que se dictare con ocasión del recurso puede confirmar o revocar la multa impuesta mediante la providencia administrativa, o modificar el monto de la multa; en el caso de que se decidiere revocar la sanción, se procederá a la devolución de la multa consignada al sancionado que así lo solicitare. Contra la decisión del recurso jerárquico se puede ejercer el recurso contencioso administrativo de anulación contra actos administrativos de efectos particulares.

El recurso de casación laboral se encuentra regulado en la Ley Orgánica Procesal del Trabajo, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.504, de fecha 13 de agosto de 2002, en los artículos 167 al 177, donde se explican detalladamente las sentencias contra las cuales procede, la manera de formalizar el recurso, la sustanciación del mismo con indicación del lapso para formular los alegatos y defensas, y el lapso para decidir. El citado recurso constituye un medio de defensa para el trabajador, sobre todo en los casos en los cuales en la sustanciación del procedimiento se hayan quebrantado u omitido formas sustanciales de los actos que menoscaben el derecho a la defensa, o cuando se haya incurrido en un error de interpretación acerca del contenido y alcance de una disposición expresa de la ley o aplicado falsamente una norma jurídica.

3. La ilicitud tributaria y los medios de defensa

La imposición de sanciones por parte de la administración tributaria se deriva de la ejecución del contribuyente o responsable de un ilícito tributario. Esas sanciones están claramente señaladas en el vigente Código Orgánico Tributario, el cual contempla los ilícitos que el contribuyente puede cometer en materia tributaria, al igual que puntualiza los tipos de sanciones aplicables. Este punto es uno de los más álgidos en la reforma del citado código, por cuanto incluye por primera vez en la legislación tributaria venezolana la posibilidad de aplicar sanciones penales. El nuevo código desarrolla lo relativo a los ilícitos, sus clases, las sanciones, el organismo competente para aplicarlas, los tipos de sanciones, el valor de la unidad tributaria a considerar para el cálculo de las sanciones pecuniarias, así como las circunstancias agravantes y atenuantes previstas a tales efectos.

El término “ilícito”, según el *Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas* (1998), significa “Lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, a la equidad, a la razón o a las buenas costumbres” (p.195). En materia tributaria, se refiere a la trasgresión o incumplimiento por acción u omisión del ordenamiento jurídico tributario.

Los ilícitos tributarios, según lo previsto en el Código Orgánico Tributario, se clasifican en:

- a) Ilícitos formales.
- b) Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas.
- c) Ilícitos materiales.

d) Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

En tal sentido, los ilícitos se originan por el incumplimiento de los siguientes hechos imponible (Cuadro 1):

Cuadro 1

Ilícitos vs. Hecho imponible

ILÍCITO	HECHO IMPONIBLE
Formal	<ul style="list-style-type: none"> • No inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias. • No emitir o exigir comprobantes. • No llevar libros o registros contables o especiales. • No presentar declaraciones y comunicaciones. • No permitir el control de la administración tributaria. • No informar y comparecer ante la administración tributaria. • No acatar las órdenes de la administración tributaria. • Incumplimiento de cualquier otro deber contenido en el código, en las leyes especiales o en los reglamentos.
Materiales	<ul style="list-style-type: none"> • El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones. • El retraso u omisión en el pago de anticipos. • El incumplimiento de la obligación de retener o percibir. • La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.
Relativo a las especies fiscales y gravadas	<ul style="list-style-type: none"> • Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la administración tributaria. • Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas o puertos libres. • Vender especies fiscales sin valor facial, entre otros.
Sancionados con penas restrictivas de libertad	<ul style="list-style-type: none"> • La defraudación tributaria, es decir, cuando el contribuyente, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, induzca en error a la administración tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo. • La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción. • La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos.

Fuente: Elaboración propia, a partir del Código Orgánico Tributario (2001)

Evidentemente, cuando un contribuyente o responsable incumple con sus obligaciones legales en el ámbito tributario incurre en la comisión de un ilícito, para lo cual la administración tributaria se encarga de sustanciar el procedimiento respectivo a los fines de determinar la sanción aplicable.

Al respecto, Rodulfo Celis Vargas (2003), en su libro *La Ilícitud Tributaria y Medios de Extinción de la Obligación Tributaria*, señala:

Conforme a la dogmática jurídica, sanción significa la reprobación de haberse realizado un acto contrario a una norma, sea esta de carácter jurídico ético o de cualquier otra índole. Es la expresión del descontento jurídico y social. Es la pena previamente fijada por la ley, para quien cometa un delito o falta (2003: 49).

El artículo 94 del Código Orgánico Tributario clasifica las sanciones de la siguiente manera:

- a) Prisión.
- b) Multa.
- c) Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo.
- d) Clausura temporal del establecimiento.
- e) Inhabilitación para el ejercicio de profesiones.
- f) Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

Celis (2003), clasifica estas sanciones en atención al órgano competente para imponerlas; así, considera que son sanciones administrativas: la prisión, la multa, el comiso y destrucción de los efectos materiales objeto

de ilícito o utilizados para cometerlos, la clausura temporal del establecimiento, y la suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales, por cuanto es la administración tributaria quien la impone; e indica que la sanción privativa de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de profesiones son sanciones judiciales, por cuanto son aplicadas por los órganos jurisdiccionales.

3.1. Derechos y recursos tributarios que poseen los contribuyentes: Los contribuyentes o responsables, de acuerdo con la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela y el Código Orgánico Tributario, poseen una serie de derechos y recursos que les permiten acudir ante la Administración Tributaria a los fines de manifestar su desacuerdo ante sanciones impuestas o cualquier otra situación que se suscite. Entre ellos se pueden citar: el derecho de petición, el derecho de consulta, el derecho de solicitar la restitución de lo pagado indebidamente, el derecho de recuperación de tributos, el procedimiento de revisión de oficio, el recurso jerárquico, el recurso administrativo de revisión, el recurso contencioso tributario y el recurso de amparo.

3.1.1. Derecho de petición: Se encuentra previsto en el Código Orgánico Tributario, en su artículo 153. Concede a los contribuyentes o responsables la posibilidad de efectuar peticiones ante la administración tributaria; esta instancia dictará resolución a las mismas dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación. Vencido el plazo sin que la administración tributaria emita resolución sobre la petición, los interesados

podrán a su solo arbitrio optar por conceptuar que ha habido decisión denegatoria.

3.1.2. Derecho de consulta: Se encuentra previsto en los artículos 230 al 235 del Código Orgánico Tributario. Concede a los contribuyentes o responsables que posean un interés personal y directo sobre un caso en particular la posibilidad de consultar a la administración tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta. La administración tributaria, dispondrá de treinta días hábiles para evacuar la consulta interpuesta.

3.1.3. Derecho de solicitar la restitución de lo pagado indebidamente: Se encuentra previsto en los artículos 194 al 199 del Código Orgánico Tributario. Concede a aquellos contribuyentes o responsables que consideren que han pagado de manera indebida tributos o sus accesorios, la posibilidad de que les sean restituidos de nuevo por la administración tributaria, siempre y cuando los mismos no se encuentren prescritos. La reclamación se interpondrá por ante la máxima autoridad jerárquica de la administración tributaria, la cual deberá decidir sobre la reclamación dentro de un plazo que no exceda de dos meses, contados a partir de la fecha en que haya sido recibido.

3.1.4. Derecho de recuperación de tributos: Este derecho está consagrado en los artículos 200 y siguientes del Código Orgánico Tributario. Consiste en el procedimiento que poseen los contribuyentes o responsables para recuperar de la administración tributaria aquellos créditos fiscales que originan para quien paga un crédito a su favor, que no puede

compensar con créditos fiscales, bien porque no los haya producido, o bien porque sean insuficientes. Este procedimiento se inicia a instancia de parte interesada mediante solicitud escrita, la cual contendrá, entre otras cosas, el organismo al cual está dirigido, la identificación del interesado o de quien actúe como su representante, la dirección del lugar donde se harán las notificaciones pertinentes, los hechos, razones y pedimentos correspondientes; expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud, referencia a los anexos que lo acompañan si fuera el caso, cualesquiera otra circunstancia o requisito que exijan las normas especiales tributarias, y la firma autógrafa del interesado. La administración tributaria dispondrá de un lapso de sesenta días hábiles para decidir la solicitud interpuesta, contados a partir del día siguiente de la aceptación de la misma, o de la notificación del acta de reparo levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización, si fuere el caso. En caso de que la Administración Tributaria no decidiera dentro del lapso indicado, se entiende que se ha producido el silencio administrativo negativo, es decir, que ha resuelto negativamente, en cuyo caso el contribuyente o responsable quedará facultado para interponer el recurso contencioso tributario.

3.1.5. Procedimiento de revisión de oficio: Constituye una facultad que el Código Orgánico Tributario le otorga a la administración tributaria para revisar los actos en su propia esfera, basada en el principio de auto tutela administrativa. Por consiguiente, la administración tributaria podrá convalidar actos subsanando los vicios de que adolezcan, declarar la revocación de

actos emitidos por ella misma siempre y cuando no afecten la situación subjetiva de un particular, efectuar correcciones de errores materiales o de cálculos. Este procedimiento se encuentra regulado por el Código Orgánico Tributario en sus artículos 236 al 241.

3.1.6. Recurso jerárquico: Se encuentra regulado en el Código Orgánico Tributario en los artículos 242 al 255. Constituye el medio de impugnación que tienen los contribuyentes o responsables ante el superior jerárquico, específicamente por ante la oficina de la cual emana el acto. Es un procedimiento ágil y adecuado para la revisión de los actos de la administración tributaria por parte del superior jerárquico, cuando el contribuyente considere que sus derechos han sido perjudicados. El lapso para interponer el recurso será de veinticinco días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto que se impugna. La administración tributaria dispondrá de un lapso de sesenta días continuos para decidir el recurso contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio; cumplido el lapso de decisión sin obtener ninguna decisión de parte de la administración tributaria, el recurso se entenderá denegado. Una de las características que presenta este recurso es que la interposición del mismo suspende la ejecución del acto recurrido durante el periodo que dure la sustanciación, salvo lo que respecta a la imposición de sanciones relativas a la clausura de establecimiento, comiso o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materia prima, y suspensión de expendidos de especies fiscales y gravadas. La interposición del recurso jerárquico agota la

vía administrativa, quedando a partir de ese momento abierta la jurisdicción contenciosa tributaria.

3.1.7. Recurso administrativo de revisión: Este recurso se encuentra regulado en el artículo 256 y siguientes del Código Orgánico Tributario, y procede contra los actos administrativos firmes que haya dictado la administración tributaria, pudiéndose intentar por ante los funcionarios competentes para conocer del recurso jerárquico en los siguientes casos: cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, cuando en la resolución hubieren influido en forma decisiva documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial o definitivamente firmes, cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, soborno u otra manifestación fraudulenta. Este recurso deberá ser decidido por la administración tributaria dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su presentación.

3.1.8. Recurso contencioso tributario: Se encuentra consagrado en los artículos 259 al 288 del Código Orgánico Tributario. Es un procedimiento judicial interpuesto mediante escrito razonado por ante los tribunales competentes y constituye la primera instancia del proceso jurisdiccional en materia tributaria. El recurso contencioso tributario procederá en los siguientes casos: contra los mismos actos de efectos particulares que puedan ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso; contra los mismos actos en los cuales, habiendo mediado recurso jerárquico, éste

hubiere sido denegado tácitamente; contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares. El recurso contencioso tributario podrá también ejercerse subsidiariamente al recurso jerárquico en el mismo escrito, en caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o denegación tácita de éste. La interposición de este recurso, a diferencia del recurso jerárquico, no suspende los efectos del acto impugnado; sin embargo, a instancia de parte, el tribunal podrá suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado.

3.1.9. Recurso de amparo tributario:

Se encuentra consagrado en los artículos 302 al 304 del Código Orgánico Tributario. Constituye un recurso judicial que puede ser interpuesto por cualquier contribuyente o responsable que se sienta perjudicado por las demoras excesivas de la administración tributaria en resolver algún asunto o dictar alguna medida, siempre y cuando se trate de perjuicios no reparables por los medios establecidos en el código o leyes especiales.

