

SUMARIO

Editorial

- Altuve G., José G. (Universidad de Los Andes, Venezuela)
..... 3

Artículos

- Astudillo M., Marcela; Mancilla R., María E. (Universidad Nacional Autónoma de México, México)
Precios de transferencia en México
Transfer pricing in Mexico
..... 5-20
- Chacón, Galia B. (Universidad de Los Andes, Venezuela)
La contabilidad de costos en el sistema de información contable de las PyME del estado Mérida
Cost accounting in the accounting information system of the SMEs in Mérida State
..... 21-44
- De Nobrega, Fátima (Universidad de Carabobo, Venezuela)
El sistema de contabilidad en la complejidad de las organizaciones
The accounting system on the complexity of organizations
..... 45-56
- Alba A., María C.; Hernández G., Clotilde (Universidad Nacional Autónoma de México, México)
El mercado argentino de franquicias, un estudio comparativo 1999 vs 2007
The Argentine franchise market, a comparative study 1999 vs. 2007
..... 57-71

- Marcotrigiano Z., Laura A. (Universidad de Los Andes, Venezuela)
Discusión del concepto de “activo” dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera
Discussion of the concept “asset” within the conceptual framework of international financial reporting standards
.....72-85
- Morillo M., Marysela C. (Universidad de Los Andes, Venezuela)
Indicadores de gestión de la calidad para los servicios de alojamiento turístico del estado Mérida
Indicators of management for service quality in tourist accommodation in Merida State
..... 86-119
- Rodríguez B., Germán G. (Universidad de Los Andes, Venezuela)
La firma y los costos de transacción
The firm and transaction costs
..... 120-133
- Instrucciones para los autores**
..... 134
- Instrucciones para los evaluadores**
..... 137
- Planilla de suscripción**
..... 139
- Planilla de canje**
..... 141

EDITORIAL

Constituye un honor modelar el editorial de esta prestigiosa revista, cuando cumple con este número la edición veintidós, alcanzando en su contenido un éxito de suma importancia y prestigio para el Departamento de Contabilidad y Finanzas y el Postgrado en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes.

Diversos autores de lo más connotado del saber científico en las áreas de ciencias sociales han vaciado sus argumentos en las líneas que se desplazan en un contenido lleno de omnisciencia y, dejando una huella de actualidad en su aforo, de forma que sus lectores tomen lo máspreciado de ese saber para el acervo de su vida profesional.

En el presente número se presentan artículos de diversa índole y contenido: "Precios de transferencia en México en donde el investigador afirma que este tema tributario incide en el erario de ese país. La contabilidad de costos en el sistema de información contable de las PyME del estado Mérida. Destaca el investigador sobre el particular "El objetivo central de esta investigación es el de analizar la aplicación de la contabilidad de costos como sistema de información que permite el control de la gestión de las PyME del estado Mérida". Discusión del concepto de "activo" dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera. El investigador reconoce en su artículo que uno de los componentes más importantes en el balance general, como lo es el activo, ha venido sufriendo modificaciones en el tiempo, por lo que es necesario profundizar sobre su concepción. La firma y los costos de transacción, el investigador se basa en los aportes realizados por Ronald Coase desarrollando el concepto de firma y costo de transacción buscando las normas que de alguna manera estos conceptos tienen entre sí.

De esta forma, los temas aludidos y presentados son de una actualidad manifiesta, lo que induce tanto a investigadores como lectores a seguir ahondando en los temas propuestos, ya que de la profundidad de su tratamiento se alcanza el vórtice del conocimiento, el cual tras haberlo transitado y demostrado su veracidad, nos encontramos frente a la fuente originaria que no es otra cosa que la sabiduría, la cual trasciende cualquier contenido.

Vale la pena destacar que los investigadores transitaron la ciencia noética, sin proponérselo, es decir, actuaron de acuerdo al siguiente planteamiento: La ciencia noética es la disciplina científica que investiga la naturaleza y potenciales de la conciencia, empleando para ello múltiples métodos de conocimiento, incluyendo la intuición, el sentimiento, la razón y los sentidos. La ciencia noética explora el mundo interior de la mente (la conciencia, el alma, el espíritu) y como se relaciona con el universo físico.

Se observa, que en efecto los artículos están relacionados, eso indica una atracción y puesta en marcha de la conciencia que se hace presente en la manifestación de las investigaciones.

A partir del año 2010 la Revista Actualidad Contable FACES, viene realizando un trabajo de reingeniería con el propósito de mejorar los procesos internos; así como también, subsanar las observaciones realizadas por el Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT) y por el Coordinador de la Comisión de Publicaciones del Consejo de Desarrollo Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes (CDCHTA) y cumplir con estándares internacionales. Es por ello, que a partir de este número la revista cambia su formato en cuanto al tamaño y de esa manera está a la vanguardia con los procesos de cambios que se están gestando en la actualidad.