4. Conclusiones

De manera recurrente, tanto la administración tributaria, por medio del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), como los funcionarios públicos adscritos al Ministerio del Poder Popular para el Trabajo y Seguridad Social, realizan fiscalizaciones a quienes se encuentran en los supuestos de hecho previstos en las normativas jurídicas tributarias y laborales,

y posteriormente imponen sanciones que en algunos casos no se corresponden con la realidad de los hechos. Ante estas situaciones, los contribuyentes tienen el legítimo derecho de recurrir, en caso de ser necesario, a defender los derechos e intereses patrimoniales que poseen. Ello implica conocer en primer lugar la existencia de las disposiciones constitucionales que les confieren la posibilidad de acceder a una defensa, mediante el cumplimiento de las normas que consagran el debido proceso y el derecho del contribuyente a ser oído, a recibir una adecuada notificación, a la formación del expediente administrativo y al acceso al mismo, de conformidad con lo previsto en el artículo 31 de la Ley Orgánica de Procedimiento Administrativo. También implica conocer la normativa jurídica prevista en la Ley Orgánica del Trabajo y en el Código Orgánico Tributario, la cual prevé la posibilidad de ejercer recursos por la vía administrativa y por la vía contenciosa, como el recurso jerárquico, el recurso administrativo de revisión, el recurso contencioso tributario, el derecho de petición, el derecho a la consulta, el derecho a solicitar la restitución de lo pagado indebidamente, el derecho de recuperación de tributos, y el recurso de amparo tributario. A sabiendas de la existencia de esas disposiciones, los contribuyentes pueden recurrir ante los órganos competentes interponiendo o ejerciendo los recursos y derechos previstos en la norma objetiva y atribuidos subjetivamente al contribuyente, contrarrestando cualquier error involuntario de parte del funcionario público o cualquier viso de discrecionalidad que pudiera existir en la aplicación de la norma.

5. Referencias

- Cabanellas, G. (1998). *Diccionario Jurídico Elemental*. Caracas: Editorial Heliasta.
- Carballo, C. (2001) *Comentarios a La Ley Orgánica del Trabajo y su Reglamento*. Caracas: Librería Rincón.
- Celis, R. (2003). *La Ilícitud Tributaria y Medios de Extinción de la Obligación Tributaria*. Caracas: Ediciones Librería Destino.
- Código Orgánico Tributario. (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, No. 37.305, Octubre 17, 2001.
- Código Orgánico Tributario. (2005). *Comentado y Comparado*. Caracas: Legis Editores.
- Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, No. 5.453, Marzo 24, 2000.
- Garay, J. (2001). *Código de Comercio*. Caracas: Librería CIAFRE.
- _____. (2001). *Código Orgánico Tributario*. Caracas: Librería CIAFRE.
- Ley Orgánica del Trabajo. (1997). *Gaceta Oficial Extraordinaria*, No. 5.152, Junio 19, 1997.
- Ley Orgánica Procesal del Trabajo. (2002). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, No. 37.504, Agosto 13, 2002.
- Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, No. 37.320, Noviembre 8, 2001.
- Reglamento a Ley Orgánica del Trabajo. (2006) Decreto No. 3.235. *Gaceta Oficial* No. 5.292, Abril 28, 2006.

Herramientas con base en subconjuntos borrosos. Propuesta procedimental para aplicar expertizaje y recuperar efectos olvidados en la información contable*

Rico F., Marco A. y Tinto A., Jaime

Rico F., Marco A.
Lcdo. en Contaduría Pública. M.Sc. en Administración de Empresas. Doctorando en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes. Venezuela
marcorico63@hotmail.com

Recibido: 01-03-2010
Revisado: 30-03-2010
Aceptado: 23-07-2010

Tinto A., Jaime
Lcdo. en Economía. Dr. en Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Los Andes
Venezuela
tinto@ula.ve, tintoster@gmail.com

El artículo tiene por objeto proponer el uso de herramientas desarrolladas con base en la teoría de los subconjuntos borrosos, como el expertizaje-contraxpertizaje, y la teoría de los efectos olvidados en el tratamiento ex post de la información contable tradicional, con el fin de mejorar su capacidad para sustentar la toma de decisiones adecuadas a mediano y largo plazo. En tal sentido, y a fin de hacerlas accesibles, se descomponen tales herramientas en sus pasos más sencillos, y luego se detallan mediante ejemplos didácticos los procedimientos para utilizarlas apropiadamente; viabilizando de esta manera la generación de una contabilidad decisional alternativa a partir del dato generado por los sistemas corrientes de contabilidad, pero incorporando variables subjetivas e imprecisas que permitan recuperar efectos olvidados y acotar la entropía.

Palabras clave: Subconjuntos borrosos, expertizaje, contraexpertizaje, efectos olvidados, contabilidad, decisiones.

RESUMEN

The main purpose of this article is to suggest the use of some developed tools based on the fuzzy sets theory, such as expertise and contra-expertise, and on the forgotten effects theory as well, in the ex post treatment of the traditional accounting information in order to improve its quality to provide an adequate basis for the decision making process in a mid-term and a long-term period. In order to make them approachable, those tools are separated into their easiest steps, and then, through didactical examples, a suitable procedure to use them properly is indicated in great detail, thus making viable the generation of one decisional alternative accounting from the piece of information generated by the traditional accounting systems, but including subjective and imprecise variables that allow the recovery of forgotten effects and the delimitation of entropy.

Key words: Fuzzy set, expertise, contra expertise, forgotten effects, accounting, decisions.

ABSTRACT

* Artículo preparado en el marco de la investigación de Tesis Doctoral en Ciencias Contables

1. Introducción

El constante desarrollo científico y tecnológico genera en el mundo investigativo la necesidad de renovarse continuamente para responder con pertinencia a las necesidades y circunstancias del momento. Las ciencias contables no escapan a ello, su complejidad ha ido evolucionando en respuesta al perfeccionamiento de los actos mercantiles y su entorno, a los que alguna vez fue suficiente abordar con la simple contabilidad artesanal, pero que ahora demandan multidisciplinares sistemas contables que den respuesta apropiada y oportuna a las entidades de hoy inmersas en una realidad compleja. Ciertamente, la contabilidad basada en el dato histórico o constante ha ido perdiendo capacidad de suministrar información apropiada para dar soporte a una adecuada y oportuna toma de decisiones a mediano y largo plazo, pues excluye los aspectos subjetivos, imprecisos y flexibles que cualifican a los hechos contables. Por ello, el presente artículo propone el uso de dos herramientas desarrolladas a partir de la teoría de los subconjuntos borrosos (el expertizaje-contraxpertizaje y la teoría de los efectos olvidados) en el tratamiento ex post de la información contable tradicional, con el fin de mejorar su calidad. En tal sentido, y a fin de hacerlas accesibles a las ciencias sociales y de manera particular a las contables, se descomponen tales herramientas en sus pasos más sencillos, y luego, mediante ejemplos didácticos, se reconstruyen detalladamente mostrando el procedimiento adecuado para utilizarlas.

Los subconjuntos borrosos son un legado de Lotfi Zadeh (1965), y consisten en la definición de una clase de conjunto \tilde{A} , con un

grado de pertenencia continuo comprendido entre cero y uno, donde el uno significa la absoluta pertenencia y el cero la inequívoca no pertenencia, pero dando cabida dentro de la función $f_{\tilde{A}}(x)$ a diferentes grados de pertenencia entre estos dos valores. A diferencia de los conjuntos nítidos u ordinarios, donde la función de pertenencia $f_{\tilde{A}}(x)$ sólo puede tomar los valores 1 o 0, según x pertenezca o no a \tilde{A} . Como se puede observar para diferenciar el subconjunto borroso de los tradicionales se coloca sobre la letra indicativa del subconjunto borroso el signo “~” (virgulilla). En este sentido, Reig y González (2002: 436) señalan la revelación de la lógica difusa originada por esta teoría “como un instrumento muy potente a la hora de modelizar sistemas contables (...) al permitir, por un lado, recoger la incertidumbre generada por el entorno de la empresa, y, por otro, tratar la subjetividad que implica toda opinión de expertos”.

Asimismo, Rico y Tinto (2008), en una publicación previa, además de proponer la aplicación de los mencionados subconjuntos para incorporar la incertidumbre y la subjetividad en la información financiera, recuperan varias aplicaciones de esta teoría realizadas por diferentes autores, como se indica a continuación: Selección, fichaje y sustitución de jugadores profesionales en diferentes disciplinas deportivas (Gil y Tinto, 2007); selección de personal (González, Flores, B., Chagolla y Flores, J. 2006); valoración de rentas de capital (Domínguez, Ruiz y Sánchez, 1992); valor del cliente (Gil, Ortigosa y Merigó, 2007); matemáticas financieras (Moriñigo y Eriz, 2007); control de gestión de liquidez (López y Mendaña, 2001); análisis actuarial (De Andrés y Terceño, 2002); predicción

bursátil (Andreu y Ceballos, 2005); gestión de materiales (Reig y González, 2002); punto de equilibrio multiproducto (Ferrando y Navarro, 1999) y préstamos participativos (Cazorla, López y Lorenzana, 2002).

Algunos autores que han escrito sobre temas directamente relacionados con la aplicación de la teoría de los subconjuntos borrosos a las ciencias contables son: Mallo, Artola, Morettini, Galante, Busetto y Pascual (2006), quienes proponen su aplicación a la valuación de los activos intangibles, al considerar que la normativa vigente los subvalúan originando la toma de decisiones erradas por parte de los distintos usuarios de la información contable. De igual manera, López (1993), propone utilizar dicha teoría para tratar la información contable en la determinación de estrategias ante nuevos mercados competitivos.

Ahora bien, inicialmente se mencionó que con base en la teoría de los subconjuntos borrosos se han desarrollado las dos herramientas a ser tratadas en este trabajo: a) la del expertizaje y contraexpertizaje, que permite acotar la entropía existente en la información, y b) la teoría de los efectos olvidados (Kaufmann y Gil, 1989), que accede, mediante un proceso de convolución max-min con matrices de incidencia borrosa, a la recuperación de los olvidos u omisiones de los expertos cuando evalúan los efectos producidos por ciertas causas. Con el fin de hacerlos accesibles, se descomponen tales instrumentos en sus pasos más sencillos, y luego se indican los procedimientos para utilizarlos adecuadamente, viabilizando de esta manera la generación de una contabilidad decisional alternativa a partir del dato generado por los sistemas corrientes

de contabilidad, pero incorporando variables subjetivas e imprecisas que permitan recuperar efectos olvidados y acotar la entropía.

Con respecto a la primera herramienta (expertizaje y contraexpertizaje), en el siguiente apartado se expone paso a paso el procedimiento propuesto, utilizando a manera de ejemplo la valoración de un activo intangible, independientemente de los valores que éste pudiera tener en la contabilidad. En un tercer apartado se desarrolla la teoría de los efectos olvidados (Kaufmann y Gil, 1989), a través de una representación que permite evidenciar la recuperación de las incidencias omitidas (olvidos, omisiones, negligencias) por los expertos al evaluar las relaciones causas-efectos en una matriz borrosa conformada por las siguientes categorías: beneficios, facturación, grado de liquidez, valor de la empresa y cotización de sus acciones.

2. Teoría del expertizaje y contraexpertizaje

En primera instancia, y dado que será utilizada más adelante, hay que indicar que una de las herramientas esenciales utilizadas en lógica difusa para disminuir la entropía y afinar los valores analizados es la escala semántica endecadaria, la cual se adapta a once expresiones lingüísticas (pudieran ser más) y por tanto subjetivas e inciertas, pero con un nivel sensato de presunción α de verdad comprendido en el intervalo $[0 ; 1]$, donde el cero representa la inequívoca no pertenencia y el uno la absoluta pertenencia. En este orden de ideas, se define el expertizaje como el proceso de consulta a grupos de expertos en relación a un tema determinado, con el fin de acotar la incertidumbre. Asimismo,

se entiende por experto a un individuo con apropiadas habilidades y destrezas, y adecuadamente capacitado en el tema objeto de consulta gracias a su experiencia académica, profesional o empírica (Medina, 2006). En lo posible se requiere seleccionar diferentes grupos de expertos y a cada uno se le debe trasladar las preguntas de manera individual, sin fomentar rivalidades entre ellos y eliminando cualquier incentivo a mentir (Andreu y Ceballos, 2005) para garantizar la confiabilidad de la muestra de expertos.

Por otra parte, al resultado del procedimiento matemático mediante el cual se agrupa y evalúa la información aportada por el grupo de expertos de acuerdo con las incidencias causas–efectos o las influencias efectos–causas se le denomina expertón, el cual permite agregar conocimientos mediante la interacción de las respuestas dadas por todos ellos. Como se mencionó, siguiendo un ejemplo didáctico, se pretende determinar cuál es el valor más razonable del activo intangible ABC con características W, X y Z en el supuesto de que el monto reflejado en los sistemas tradicionales de contabilidad no cumple con tal razonabilidad o no existe. Siguiendo la teoría del expertizaje, se puede consultar a n expertos en activos intangibles, quienes darán respuestas puntuales a partir de las cuales se determinará un intervalo de confianza que servirá de inicio a tal proceso, como se muestra en los siguientes pasos:

Paso 1: Formular tantas preguntas como sea necesario al grupo de expertos. Por razones prácticas supóngase que en este caso se formula una sola: “¿Cuál cree usted que es el valor más razonable del activo intangible

ABC con características W, X y Z generado por la trayectoria y buen nombre de la Empresa?”. Las preguntas serán realizadas al mayor número de expertos posible. Aquí se tomarán sólo cinco, cuyas respuestas se presentan a continuación y se denotan en cantidades muy sencillas, pero que pudieran entenderse expresadas en millones de cualquier unidad monetaria:

Experto 1:	10
Experto 2:	11
Experto 3:	20
Experto 4:	18
Experto 5:	12

De los valores anteriores se deduce que la respuesta menor fue “10” y la mayor, “20”, de lo cual resulta un intervalo inicial: [10; 20].

Paso 2: Se procede nuevamente a consultar al grupo de expertos (al mismo u a otro diferente), con la diferencia de que esta vez se les solicita que respondan en el marco de los niveles de presunción de la escala evaluativa endecadaria (entre 0 y 1) el grado en que se cumplirían los límites extremos (inferior y superior) del intervalo previamente obtenido: [10; 20]. De sus respuestas se inferirán intervalos de confianza; es decir, se conformarán bandas comprendidas entre los valores 0 y 1, por ejemplo: [0,3; 0,7] donde el 0,3 significa la asignación del 30% de posibilidad de que el valor mínimo (10) se logre y 0,7 la asignación del 70% de posibilidad de alcanzar el valor máximo (20).

De los cinco expertos consultados se obtienen las siguientes respuestas:

Experto 1: [0,3; 0,7]
 Experto 2: [0,5; 0,6]
 Experto 3: [0,4; 0,8]
 Experto 4: [0,6; 0,9]
 Experto 5: [0,4; 0,7]

Como se puede observar el menor valor del extremo inferior de las respuestas obtenidas de los expertos es 0,3 y el mayor valor del extremo superior es 0,9; es decir, el intervalo: [0,3; 0,9].

Paso 3: Se registra la información en la escala endecadaria para cada uno de los α cortes y según corresponda al extremo inferior (Ei) o superior (Es), de acuerdo con el número de veces que se repitieron tal y como se muestra en el cuadro 1. Se aprecia que el valor 0,4 se repitió dos veces en el extremo inferior, igual que el valor 0,7 para el extremo superior.

Paso 4: Se procede a normalizar la serie hallada en el paso 3 (cuadro 1), dividiendo los valores de repetición obtenidos en cada nivel de presunción de la escala endecadaria entre el número de expertos, así el valor $1 \div 5 = 0,2$ y $2 \div 5 = 0,4$ registrándose éstos valores en la escala. En este caso, los resultados dan un sólo decimal; sin embargo, en la práctica se hace necesario trabajar con al menos tres decimales a efectos de no perder información valiosa. Una vez realizadas estas operaciones se obtienen los resultados que se presentan en el cuadro 2.

Paso 5: Se realiza ahora el cálculo del expertón (cuadro 3), procediendo a la acumulación de valores obtenidos en el paso anterior (cuadro 2); es decir, se empieza a sumar los guarismos de abajo hacia arriba, colocando en cada nivel de presunción el valor que hasta allí se acumula.

Cuadro 1

Frecuencia de respuestas

Nivel de presunción α	Ei	Es
0		
0,1		
0,2		
0,3	1	
0,4	2	
0,5	1	
0,6	1	1
0,7		2
0,8		1
0,9		1
1		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 2

Serie normalizada

Nivel de presunción α	Ei	Es
0		
0,1		
0,2		
0,3	0,2	
0,4	0,4	
0,5	0,2	
0,6	0,2	0,2
0,7		0,4
0,8		0,2
0,9		0,2
1		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 3

Expertón

Nivel de presunción α	Ei	Es
0	1	1
0,1	1	1
0,2	1	1
0,3	1	1
0,4	0,8	1
0,5	0,4	1
0,6	0,2	1
0,7	0	0,8
0,8	0	0,4
0,9	0	0,2
1	0	0

Fuente: Elaboración propia

Paso 6: Se procede a calcular la media de las frecuencias según el método tradicional; pero sin tomar en cuenta el nivel de presunción cero. Es decir, \sum frecuencias acumuladas (desde el nivel 0,1 hasta el nivel 1) \div 10, tal y como se muestra en la cuadro 4.

De esta manera se determina un intervalo acotado [0,44; 0,74] de posibilidades de ocurrencia de los montos iniciales. Estos valores se ubican en la escala endecadaria que se muestra en el cuadro 5, y de acuerdo con los niveles semánticos allí indicados se puede afirmar con respecto a los extremos del valor del activo intangible inicialmente determinado [10; 20] que:

a) Es “más falso que verdadero” (0,44) que el valor razonable del activo intangible ABC con características W, X y Z sea de 10.

b) Es “bastante verdadero” (0,74) que el valor razonable del activo intangible ABC

Cuadro 4

Media de las frecuencias

Nivel de presunción α	Ei	Es
0,1	1	1
0,2	1	1
0,3	1	1
0,4	0,8	1
0,5	0,4	1
0,6	0,2	1
0,7	0	0,8
0,8	0	0,4
0,9	0	0,2
1	0	0
\sum	4,4	7,4
\div	10	10
=	0,44	0,74

Fuente: Elaboración propia

con características W, X y Z sea de 20.

Cuadro 5

Escala endecadaria semántica

Nivel de presunción α	Expresión lingüística
0	Absolutamente falso
0,1	Prácticamente falso-
0,2	Muy falso
0,3	Bastante falso
0,4	Más falso que verdadero
0,5	Tan falso como verdadero
0,6	Más verdadero que falso
0,7	Bastante verdadero
0,8	Muy verdadero
0,9	Prácticamente verdadero
1	Absolutamente verdadero

Fuente: Elaboración propia

Para realizar el contraexpertizaje se parte del intervalo inicial [10; 20] y se adaptan las expresiones lingüísticas a los diferentes niveles de presunción de la escala evaluativa endecadaria, tal y como se muestra en el cuadro 6.

Cuadro 6

Semántica para evaluar la ocurrencia de los extremos del intervalo [10; 20]

Nivel de presunción α	Expresión lingüística
0	Exactamente 10
0,1	Prácticamente 10
0,2	Casi 10
0,3	Bastante posible 10
0,4	Más posible que sea 10 a que sea 20
0,5	Tan posible a que sea 10 como que sea 20
0,6	Más posible que sea 20 a que sea 10
0,7	Bastante posible 20
0,8	Casi 20
0,9	Prácticamente 20
1	Exactamente 20

Fuente: Elaboración propia

Partiendo del intervalo [Ei; Es] se puede definir el contraexpertizaje como un procedimiento aritmético con base en los subconjuntos borrosos que permite disminuir la entropía en las variables o categorías estudiadas mediante la aplicación de la fórmula: $E_i + ([E_s - E_i] \times \text{expertón})$, donde Ei

es el límite inferior, Es representa el extremo superior y el expertón fue calculado en el paso 5 (cuadro 3). Aplicando la fórmula al caso tratado y que se inició con el intervalo [10; 20], el cual representa los límites extremos del valor del activo intangible, se obtiene:

$$E_i + ([E_s - E_i] \times \text{expertón})$$

$$10 + ([20 - 10] \times \text{expertón})$$

$$10 + (10 \times \text{expertón}).$$

Realizando estas operaciones, para cada una de las filas de los diferentes niveles de presunción, se llega a los valores reflejados en las dos últimas columnas del cuadro 7.

Finalmente se halla la sumatoria de cada una de las columnas que representan los límites inferiores y superiores de los diferentes niveles de presunción (dos últimas columnas del cuadro 7). Luego se divide cada una de las sumatorias entre diez y se obtiene así el intervalo: [14,4; 17,4], el cual muestra la reducción de la banda en la que se ubicaría, para el caso del ejemplo, el valor razonable del activo intangible ABC con características W, X y Z.

Cuadro 7

Resultados del contraexpertizaje

		Nivel de presunción α	Ei	Es		=	Ei	Es
		10 + 10	0					
0,1	1		1	=	=	20	20	
0,2	1		1			20	20	
0,3	1		1			20	20	
0,4	0,8		1			18	20	
0,5	0,4		1			14	20	
0,6	0,2		1			12	20	
0,7	0		0,8			10	18	
0,8	0		0,4			10	14	
0,9	0		0,2			10	12	
1	0		0			10	10	

Σ	144	174
\div	10	10
=	14,4	17,4

Fuente: Elaboración propia

Del procedimiento anterior se evidencia cómo se acota la entropía existente en el intervalo inicial proporcionado por los expertos, la cual se encontraba entre 10 y 20, y luego de la aplicación de la herramienta se restringe entre 14,4 y 17,4 e incluso estos valores pueden seguirse afinando cuantas veces sea necesario mediante la repetición del camino descrito. Como se mostró, el procedimiento propuesto del expertizaje y contraexpertizaje facilita su comprensión para ser utilizado en las ciencias contables, entre otras cosas, para hallar una correcta valoración de intangibles y de todas aquellas partidas que de una u otra manera estén afectadas por la imprecisión, la subjetividad o

la incertidumbre, logrando con ello disminuir la playa de entropía de tal información.

3. Teoría de los efectos olvidados

La vida cotidiana en general, y la de las organizaciones en particular, está constantemente impregnada de causas y efectos. Por ejemplo, un día lluvioso tendrá efectos desfavorables para la fluidez del tránsito automotor y en las ventas de los comerciantes de comidas y bebidas frías, pero por otro lado tendrá efectos favorables para algunos cultivos; para la venta de paraguas; para el llenado de los embalses en las empresas hidrológicas e hidroeléctricas, entre otros. En este sentido, para evaluar las incidencias se puede conformar un conjunto

discreto de causas F y posibles efectos C. Estos conjuntos son tratados con la teoría de los efectos olvidados propuesta por Kaufmann y Gil, (1989), la cual permite recuperar la incidencia de los olvidos u omisiones de los expertos al tomar en cuenta la evaluación de los efectos producidos por ciertas causas mediante un proceso de convolución max-min (el valor máximo de los mínimos), representado por el símbolo \circ y que permite validar la subjetividad de los evaluadores, por lo cual se hará referencia a categorías (y no a variables) donde intervienen niveles de verdad en la noción de incidencias, y que según estos autores pueden matizarse en una escala endecadaria de la siguiente manera: a) 0: sin incidencia; b) 0,1: prácticamente sin incidencia; c) 0,2: casi sin incidencia; d) 0,3: muy débil incidencia; e) 0,4: débil incidencia; f) 0,5: mediana incidencia; g) 0,6: incidencia sensible; h) 0,7: bastante incidencia; i) 0,8: fuerte incidencia; j) 0,9: muy fuerte incidencia y k) 1: la mayor incidencia.

Paramostrar los detalles del procedimiento a seguir en la aplicación de tan novedosa herramienta a continuación se desarrolla, paso a paso, un caso estrictamente didáctico del mundo de las finanzas para determinar las relaciones (causas-efectos) posibles entre las siguientes categorías de una entidad determinada: *beneficios; facturación; grado de liquidez; valor de la empresa y la cotización de sus acciones* mostrándose que efectivamente hay olvidos u omisiones por parte de las personas responsables de determinar tales incidencias y que ciertamente es posible recuperar en beneficio de una acertada toma de decisiones. En tal sentido, supónganse los valores de una matriz cuadrada (M) de F filas y C columnas expresados en el matiz

Cuadro 8

Respuestas aportadas por el grupo de expertos

M		Efectos				
		C1	C2	C3	C4	C5
Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones
F1	Beneficios	1	0,3	0,7	0,9	1
F2	Facturación	1	1	0,8	0,8	0,5
F3	Grado de liquidez	0,6	0,2	1	0,5	0,1
F4	Valor de la empresa	0,2	0,3	0,3	1	0,7
F5	Cotización de acciones	0,2	0,3	0,5	0,8	1

Fuente: Elaboración propia

de valores comprendidos en el intervalo [0; 1] y entendidos en la semántica de la escala endecadaria mencionada como las respuestas aportadas por un grupo de expertos en relación a las posibilidades de incidencia entre las causas F1, F2, F3, F4 y F5 y los efectos C1, C2, C3, C4 y C5.

Paso 1: Introducir las respuestas aportadas por el grupo de expertos (cuadro 8) en la matriz M.

Cuadro 9

Convolución de la matriz M consigo misma

M		Efectos					o	M		Efectos							
		C1	C2	C3	C4	C5				C1	C2	C3	C4	C5			
Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones		Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones			
		F1	Beneficios	1	0,3	0,7				0,9	1	Beneficios	1	0,3	0,7	0,9	1
		F2	Facturación	1	1	0,8				0,8	0,5	Facturación	1	1	0,8	0,8	0,5
		F3	Grado de liquidez	0,6	0,2	1				0,5	0,1	Grado de liquidez	0,6	0,2	1	0,5	0,1
		F4	Valor de la empresa	0,2	0,3	0,3				1	0,7	Valor de la empresa	0,2	0,3	0,3	1	0,7
		F5	Cotización de acciones	0,2	0,3	0,5				0,8	1	Cotización de acciones	0,2	0,3	0,5	0,8	1

Fuente: Elaboración propia

Paso 2: Se procede a convolucionar la matriz M consigo misma; es decir: M o M, como se muestra en el cuadro 9. La convolución se realiza de la siguiente manera: los valores de cada fila se contrastan en su mismo orden, valor a valor, con los de cada columna, y de cada par así obtenido se selecciona el mínimo (representado por el operador: \wedge); es decir, el de menor valor. Luego, de entre

todos los resultados hallados, se selecciona el mayor (representado por el operador: \vee) y se coloca en la celda de intersección de la fila con la columna correspondiente (FnCn). A fin de clarificar lo anterior en el cuadro 10 se muestran los valores para realizar las operaciones de la primera fila (F1) con la primera columna (C1) del cuadro 9.

Para F1C1:

$$(F1C1 \wedge C1F1) \vee (F1C2 \wedge C1F2) \vee (F1C3 \wedge C1F3) \vee (F1C4 \wedge C1F4) \vee (F1C5 \wedge C1F5)$$

$$(1 \wedge 1) \vee (0,3 \wedge 1) \vee (0,7 \wedge 0,6) \vee (0,9 \wedge 0,2) \vee (1 \wedge 0,2)$$

De cada par obtenido se selecciona el menor valor:

$$(1 \wedge 1) \vee (0,3 \wedge 1) \vee (0,7 \wedge 0,6) \vee (0,9 \wedge 0,2) \vee (1 \wedge 0,2)$$

$$1 \vee 0,3 \vee 0,6 \vee 0,2 \vee 0,2$$

De los cinco resultados obtenidos (1; 0,3; 0,6; 0,2 y 0,2) se toma el mayor (es decir, 1) y se coloca en la matriz M' en la intersección de F1 con C1, como se muestra en el cuadro 11. De igual forma se determinan las demás

relaciones de causas y efectos. A continuación se presentan todas las operaciones que corresponden a la convolución de la fila 1 con las demás columnas (cuadro 9):

Para F1C2:

$$(F1C1 \wedge C2F1) \vee (F1C2 \wedge C2F2) \vee (F1C3 \wedge C2F3) \vee (F1C4 \wedge C2F4) \vee (F1C5 \wedge C2F5)$$

$$(1 \wedge 0,3) \vee (0,3 \wedge 1) \vee (0,7 \wedge 0,2) \vee (0,9 \wedge 0,3) \vee (1 \wedge 0,3)$$

De cada par obtenido se selecciona el menor valor:

$$(1 \wedge 0,3) \vee (0,3 \wedge 1) \vee (0,7 \wedge 0,2) \vee (0,9 \wedge 0,3) \vee (1 \wedge 0,3)$$

$$0,3 \vee 0,3 \vee 0,2 \vee 0,3 \vee 0,3$$

De los cinco resultados (0,3; 0,3; 0,2; 0,3 y 0,3) se toma el mayor (es decir, 0,3) y se coloca en la matriz M' en la intersección de F1 con C2.

Cuadro 10

Valores para la convolución de F1C1

M		Efectos				
		C1	C2	C3	C4	C5
Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones
F1	Beneficios	1	0,3	0,7	0,9	1
F2	Facturación	1				
F3	Grado de liquidez	0,6				
F4	Valor de la empresa	0,2				
F5	Cotización de acciones	0,2				

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 11

Valor resultante de la convolución de F1C1

M		Efectos				
		C1	C2	C3	C4	C5
Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones
F1	Beneficios	1				
F2	Facturación					
F3	Grado de liquidez					
F4	Valor de la empresa					
F5	Cotización de acciones					

Fuente: Elaboración propia

Para F1C3:

$$(F1C1 \wedge C3F1) \vee (F1C2 \wedge C3F2) \vee (F1C3 \wedge C3F3) \vee (F1C4 \wedge C3F4) \vee (F1C5 \wedge C3F5)$$

$$(1 \wedge 0,7) \quad \vee \quad (0,3 \wedge 0,8) \quad \vee \quad (0,7 \wedge 1) \quad \vee \quad (0,9 \wedge 0,3) \quad \vee \quad (1 \wedge 0,5)$$

De cada par obtenido se selecciona el menor valor:

$$(1 \wedge 0,7) \vee (0,3 \wedge 0,8) \vee (0,7 \wedge 1) \vee (0,9 \wedge 0,3) \vee (1 \wedge 0,5)$$

$$0,7 \quad \vee \quad 0,3 \quad \vee \quad 0,7 \quad \vee \quad 0,3 \quad \vee \quad 0,5$$

De los cinco resultados (0,7; 0,3; 0,7; 0,3 y 0,5) se toma el mayor (es decir, 0,7) y se coloca en la matriz M' en la intersección de F1 con C3.

Para F1C4:

$$(F1C1 \wedge C4F1) \vee (F1C2 \wedge C4F2) \vee (F1C3 \wedge C4F3) \vee (F1C4 \wedge C4F4) \vee (F1C5 \wedge C4F5)$$

$$(1 \wedge 0,9) \quad \vee \quad (0,3 \wedge 0,8) \quad \vee \quad (0,7 \wedge 0,5) \quad \vee \quad (0,9 \wedge 1) \quad \vee \quad (1 \wedge 0,8)$$

De cada par obtenido se selecciona el menor valor:

$$(1 \wedge 0,9) \vee (0,3 \wedge 0,8) \vee (0,7 \wedge 0,5) \vee (0,9 \wedge 1) \vee (1 \wedge 0,8)$$

$$0,9 \quad \vee \quad 0,3 \quad \vee \quad 0,5 \quad \vee \quad 0,9 \quad \vee \quad 0,8$$

De los cinco resultados (0,9; 0,3; 0,5; 0,9 y 0,8) se toma el mayor (es decir, 0,9) y se coloca en la matriz M' en la intersección de F1 con C4.

Para F1C5:

$$(F1C1 \wedge C5F1) \vee (F1C2 \wedge C5F2) \vee (F1C3 \wedge C5F3) \vee (F1C4 \wedge C5F4) \vee (F1C5 \wedge C5F5)$$

$$(1 \wedge 1) \quad \vee \quad (0,3 \wedge 0,5) \quad \vee \quad (0,7 \wedge 0,1) \quad \vee \quad (0,9 \wedge 0,7) \quad \vee \quad (1 \wedge 1)$$

De cada par obtenido se selecciona el menor valor:

$$(1 \wedge 1) \vee (0,3 \wedge 0,5) \vee (0,7 \wedge 0,1) \vee (0,9 \wedge 0,7) \vee (1 \wedge 1)$$

$$1 \quad \vee \quad 0,3 \quad \vee \quad 0,1 \quad \vee \quad 0,7 \quad \vee \quad 1$$

De los cinco resultados (1; 0,3; 0,1; 0,7 y 1) se toma el mayor (es decir, 1) y se coloca en la matriz M' en la intersección de F1 con C5. Igual procedimiento se realiza para las demás relaciones; a saber, para F2C1, F2C2, F2C3, F2C4, F2C5, F3C1, F3C2, F3C3,

F3C4, F3C5, F4C1, F4C2, F4C3, F4C4, F4C5, F5C1, F5C2, F5C3, F5C4 y F5C5. Una vez finalizado este proceso se obtiene la matriz M' (cuadro 12), la cual se constituye en la matriz de efectos olvidados de primera

Cuadro 12

Matriz de efectos olvidados de primera generación

M'		Efectos				
		C1	C2	C3	C4	C5
Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones
F1	Beneficios	1	0,3	0,7	0,9	1
F2	Facturación	1	1	0,8	0,9	1
F3	Grado de liquidez	0,6	0,3	1	0,6	0,6
F4	Valor de la empresa	0,3	0,3	0,5	1	0,7
F5	Cotización de acciones	0,5	0,3	0,5	0,8	1

Fuente: Elaboración propia

generación. En este caso, por tratarse de una matriz cuadrada, puede evidenciarse que la diagonal en la matriz M' quedó conformada por el valor 1.

Paso 3: Ahora se procede a restar de la matriz de efectos olvidados de primera generación M' la matriz original M (es decir, M' - M); tal y como se muestra en el cuadro 13. La resta se realiza tomando en cuenta las mismas posiciones que ocupan los valores en cada una de las matrices; es decir, M'(F1C1) - M(F1C1), M'(F1C2) - M(F1C2), y así con todos los valores que conforman las matrices mencionadas. Con los resultados obtenidos se

elabora otra matriz D colocando el resultado en la posición equivalente a los valores que lo aportaron. Por ejemplo, la resta de M'(F1C1) - M(F1C1) es 0, y este valor se introduce en la celda F1C1 de la matriz resultante D. Si los resultados o diferencias tienden a cero significará que no hubo efectos olvidados; pero si se alejan de este valor es evidencia de que en la información inicial aportada por los expertos se olvidó o se omitió algún o algunos efectos en relación con las causas presentadas. En el cuadro 14 se muestra la matriz de resultados del ejemplo didáctico que se está siguiendo y a la que se ha llamado D.

Cuadro 13

Matriz de primera generación (M') menos matriz original (M)

M'		Efectos					-	M		Efectos				
		C1	C2	C3	C4	C5				C1	C2	C3	C4	C5
Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones	Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones	
F1	Beneficios	1	0,3	0,7	0,9	1	Beneficios	1	0,3	0,7	0,9	1		
F2	Facturación	1	1	0,8	0,9	1	Facturación	1	1	0,8	0,8	0,5		
F3	Grado de liquidez	0,6	0,3	1	0,6	0,6	Grado de liquidez	0,6	0,2	1	0,5	0,1		
F4	Valor de la empresa	0,3	0,3	0,5	1	0,7	Valor de la empresa	0,2	0,3	0,3	1	0,7		
F5	Cotización de acciones	0,5	0,3	0,5	0,8	1	Cotización de acciones	0,2	0,3	0,5	0,8	1		

Fuente: Elaboración propia

Si los resultados de la matriz D (cuadro 14) hubiesen sido cero en todas las celdas equivaldría a una matriz nula y significaría que no había efectos olvidados u omitidos, lo cual no es así para este caso, pues se evidencian celdas con valores mayores a cero y entre ellas resaltan dos (F2C5 y F3C5) con valores 0,5, que por lo significativo de la diferencia son un indicativo de que en las respuestas iniciales de los expertos se

olvidaron u omitieron efectos en la incidencia que tiene la cotización de las acciones con la facturación (F2C5) y con el grado de liquidez (F3C5).

Cuadro 14

Matriz de resultados de M' - M

M'		Efectos				
		C1	C2	C3	C4	C5
Causas		Beneficios	Facturación	Grado de liquidez	Valor de la empresa	Cotización de acciones
F1	Beneficios	0	0	0	0	0
F2	Facturación	0	0	0	0,1	0,5
F3	Grado de liquidez	0	0,1	0	0,1	0,5
F4	Valor de la empresa	0,1	0	0,2	0	0
F5	Cotización de acciones	0,3	0	0	0	0

Fuente: Elaboración propia

Paso 4: Corresponde ahora realizar los análisis de estos dos efectos olvidados y determinar cómo se producen. Para el caso de F2C5, se partirá del gráfico 1.

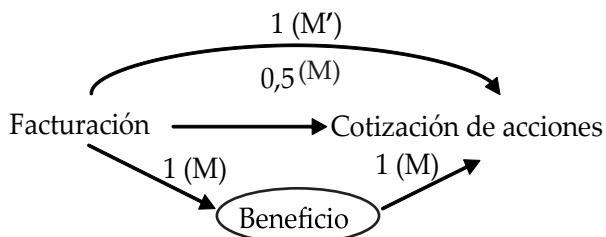


Gráfico 1. Incidencias: facturación - beneficio - cotización de acciones. Fuente: Elaboración propia. Ver M en cuadro 8 y M' en cuadro 12.

Como se muestra en el gráfico 1 y retomando la matriz original M (cuadro 8), se observa que el grado de efecto de la *cotización de las acciones* asignado por los expertos como consecuencia de la *facturación* es de 0,5 (cuadro 8); sin embargo, en la matriz M' (cuadro 12) esta relación dio como resultado 1, y es que ciertamente existe un efecto indirecto que se encuentra a través de la relación *facturación* → *beneficio*, a la cual los expertos asignaron 1, y luego *beneficio* → *cotización de las acciones*, que también tiene asignado 1. En consecuencia, se constata un efecto omitido en la relación *facturación* → *cotización de acciones*, como lo indica la celda F2C5 de la matriz de efectos olvidados de primera generación M'.

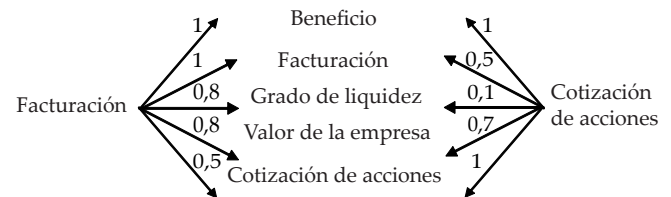


Gráfico 2. Incidencias de la facturación y la cotización de las acciones con las demás categorías. Fuente: Elaboración propia.

Analizando la *facturación* con todos los posibles efectos y, a su vez, éstos con la *cotización de las acciones* (cuadro 8), se puede precisar la comprensión de lo indicado en el párrafo anterior mediante el gráfico 2. Ahora, por cada una de las categorías se procede a sumar (cuadro 15) el valor asignado como causa de la *facturación* (valores de la fila: F2 de M) con los obtenidos de la relación de éstos con respecto a la *cotización de las acciones* (valores de la columna: C5 de M).

Cuadro 15

Incidencias de la facturación y la cotización de las acciones con las demás categorías

Categorías	Facturación	Cotización de acciones	Total
Beneficios	1	1	2
Facturación	1	0,5	1,5
Grado de liquidez	0,8	0,1	0,9
Valor de la empresa	0,8	0,7	1,5
Cotización de acciones	0,5	1	1,5

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en el cuadro 15 la suma de la categoría *beneficios* obtiene el valor 2 significativamente mayor a todos los demás, ratificándose la existencia de un efecto olvidado a través de la incidencia de ésta con la *facturación* y la *cotización de las acciones*. El otro efecto omitido, de acuerdo a los resultados de F3C5 de la matriz D (cuadro 14), es con respecto al *grado de liquidez*. Siguiendo el procedimiento señalado, se concluye que esta categoría afecta la *cotización de las acciones* a través de los *beneficios* como se muestra en el gráfico 3.

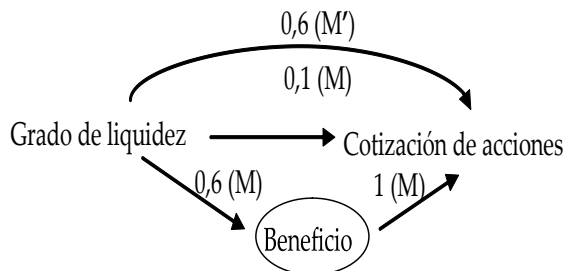


Gráfico 3. Incidencias: grado de liquidez – beneficio - cotización de acciones. Fuente: Elaboración propia. Ver M en cuadro 8 y M' en cuadro 12.

Al analizar los valores de incidencia de la categoría *grado de liquidez* (F3 de M) con todos sus efectos (gráfico 4) y la *cotización de las acciones* (C5 de M) con todas sus causas, se confirma la existencia del efecto olvidado a que hace referencia la celda F3C5 de la matriz D (cuadro 14).

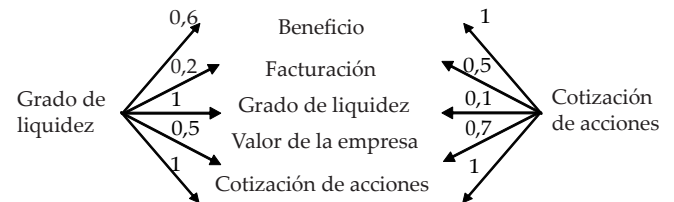


Gráfico 4. Incidencias del grado de liquidez y la cotización de las acciones con las demás categorías. Fuente: Elaboración propia.

Luego se procede a obtener la incidencia total en cada una de las categorías con respecto al *grado de liquidez* y a la *cotización de las acciones* (cuadro 16).

Cuadro 16

Incidencias del grado de liquidez y la cotización de las acciones en las demás categorías

Categorías	Grado de liquidez	Cotización de acciones	Total
Beneficios	0,6	1	1,6
Facturación	0,2	0,5	0,7
Grado de liquidez	1	0,1	1,1
Valor de la empresa	0,5	0,7	1,2
Cotización de acciones	0,1	1	1,1

Fuente: Elaboración propia

También aquí se obtiene el mayor valor (1,6) de la suma de los valores correspondientes a la categoría *beneficios*, por lo que se ratifica la existencia del efecto olvidado a través de la incidencia de esta categoría en la relación del *grado de liquidez* con la *cotización de las acciones*, como ya lo había indicado la celda F3C5 de M' (cuadro 12).

De los valores iniciales plasmados en la matriz M (cuadro 8) se puede deducir que la *cotización de las acciones* (CA) estaba en función del *valor de la empresa* (VE) y de los *beneficios* (B); es decir: $CA = f(VE, B)$. Sin embargo, después de la recuperación de los efectos olvidados se puede determinar que también la *facturación* (F) y el *grado de liquidez* (GL) son categorías que determinan la *cotización de las acciones* a través de los *beneficios*; o sea: $CA = f(VE, B, F, GL)$. Lógicamente, en la práctica es necesario incorporar más categorías, agrandando la dimensión de la matriz M ; cuanto más grande sea ésta mayor será la posibilidad de encontrar un mayor número de efectos olvidados. Asimismo, en ciertos casos se requiere calcular también

los efectos de segunda (M'') y tercera (M''') generación (Kaufmann y Gil, 1989), lo cual se hace siguiendo el mismo procedimiento, pero esta vez teniendo en cuenta la matriz M' o M'' , respectivamente.

Finalmente, hay que precisar que el procedimiento anterior se detalló con el fin de hacerlo accesible a los tomadores de decisiones en las ciencias económicas, administrativas y contables. Verbigracia, el análisis de información a través de índices financieros, lográndose mejorar la calidad de la información al recuperar efectos omitidos por olvido o descuido en la valoración de incidencias o influencias entre los mismos. Los lectores interesados en ampliar los conocimientos de la teoría de los efectos olvidados pueden consultar las investigaciones de Kaufmann y Gil; Gento, Lazzari y Machado (2001); Rodríguez, Ramírez y Díaz (2008), entre otros autores que muy acertadamente han profundizado en el tema.

4. Conclusiones

En los actuales tiempos de globalización, caracterizados por la complejidad y la incertidumbre, se hace necesario concebir las ciencias contables en el marco de un nuevo paradigma que comulgue con un pensamiento reconstruible y repensable, pero sometido a la crítica científica. Es por ello que en el presente artículo (y como continuación de otro ya publicado que recupera algunas aplicaciones de la teoría de los subconjuntos borrosos en las ciencias económicas, administrativas y contables), se ha mostrado el camino para aplicar el expertizaje; el cual permite sistematizar la inclusión de las opiniones de un grupo de expertos en relación con un tema que incluya la valoración de aspectos subjetivos e imprecisos, con el fin de conformar un expertón necesario para aplicar el contraexpertizaje, que a su vez disminuirá considerablemente la playa de entropía o dispersión de las categorías estudiadas, afinando los resultados. Asimismo, se ha expuesto un procedimiento sencillo para aplicar la teoría de los efectos olvidados, la cual permite recuperar las incidencias o influencias olvidadas en tal identificación.

Las herramientas mencionadas se introdujeron principalmente con el fin de mostrar que su uso es accesible y factible para el tratamiento ex post de la información financiera porque permiten suplir ciertas carencias en la valoración de algunas partidas; principalmente de aquellas con una predominancia cualitativa, y por tanto subjetiva e imprecisa, como la de los activos intangibles. La idea es que mediante la aplicación de estas herramientas, basadas

en la teoría de los subconjuntos borrosos, a la información suministrada por los sistemas tradicionales de contabilidad, se logre obtener información más precisa para soportar una contabilidad decisional alternativa y dinámica, al permitir la incorporación de variables subjetivas e imprecisas. Lograr tal cometido facilitará una adecuada y oportuna toma de decisiones por parte de quienes tienen esta función, buscando además la anticipación de los eventos a mediano y largo plazo y la apropiada reorientación de las desviaciones que pudieran observarse.

Incursionar en esta línea de investigación resultará sumamente útil, de manera particular para los contadores y en general para los tomadores de decisiones, pues se trata de concebir una interesante dimensión de la ciencias contables que vaya más allá de la simple praxiología para resolver un problema, dando apertura a nuevas posibilidades y novedosos conocimientos. Esto permitirá revisar los principios de contabilidad bajo otras perspectivas, imaginar nuevos objetos de estudio, y así ir fundamentando el nuevo acervo científico adaptado a las complejas formas sociales, organizacionales y económicas de los tiempos actuales. En este punto, surge una pregunta: ¿cuáles son los requerimientos para conformar un modelo que permita el establecimiento de un sistema de contabilidad decisional alternativa con base en aritmética borrosa? Es un tópico que escapa al objetivo del presente estudio, pero que reclama una respuesta por parte de futuras reflexiones.

5. Referencias

- Andreu, J. y Ceballos, D. (2005). *Aplicación del método Fuzzy Delphi a la predicción bursátil*. Recuperado de <http://www.ub.es/iafi/>
- Cazorla, L., López M, y Lorenzana, T. (2002). Análisis del coste financiero de los préstamos participativos desde la óptica de la lógica borrosa. [versión electrónica]. *Cuadernos del Cimbage*, (5), 41-69. Recuperado de <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/462/46200502.pdf>
- De Andrés, S. y Terceño, A. (2002). Aplicaciones actuariales de la teoría de los subconjuntos borrosos. [versión electrónica]. *Cuadernos del Cimbage*, (5), 1-39. Recuperado de <http://www.econ.uba.ar/www/institutos/matematica/cimbage/cuaderno05/1Aplicaciones%20actuariales.pdf>
- Domínguez, M., Ruiz M. y Sánchez J. (1992). Valoración de rentas de capital con tipos de interés borroso. [versión electrónica]. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, (2), 47-55. Recuperado de <http://www.ucm.es/BUCM/revistas/emp/11316985/articulos/CESE9292110047A.PDF>
- Ferrando, M. y Navarro, V. (1999). Punto muerto multiproducto en la incertidumbre: una aplicación práctica de la teoría de los subconjuntos borrosos. [versión electrónica]. *Revista Española de Investigación de Marketing*, (102), 57-75. Recuperado de <http://dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=42829>
- Gento, A., Lazzari, L. y Machado, E. (2001). Reflexiones acerca de las matrices de incidencia y la recuperación de efectos olvidados. [versión electrónica]. *Cuadernos del Cimbage*, (4), 11-27. Recuperado de <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/462/46200402.pdf>
- Gil, A., Ortigosa, M. y Merigó J. (2007). Teoría de la incertidumbre aplicada al valor del cliente en situaciones contractuales con intervalos de confianza. [versión electrónica]. *Revista de métodos cuantitativos para la economía y la empresa*, (4), 75-97. Recuperado de <http://www.upo.es/RevMetCuant/art15.pdf>
- Gil, J. y Tinto, J. (2007) *El boom en la gestión deportiva, nuevos instrumentos que garantizan su éxito*. Mérida (Venezuela): Vicerrectorado Académico de la Universidad de los Andes, Parque Tecnológico y el Consorcio Pueblo Nuevo.
- González, S., Flores, B., Chagolla, M. y Flores, J. (2006). *La distancia de Hamming y Euclides como elementos estratégicos en las contrataciones empresariales en la incertidumbre*. Recuperado de <http://lsc.fie.umich.mx/~juan/PS/Euclides.pdf>
- Kaufmann, A. y Gil, J. (1989). *Modelos para la investigación de efectos olvidados*. Barcelona: Milladoiro.
- López, E. (1993, Agosto). *Nuevas tendencias en la contabilidad directiva: contabilidad estratégica e incertidumbre. El caso de la decisión de hacer o comprar*. versión electrónica. Ponencia presentada en el

- Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva. Madrid. Recuperado de <http://sicodinet.unileon.es/misyg/resu/doc33.htm>
- López, E. y Mendaña, C. (1992, Noviembre). *Una aplicación de las cadenas inciertas de Kaufmann y Gil Aluja frente a las cadenas de Markov al control de gestión de tesorería de las empresas*. [versión electrónica]. II Congreso Español sobre Tecnologías y Lógica Fuzzy. Boadilla del Monte, Madrid. Recuperado de <http://sicodinet.unileon.es/Misyg/Pscript/DOC25.PS>
- Mallo, P., Artola, M., Morettini, M., Galante, M., Busetto, A. y Pascual, M. (2006). *Valuación de activos intangibles en la contabilidad gerencial: introducción de la matemática borrosa*. [versión electrónica]. Ponencia presentada en las XXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Paraná, Argentina. Recuperado de <http://www.fceco.uner.edu.ar/extinv/jornconta06/trabajosjuc/atec/at136.pdf>
- Medina, S. (2006). Estado de la cuestión acerca del uso de la lógica difusa en problemas financieros. [versión electrónica]. *Cuadernos de Administración*, XIX (32), 195-223. Recuperado de http://cuadernosadministracion.javeriana.edu.co/pdfs/8_32_estado_de_la_cuestion.pdf
- Moriñigo, M. y Eriz, M. (2007). Resolución de equivalencias financieras mediante ecuaciones con coeficientes borrosos. [versión electrónica]. *Cuadernos del Cimbage*, (9), 37-57.
- Recuperado de <http://www.econ.uba.ar/www/institutos/matematica/cimbage/cuaderno09/Variables%20financieras%20FINAL.pdf>
- Reig, J. y González, J. (2002). Modelo borroso de control de gestión de materiales. [versión electrónica]. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, (112), 431-460. Recuperado de <http://www.aeca.es/pub/refc/acceso.php?id=0120>
- Rodríguez, J., Ramírez, M. y Díaz, V. (2008). Efectos olvidados en las relaciones de causalidad de las acciones del sistema de capacitación en las organizaciones empresariales. [versión electrónica]. *Revista de métodos cuantitativos para la economía y la empresa*, (5), 29-48. Recuperado de <http://www.upo.es/RevMetCuant/art18.pdf>
- Rico, M. y Tinto, J. (2008). Matemática borrosa: algunas aplicaciones en las ciencias económicas, administrativas y contables. *Revista de Contaduría*, (52), 199-214.
- Zadeh, L. (1965). *Fuzzy Sets, Information and Control*. [versión electrónica]. Recuperado de <http://www-bisc.cs.berkeley.edu/zadeh/papers/Fuzzy%20Sets-1965.pdf>

INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

ACTUALIDAD CONTABLE FACES es una revista científica arbitrada, editada por el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes -Venezuela. Su objetivo es difundir los resultados de las investigaciones científicas, estudios recapitulativos, resultados de investigaciones en curso y ensayos sobre diversos temas: Contables, financieros, políticos, culturales, económicos, legales, tributarios, de mercadeo, costos, gerencia, estadística, sociología, tecnología entre otros. **ACTUALIDAD CONTABLE FACES** publicará, además, reseñas bibliográficas, así como documentos, notas e información de las actividades del quehacer universitario que revistan importancia.

La coordinación de la publicación de la Revista está a cargo de un Consejo Editor, el cual selecciona los artículos a publicar entre el material recibido. El Consejo Editor elige los árbitros que tendrán la obligación de evaluar los respectivos artículos. Los trabajos publicados son de absoluta responsabilidad de sus autores. Por consiguiente ni el Consejo Editor, ni la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes se hacen, necesariamente, solidarios de las ideas, temas u opiniones expuestos en los mismos.

Los autores deben tener en cuenta que la Revista no es de tipo informativo, sino técnico-científico, por lo cual los artículos remitidos deben tener tal característica. El envío de un trabajo a la Revista supone la obligación de no haber sido presentado para ser incluido en otras publicaciones. El Comité Editorial podrá realizar modificaciones de forma a los trabajos, una vez que éstos hayan sido aprobados para su publicación, con el objeto de mantener la uniformidad de estilo de la revista. No se devolverán los originales. Los autores recibirán dos ejemplares gratuitos de la revista en la cual se publique su trabajo.

La revista es de frecuencia semestral. La recepción de artículos se realizará durante todo el año. Los trabajos se enviarán a la siguiente dirección: Coordinación de la Revista **ACTUALIDAD CONTABLE FACES**. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Núcleo La Liria. Edificio "F". Segundo piso. Mérida Venezuela. Teléfonos (0274) 240 11 11 Ext. 1043, 1170 y 1165 (0274) 240 10 42. Fax: (0274) 240 11 65. **Correo electrónico:** actualidadcontable@ula.ve; actualidadcontablefaces@gmail.com

Los trabajos deben enviarse en original y (3) copias impresas en papel tamaño carta, en procesador de palabras Word, letra Palatino Linotype, de tamaño 11, márgenes de 1 pulgada (2,5 cm), con una extensión mínima de 10 páginas y un máximo de veinte páginas, escritas a un espacio por un solo lado, con numeración consecutiva de todas las páginas. Si el artículo incluye gráficos, ilustraciones, mapas, planos, fotografías, entre otros, debe adjuntar los respectivos originales para facilitar su reproducción. Este material será entregado en un disquete (31/2) o CD debidamente identificado. Cuando el articulista se encuentre fuera de la ciudad de Mérida se aceptará vía correo postal y/o correo electrónico.

El contenido de la primera página debe indicar: Título del artículo en español e inglés, resumen

en español e inglés con una extensión no mayor de ciento veinte (120) palabras, un máximo de (4) palabras-clave en español e inglés. Para el resumen en inglés, se recomienda a los articulistas que éste sea traducido y escrito por un traductor o por una persona con suficiente experiencia en la escritura de documentos en inglés. Se sugiere evitar hacer uso del software de traducción de que disponen algunos procesadores de texto electrónicos.

Al pie de página señale (en tres líneas) los siguientes aspectos del currículum del autor o los autores: Nombre completo, filiación institucional/profesional o lugar de trabajo al cual se encuentra adscrito, dirección postal, teléfonos (con su código de país y área) y correo electrónico. Se recomienda utilizar Palatino Linotype 10.

En cuanto a su estructura, el artículo debe exponer los objetivos del trabajo y sus principales conclusiones. Se sugiere organizar el artículo de acuerdo con las siguientes secciones: Introducción, metodología, desarrollo, conclusiones y referencias. Para ofrecer una breve guía de cómo debe presentarse el artículo, se detallan a continuación algunas normas generales a tomar en cuenta:

Referencias: Regirse por lo dispuesto en el sistema APA, en el cual éstas se citan en el texto con mención al(los) apellido(s) del(los) autor(es) y el año de publicación. Ejemplo: Martínez (2008). Si la referencia es sobre una cita textual, contendrá además de los datos mencionados anteriormente, la página de la cual se toma la cita. Ejemplo: Martínez (2008, p.13). Esta sección debe limitarse únicamente las fuentes citadas en el trabajo, evitar referencias a obras no publicadas, debe situarse al final del trabajo y no deben numerarse. Las referencias deben presentarse en orden alfabético y cronológico si hay varias obras del mismo autor; si un autor tiene más de una publicación del mismo año, deben ordenarse literalmente (1998a y 1998b). La referencias con un sólo autor precederán a aquellas en las que ese mismo autor figure con otros.

Notas adicionales: Ubicar al pie de la página respectiva la información complementaria al tema abordado.

Citas textuales: Se incluyen en el párrafo si éstas son menores de cuarenta palabras, de lo contrario se colocará en párrafo aparte con sangría de 1 cm con respecto al margen izquierdo y derecho.

Fuentes electrónicas: Apellido, Inicial del primer nombre. Año. Título. Día de consulta. Disponible (on line): dirección electrónica.

Ecuaciones: deben venir enumeradas de manera consecutiva en números arábigos. La numeración de las ecuaciones debe alinearse a 2,5 cm del margen derecho del texto.

Una vez cumplidos los anteriores requisitos, el artículo será sometido a evaluación de, por lo menos, tres árbitros especialistas en el área, quienes aprobarán o no su publicación. La relación entre articulistas y árbitros es anónima, es decir, el articulista no conoce quién evalúa su trabajo y el árbitro no conoce el autor del artículo.

Terminada la evaluación del artículo, se remitirá al articulista un resumen de la valoración resultante y, si diera lugar, se le sugerirán las correcciones pertinentes para publicar su trabajo.

INSTRUCCIONES PARA LOS EVALUADORES

La revista Actualidad Contable FACES es arbitrada, por el sistema doble ciego, por consiguiente los artículos que se publican deben ser sometidos a la evaluación de personas especializadas en el tema objeto de cada artículo.

A los árbitros o evaluadores se les suministra una planilla donde se registran todos los aspectos del artículo que, a criterio del comité de redacción, deben cumplirse. El evaluador calificará el grado de cumplimiento de estos aspectos, y emitirá al final un dictamen definitivo sobre la calidad del artículo. A tal efecto, se enumeran a continuación algunas recomendaciones a tener en cuenta:

1. Los artículos deben ser evaluados bajo un criterio de objetividad, tratando en la medida de lo posible de ser constructivo, sin rechazos a priori o sin argumentación sólida.
2. Toda objeción, comentario o crítica debe ser formulada claramente y por escrito. Debe evitarse el uso de signos poco explicativos sobre el contenido de la crítica o comentario (rayas, interrogaciones, admiraciones, entre otros).
3. Los árbitros deben incluir dentro de su evaluación la ortografía y la redacción, como aportes para mejorar la calidad del artículo.
4. La decisión del árbitro debe ser sustentada con los argumentos respectivos y plasmada en los espacios destinados para tal fin en la planilla de evaluación que se entrega con el correspondiente artículo a evaluar.
5. Los árbitros deben entregar el artículo evaluado a la coordinación de la revista en un lapso no mayor de quince días consecutivos, a partir de la recepción del mismo.

SUSCRIPCIÓN DE LA REVISTA *ACTUALIDAD CONTABLE FACES*

Venezuela: Bs. 20 °°

Exterior: \$ 20 °°

Forma de Pago:

1. Depósito en efectivo en la Cta. Cte. N° 432-0-023492. Banco del Caribe, a nombre de Ingresos Propios FACES
2. Enviar fax al (0274) 240 11 65 ó por correo electrónico actualidadcontable@ula.ve copia del depósito bancario y talón de suscripción.

TALÓN DE SUSCRIPCIÓN

Nombre y Apellido: _____

Ocupación: _____

Institución: _____

Dirección Postal: _____

Ciudad: _____ Estado: _____

E-mail: _____ Teléfono: _____

Revista N° _____ N° Ejemplares: _____

Depósito N°: _____ Fecha del depósito: _____

Monto: _____

CANJE DE LA REVISTA *ACTUALIDAD CONTABLE FACES*

La Revista Actualidad Contable FACES tiene especial interés en el intercambio de publicaciones científicas en el campo de la contaduría, finanzas, auditoría, tributos, ambiente, ética, contabilidad del sector público administración epistemología, economía, estadística, computación. A tal efecto, enviar el talón de canje a:

1. Av. Las Américas, Núcleo La Liria, Edificio "F", Piso Dos, Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de los Andes, Mérida, 5101 – Venezuela.
2. Vía Fax: 58+ 274 240 11 65
3. Correo electrónico: actualidadcontable@ula.ve

TALÓN DE CANJE

Nombre de la Institución: _____

Responsable: _____

Dirección Postal: _____

Ciudad: _____ Estado: _____

E-mail: _____ Teléfono: _____

Revista Nº _____ Frecuencia: _____

Campo de Estudio: _____

ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS

No. 1. Noviembre 1998

EDITORIAL

Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

La Ética, la Moral y el Ejercicio Profesional

Altuve Godoy, Germán

Costo Basado en las Actividades (ABC)

Rincón de Parra, Haydeé

El Control Interno: Un Análisis de la Normativa Existente

Viloria O., Norka

Reforma Ley Orgánica del Trabajo: Consideraciones Generales

Casal de A., Rosa Aura

Contratos a Futuro

Molina, Víctor H.

No. 2. Junio 1999

EDITORIAL

Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

La Formulación de Objetivos en la Investigación Contable

Zaá Méndez, José Rafael

Ambiente Conceptual e Integración de Metas

Sulbarán G., Juan Pedro

Los Costos Ambientes

Quintero de Contreras, María E.

Venezuela Frente a la Integración Económica Regional

Peñaloza de García, Marlene

Las Expectativas de una Auditoría

Viloria Ortega, Norka

La Contabilidad Como Ciencia: Fundamentos y Principios

Borrás Atiénzar, Francisco

No. 3. Diciembre 2000

EDITORIAL

Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

Filosofía de la Gerencia Universitaria

Altuve Godoy, José Germán

Las Paradojas de la Globalización

Peñaloza de G., Marlene

El Surgimiento de una Nueva Sociedad

Aranguren, Manuel; Casal, Rosa A. y Viloria, Norka

La Motivación del Personal en la Pequeña y Mediana Empresa

Bastidas A., María Carolina

Hacia la Búsqueda del Saber Científico en la Contabilidad

Casal, Rosa Aura

Sistemas de Acumulación de Costos para Empresas de Servicios

Molina de Paredes, Olga Rosa y Morillo Moreno, Marisela Coromoto

Cómo Elaborar un Estado de Costos en la Producción Vendida

Morillo Moreno, Marisela Coromoto

El Papel de la Contabilidad Financiera en las Pequeñas y Medianas Empresas

Peña, Aura Elena

No. 4. Enero - Junio 2001

EDITORIAL

Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

La Teoría de Acción: Posibilidades de Aplicación en el Ámbito Universitario

Sulbarán, Juan Pedro

Línea de Investigación Denominada Las Ciencias Contables y Financieras.

Su Epistemología y Aplicabilidad: Tema para la Discusión

Contreras, Ismaira y Molina, Olga

Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos

Morillo, Marisela

Calidad, Productividad y Costos: Análisis de Relaciones entre estos Tres Conceptos

Rincón de Parra, Haydeé

Epistemología de la Ciencia Contable

Viloria, Norka

Carga Fabril: Distribución vs Asignación

Ovideo, Gaudino

No. 5. Enero - Junio 2002

EDITORIAL

Norka Viloria

ARTÍCULOS

La Gerencia Municipal del Ambiente en el Territorio de la Zona Libre, Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida (ZOLCCYT), Venezuela

Ablan Bortone, Nayibe

Capital Intelectual y Generación de Valor

Altuve, José G.

El Proyecto Educativo como Intención Ideologizante de la Acción de Gobierno

Bastidas, María Carolina y Peña, Aura Elena

La Corriente Positiva y su Influencia en la Ciencia Contable

Casal, Rosa Aura y Viloria, Norka

La Educación Andragógica: Una Estrategia Frente a los Problemas Ambientales

Moreno, Fanny y Quintero de C., María

Morillo, Moreno, Marysela Coromoto

Diseño de Sistemas de Costeo: Fundamentos Teóricos

El Marketing como Filosofía de Servicio

Peñaloza, Marlene

Aspectos Contables Presentes en la Ley Aprobatoria del Convenio sobre Diversidad Biológica

Torres Palacios, María Guadalupe

No. 6. Enero - Junio 2003

EDITORIAL

Marisela Morillo

ARTÍCULOS

Ideas para Impulsar la Investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes (FACES-ULA)

Casal, Rosa Aura

Cambio de Paradigmas, Complejidad y Educación: Breves comentarios para fundar un debate

Ferguson, Alex

Nuevas Técnicas de Control y Gestión de Costos en Búsqueda de Competitividad

Molina de Paredes, Olga Rosa

Consideraciones sobre la Gerencia Universitaria en la Escuela de Economía de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes

Monagas, Dulce

La Contabilidad de Costos y el Diseño de Mezcla de Productos

Morillo Moreno, Marisela Coromoto

Internet y las Comunicaciones Corporativas: Reorientando la Formación Financiera de las Empresas

Santaella, Germán

La Universidad de Los Andes como Organización Inteligente

Viloria, Norka

No. 7. Julio - Diciembre 2003

EDITORIAL

Nélida Román

ARTÍCULOS

Dimensión Ambiental en la Universidad de Los Andes, Actualidad y Perspectivas

Quintero de C., María E. y Saavedra, Sol

La Contabilidad Dentro de un Modelo de Educación Recurrente del Pequeño y Mediano Empresario. Un Enfoque Emergente para la Eficiencia de la Gestión

Peña, Aura Elena

Impacto de las Fusiones Bancarias en los Clientes Internos. Caso:

Fondo Común Banco Universal - Venezuela

Muñoz R., José F. y Requena M., Karen E.

Comentarios acerca del Proyecto de Ley de Hacienda Pública Estatal

Ramos, R. Carlos

La Actualización del Contador Público en Venezuela: Un Reto Permanente

Bastidas, María C.

La Contabilidad de Costes en los Hospitales de EE.UU. La Problemática de la Asignación de los Costes

Monge, Pedro

El Problema de Clasificación de las Microempresas

Tunal S., Gerardo

No. 8. Enero - Junio 2004

EDITORIAL

María Carolina Bastidas

ARTÍCULOS

Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción.

Ablan B., Nayibe y Méndez V., Elías.

El Riesgo en Títulos valores. Métodos científicos. Comparación con el Método intuitivo basado en la Cosmobiología. Caso: Empresa Alger.

Altuve, José Germán.

Analfabetismo tecnológico: Efecto de las tecnologías de información.

Andrade B., Lucia.

Indicadores para el control de gestión de procesos básicos en hoteles.

Ferrer, María Alejandra y Gamboa C., Teresa.

El margen de operación específico y programable y el punto de equilibrio específico y programable. Luces amarillas en el tablero de las decisiones empresariales.

Kaplan, Alfredo.

Indicadores no financieros de la contabilidad de gestión: herramienta del control estratégico.

Morillo M., Marysela.

El neoinstitucionalismo como unidad de análisis multidisciplinario.

Pérez Pérez, Gabriel y Valencia E., Laura.

Las ciencias de la educación a través del proceso administrativo.

Viloria, Norka y Casal, Rosa Aura.

No. 9. Julio - Diciembre 2004

EDITORIAL

Rosa Aura Casal

ARTÍCULOS

El Uso del valor actual neto y la tasa interna de retorno para la valoración de las decisiones de inversión.

Altuve, José Germán.

Alternativas de administración de la prestación de antigüedad propuesta en la Ley Orgánica del Trabajo.

Chacón, Gildaly y Casal, Rosa Aura.

Una estimación del tipo de cambio real en Chile para el periodo 1970-1997.

Chuecos, Alicia.

La pequeña y mediana empresa ante el fenómeno inmanente de la globalización.

Peña, Aura Elena y Bastidas, María C.

Estimaciones de pasivos ambientales: mediante la técnica Obligaciones Económicas de los Usuarios: Caso: Aguas de Mérida C.A.

Quintero, Luis E. y Anido, José D.
Internacionalización de la Pequeña y Mediana Industria (PyMI).
Rodríguez, Germán.

Una Aproximación a un enfoque holístico en auditoría.
Viloria, Norka.

No. 10. Enero - Junio 2005

EDITORIAL

Aura Elena Peña

ARTÍCULOS

La calidad en la microempresa Merideña y su impacto en el ambiente.
Bustos, Carlos.

Mecanismos de transmisión de la política monetaria.
Chuecos, Alicia.

Contabilidad de costos: una evaluación a la Cátedra.
Molina, Olga.

Las normas internacionales de la contabilidad.
Monge Lozano, Pedro.

Análisis de la cadena de valor industrial y de la cadena de valor agregado para las pequeñas y medianas industrias.
Morillo, Marisela C.

El Mix de Marketing: una herramienta para servir al cliente.
Peñaloza, Marlene.

Política científica venezolana y su influencia en las Universidades: caso LUZ.
Suárez, Wendolin y Pereira de Homes, Lilia.

Automatización de los Procesos de Trabajo.
Tunal, Santiago.

EDITORIAL

Nayibe Ablan Bortone

ARTÍCULOS

**Modelo de educación recurrente para los gerentes del sector público:
un enfoque andragógico.**

Bastidas, María Carolina.

Las fronteras de la corporalidad como rasgo epistemológico de la ciencia contable.

Casal, Rosa Aura y Viloría, Norka.

Inequidad de género en las organizaciones. Una visión de Latinoamérica.

Hernández, Clotilde y Camarena, María E.

La OPEP: cuarentena y cinco años de historia y dos interpretaciones teóricas.

Maldonado V., Fabio.

El conocimiento contable.

Monagas, Dulce.

**Comportamiento del consumo de fluoruro de aluminio en el proceso de reducción
en la empresa CVG-Venalum, Venezuela.**

Luzardo, Marianela.

La doble imposición por dividendos.

Peña, Alirio.

El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas.

Un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida.

Peña, Aura Elena.

**Estructura de colocación y rendimiento inicial de salidas a bolsa:
tecnológicas frente a no-tecnológicas.**

Quintana, David e Isasi, Pedro.

Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización.

Viloría, Norka.

EDITORIAL

Altuve, José Germán

ARTÍCULOS

Diseño de un proceso de control para la contabilización de las obras de dominio público.

Ablan, Nayibe y Vera, Ruth.

Los procesos de producción y la contabilidad de costos.

Chacón, Galia ; Bustos, Carlos y Rojas, Eli Saúl.

El análisis de riesgo cuantitativo como una poderosa herramienta para la planificación estratégica de procesos petroquímicos.

Cabeza, María Alejandra y Cabrita, Edgar.

Enseñanza del inglés instrumental en contaduría: herramienta para construir significados.

Casal, Rosa Aura; Viloría, Norka y Yáñez, Arturo.

La triple dimensión cognoscitiva del termino 'Organización'.

Chacón, Galia.

¿La contabilidad es ciencia o es científica?.

Scarano, Eduardo.

La medición en contabilidad: un análisis de sus elementos y limitaciones.

Fernández, Liliana y Barbei, Alejandro.

Aplicación del principio de la legalidad en la Universidad Autónoma Venezolana.

Mora, Freddy.

Desarrollo computacional del catálogo de bienes.

Ponsot, Ernesto.

Los costos ambientales en la actividad agrícola.

Quintero, María y Molina, Olga.

El turismo e Internet, factores de desarrollo en países subdesarrollos.

Caso: Venezuela.

Requena, Karen y Muñoz, José.

EDITORIAL

Chacon, Galia

ARTÍCULOS

Análisis cuantitativo y mejora de la calidad del costo de capital en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).

Altuve, José Germán

La responsabilidad patronal frente a los infortunios en el trabajo.

Cabeza, María Alejandra y Corredor, Edwin

Universidad del Zulia: ¿Insuficiencia o Ineficiencia Presupuestaria?

Díaz, Jazmín; Anniccharico, Elvira y Marín, Vanessa

Hablando sobre Teorías y Modelos en las Ciencias Contables.

De Andrade, Gilberto

Análisis de las Metodologías Fiscales y Financieras para el Ajuste por Inflación establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10.

Molina, Víctor

La Calidad del Egresado: Aspecto vital de la evaluación institucional.

Monagas, Dulce

¿Cómo Rinden Cuentas las Gobernaciones Venezolanas?.

Montes de Oca, Yorberth; Ochoa, Haydée y Henríquez, Deyanira

La Productividad Multifactorial y el Crecimiento Económico en Venezuela.

Mora, José

Sistema Computarizado de Análisis de Contribución Marginal.

Morillo, Marysela

Gestión Financiera y Participación en el Mercado de Capitales a Través del Asesor de Inversiones.

Pico, Gonzalo y Pulgar, Aidé

Disponibilidad a Pagar por un Plan de Conservación en la Sub-cuenca del Río Mucujún, Mérida – Venezuela.

Rodríguez, Ángel y Sánchez, José

Gerencia Basada en Valor: la Inclusión del Costo Financiero como un Costo de Oportunidad.

Vera, Mary

Outsourcing y libre comercio: ¿Dilema para Smith y Ricardo?.

Maldonado-Veloza, Fabio

No. 14. Enero - Junio 2007

EDITORIAL

Elisaul Rojas

ARTÍCULOS

Costo de capital del largo plazo. Vinculación con la estructura de capital, costo individual y ponderado.

Altuve G., José Germán

Evolución en la configuración de los sistemas de costeo basado en las actividades.

Caldera, Jorge; Baujín P., Pilar; Ripoll F. y Vicente; Vega F., Vladimir

Un pequeño ensayo sobre el debate entre lo científico y lo técnico en contabilidad.

Casal, Rosa Aura y Vilorio, Norka

La metodología multicriterial y los métodos de valoración de impactos ambientales (Aspectos básicos generales).

Corral Q., Serafín y Quintero de C., María E.

Modelo de regresión logística multinomial y análisis de correspondencias múltiple: un estudio de la siniestrabilidad en el IPP-ULA.

Flores P., Elizabeth; Sinha, Surendra y Nava P., Luis A.

Los incentivos y las amenazas que condicionan a la independencia del auditor.

López G., Rosario y Pérez L., Aurora Virginia

Rasgos determinantes de las aptitudes emprendedoras que forman el perfil de los estudiantes de contaduría pública del Núcleo

Universitario "Rafael Rangel". López, Walevska; Montilla, Morelia y Briceño, Militza

Diseño del multimedia sistema de costos predeterminados.

Molina de P., Olga R.

Los costos del marketing.

Morillo M., Marysela Coromoto

La Ética: Fundamento en la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad.
Peña, Aura Elena y Bastidas, María

Construcción de Indicadores de gestión al programa alimentario escolar de la zona Educativa del Estado Mérida.
Rodríguez, José Miguel

Limitación a la banca por Internet internacional debido a la inexistencia de una regulación uniforme.
Villanueva V., Mónica

Reseña: Dalia Barrera Bassols (comp.), Empresarias y ejecutivas, mujeres en el poder.
Camarena A., María Elena

Reseña. Domínguez Villalobos, Lilia y Brown Grossman, Flor, Estructuras de mercado de la industria mexicana. Un enfoque teórico y empírico.
Hernández G., Clotilde

No. 15. Julio - Diciembre 2007

EDITORIAL

Laura Luciani Toro

Modelos de educación gerencial para el sector público. Una propuesta dirigida al ser, hacer y como ser.
Bastidas, María Carolina

La ciencia contable, su historia, filosofía, evolución y su producto
Casal, Rosa Aura y Vilorio, Norka

La contabilidad de costos, los sistemas de control de gestión y la rentabilidad de la empresa
Chacón Parra, Galia B.

Lecciones teóricas sobre la OPEP. Del éxito (1973-1974) a la debacle (1986).
Maldonado, Fabio

Efectos tributarios derivados de la adopción de las normas internacionales de información financiera. Caso: Venezuela
Peña Molina, Alirio

Competitividad de la banca universal desde la perspectiva de sus sistemas de información contable.

Peña, Aura Elena.

Tecnología e innovación factores clave para la competitividad.

Peñaloza, Marlene.

Plan curricular de la carrera administración de LUZ. ¿Formación integral?

Pereira de Homes, Lilia; Navarro Reyes, Yasmile; Fonseca Cascioli, Neimar

Estructura de las MiPyMEs merideñas desde la óptica de su acceso al financiamiento formal.

Sumoza Matoss, Rolando; Ponsot Balaguer, Ernesto.

Propuesta de un modelo integral de financiación de las empresas depuradoras de aguas residuales.

Terceño G., Antonio; Brotons M., José Manuel; Trigueros P. José Antonio.

No. 16. Enero - Junio 2008

EDITORIAL

Rodríguez, José Miguel

Un análisis de evaluación curricular basado en la funciones de la administración

Altuve G., José Germán

Las diferencias salariales en PROULA medicamentos

Bustos F. Carlos

La competitividad a revisión "Caso México"

Castañeda R. David

Un modelo para mejorar la colocación de recién egresados en el ámbito laboral en México

Del Campo G. Refugio Alberto

Los recursos humanos en el marketing de servicios

Morillo M. Marysela C.

Rendimiento en salidas a bolsa: Un estudio mediante perceptrones multicapa

Quintana David y Isasi Pedro

Diseño de un modelo gerencial basado en el cuadro de mando integral para el Instituto Universitario Tecnológico de Ejido

Quintero D. José Humberto

No. 17. Julio – Diciembre 2008

EDITORIAL

Casal de Altuve, Rosa Aura

Cadena de valor y circuito cárnico bovino en el Municipio Colón del Estado Zulia (Venezuela)

Anido R. José Daniel; Mora S. Jorge Luis

Redes neuronales artificiales a partir de la función de supervivencia de Kaplan-Meier

Luzardo Briceño, Marianela; Chediak, Georges J.; Borges Peña Rafael.

El desempeño docente de los Contadores Públicos a la luz de la sociedad del conocimiento.

Márquez R. María Marveya.

Las condiciones económicas de la relación laboral reguladas en el Reglamento de la Ley Orgánica del Trabajo de 2006.

Mora B., Freddy A.; Molina Víctor H.

Un estudio del tratamiento contable del Capital Intelectual a la luz de la NIC 38

Pacheco, Juan Carlos.

El estudio de inventarios en la cadena de suministros: Una mirada desde el subdesarrollo

Ponsot B. Ernesto.

La propiedad industrial una herramienta de gestión estratégica en las medianas empresas industriales. Caso de estudio: Sector confección textil en el Municipio Libertador del Estado Mérida"

Quintero de C. María E.; Zambrano, Eddisabel.

Enseñanza de la planificación estratégica: enfoque hacia la reflexión.

Rodríguez, Cruz; González, Sonia L.

**Caracterización e importancia de las MIPYMES en Latinoamérica:
Un estudio comparativo**

Saavedra G. María Luisa; Hernández C. Yolanda.

No. 18. Enero - Junio 2009

EDITORIAL

María Luisa Saavedra.

Una aclaración conceptual en el mercado de cambio extranjero

Achong V. Edgar; Toro G. Luis

**Gerencia del conocimiento: Modelo de creación de valor y apropiación de la
creatividad del capital intelectual.**

Añez H., Carmen.

**Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes
del Impuesto al Valor Agregado**

Escalante D. Pedro P.; Hulett R. Neyi L.

Planificación de estudios de pago por servicios ambientales en Venezuela

Hena O. Ángela; Pérez Roas José A. ; Naranjo María E.

Hacia una periodización de la historia económica de la OPEP (1960-2009)

Maldonado-Veloza Fabio

**La Papa. Diversos elementos que intervienen en la cuantificación de su
costo de producción.**

Molina de P. Olga R.

**Un Modelo de regresión logística del rendimiento en los estudios universitarios:
Caso Faces ULA**

Ponsot Ernesto, Sinha, Surendra Varela Leonardo, Valera Jorge

Lineamientos para gestionar y medir el capital intelectual en las empresas

Román Nélide

La importancia del concepto de independencia para la auditoría

Viloria Norka

No. 19. Julio - Diciembre 2009

EDITORIAL

Altuve, José G.

Una aclaración conceptual en el mercado de cambio extranjero

Achong V. Edgar; Toro G. Luis

Gerencia del conocimiento: Modelo de creación de valor y apropiación de la creatividad del capital intelectual.

Añez H., Carmen.

Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado

Escalante D. Pedro P.; Hulett R. Neyi L.

Planificación de estudios de pago por servicios ambientales en Venezuela

Hena O. Ángela; Pérez Roas José A. ; Naranjo María E.

Hacia una periodización de la historia económica de la OPEP (1960-2009)

Maldonado-Veloz Fabio

La Papa. Diversos elementos que intervienen en la cuantificación de su costo de producción.

Molina de P. Olga R.

Un Modelo de regresión logística del rendimiento en los estudios universitarios: Caso Faces ULA

Ponsot Ernesto, Sinha, Surendra Varela Leonardo, Valera Jorge

Lineamientos para gestionar y medir el capital intelectual en las empresas

Román Nélica

La importancia del concepto de independencia para la auditoría

Viloria Norka

EDITORIAL

María Luisa Saavedra.

Una aclaración conceptual en el mercado de cambio extranjero

Achong V. Edgar; Toro G. Luis

Gerencia del conocimiento: Modelo de creación de valor y apropiación de la creatividad del capital intelectual.

Añez H., Carmen.

Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado

Escalante D. Pedro P.; Hulett R. Neyi L.

Planificación de estudios de pago por servicios ambientales en Venezuela

Hena O. Ángela; Pérez Roas José A. ; Naranjo María E.

Hacia una periodización de la historia económica de la OPEP (1960-2009)

Maldonado-Veloza Fabio

La Papa. Diversos elementos que intervienen en la cuantificación de su costo de producción.

Molina de P. Olga R.

Un Modelo de regresión logística del rendimiento en los estudios universitarios: Caso Faces ULA

Ponsot Ernesto, Sinha, Surendra Varela Leonardo, Valera Jorge

Lineamientos para gestionar y medir el capital intelectual en las empresas

Román Nélide

La importancia del concepto de independencia para la auditoría

Viloria Norka



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MERIDA VENEZUELA

CDCHT



El Consejo de Desarrollo, Científico, Humanístico y Tecnológico es el organismo encargado de promover, financiar y difundir la actividad investigativa en los campos científicos, humanísticos, sociales y tecnológicos

Objetivos Generales:

El CDCHT, de la Universidad de Los Andes, desarrolla políticas centradas en tres grandes objetivos:

- Apoyar al investigador y su generación de relevo.
- Vincular la investigación con las necesidades del país.
- Fomentar la investigación en todas las unidades académicas de la ULA, relacionadas con la docencia y con la investigación.

Objetivos Específicos:

- Proponer políticas de investigación y desarrollo científico, humanístico y tecnológico para la Universidad.
- Presentarlas al Consejo Universitario para su consideración y aprobación.
- Auspiciar y organizar eventos para la promoción y la evaluación de la investigación.
- Proponer la creación de premios, menciones y certificaciones que sirvan de estímulo para el desarrollo de los investigadores.
- Estimular la producción científica.

Funciones:

- Proponer, evaluar e informar a las Comisiones sobre los diferentes programas o solicitudes.
- Difundir las políticas de investigación.
- Elaborar el plan de desarrollo.

Estructura:

- Directorio: Vicerrector Académico, Coordinador del CDCHT.
- Comisión Humanística y Científica.
- Comisiones asesoras: Publicaciones, Talleres y Mantenimiento, Seminarios en el exterior, Comité de Bioética.
- Nueve subcomisiones técnicas asesoras.

Programas:

- Proyectos.
- Seminarios.
- Publicaciones.
- Talleres y Mantenimiento.
- Apoyo a las Unidades de Trabajo.
- Equipamiento Conjunto.
- Promoción y Difusión.
- Apoyo Directo a Grupos (ADG).
- Programa Estímulo al Investigador (PEI).
- PPI-Emeritus.
- Premio Estímulo Talleres y Mantenimiento.
- Proyectos Institucionales Cooperativos.
- Aporte Red Satelital.
- Gerencia.

www.ula.ve/cdcht
E-mail: cdcht@ula.ve
Telf: 0272402785/2402686

Alejandro Gutiérrez
Coordinador General