Altuve G., José G.
Profesor titular de FACES - ULA
elcosmos1@gmail.com

Precios de transferencia en México

Astudillo M., Marcela; Mancilla R., María E.

Recibido: 16-04-2010 - Revisado: 24-12-2010 - Aceptado: 25-03-2011

Astudillo M., Marcela
Lcda. en Economía
M.Sc. en Administración Pública
Dra. en Administración Pública
Universidad Nacional Autónoma de
México
marcelaa@servidor.unam.mx

Mancilla R., María E.
Lcda. en Contaduría Pública
Maestra en Administración
Dra. en Ciencias de la Administración
Universidad Nacional Autónoma de
México
quetamancillamx@yahoo.com.mx

El comportamiento en el ámbito fiscal de las empresas multinacionales ha sido regulado por los Estados a través de la determinación de los precios de transferencia. En el caso del marco jurídico en México, se han establecido normas fiscales y financieras durante los últimos años, principalmente después de la incorporación de México a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). El objetivo de este trabajo es mostrar cómo los lineamientos internacionales de la OCDE han incidido en la legislación mexicana, particularmente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo un tratamiento especial del régimen fiscal y precios de transferencia, aunado al análisis del uso las bases de datos cuando el contribuyente se encuentra colocado en hecho generador. Este tema tributario es de mucha importancia en México, ya que repercute en las arcas del erario federal.

Palabras clave: Precios de transferencia, guías de la OCDE, empresas multinacionales, impuesto sobre la renta, paraísos fiscales, doble tributación.

RESUMEN

Multinational enterprises behaviour in the field of taxation has been regulated by the State through the determination of transfer pricing. In the Mexican legal framework, fiscal and financial rules have been established in recent years, mainly after the incorporation of Mexico to the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). This paper aims at showing how the OECD's international guidelines have influenced Mexican laws, particularly the Income Tax Act, establishing a special treatment of tax and transfer pricing, adding the analysis of database use when the taxpayer is subject to taxable event. This tax issue is very important in Mexico because it affects the federal treasure.

Keywords: Transfer Pricing, OECD guidelines, Multinational corporations, Income tax, Tax havens, Double taxation.

ABSTRACT

1. Introducción

El modelo económico neoliberal ha manifestado la necesidad de regular el comportamiento de los grupos de empresas que participan en la actividad económica en distintos países. El orden económico mundial trata aspectos fiscales, jurídicos y financieros internacionales, debido a que estos grupos de empresas, las multinacionales, abarcan más de una jurisdicción fiscal. Lo anterior implica una regulación recíproca de las actividades que se realizan entre las compañías del mismo grupo en otras jurisdicciones.

Las empresas multinacionales contribuyen a la hacienda pública del país en que hayan establecido su domicilio fiscal, y para ello, cada estado tiene un tratamiento fiscal para dichos grupos que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se ha encargado de regular, esto es debido a las prácticas que estas empresas realizan y cuya tendencia es desviar sus utilidades trasladándolas a territorios con tasas impositivas menores o, a territorios llamados “paraísos fiscales”.

Esto obligó a los estados a regular los precios que pactan entre sí empresas vinculadas cuando celebran operaciones. Para ello, la regulación parte del acuerdo sobre ingresos y capital del modelo fiscal de la OCDE y el acuerdo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en procesos de desarrollo, cuyo articulado afecta al sistema impositivo y define conceptos como residencia nacional, establecimiento permanente, así como la forma de grabar las utilidades aplicando el Principio Arm's Length (plena competencia), principio que se construyó sobre los modelos mencionados, es decir, los precios en las transacciones de las empresas multinacionales que se establecen cuando se compara el comportamiento operacional interno con operaciones externas.

El objetivo del estudio es mostrar en el caso de la legislación mexicana, la aplicación de los métodos de precios de transferencia de acuerdo al Principio de Arm's Length cuando las empresas efectúan el estudio de precios de transferencia, los métodos aplicados y el uso de las bases de datos. El estudio de precios de transferencia es importante para el contribuyente debido a que éste determina los ingresos, los gastos, y las utilidades gravables de empresas en la jurisdicción fiscal correspondiente. Para realizar el estudio fiscal se examinaron las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Código Fiscal de la Federación, las guías de precios de transferencia para empresas

multinacionales y administraciones fiscales de la OECD, así como libros y revistas de los diversos autores que han estudiado los métodos de valuación de los precios de transferencia en México.

El desarrollo del trabajo se presenta describiendo en primer lugar, los precios de transferencia; posteriormente, el Principio Arm's Length, además de los métodos para la determinación de un precio de transferencia, de acuerdo a las guías de la OECD en el marco jurídico, fiscal y financiero de la normatividad mexicana, para vincular la obligación tributaria del contribuyente de cumplir con la documentación comprobatoria del estudio de precios de transferencia y el uso de las bases de datos como herramienta para la determinación de un precio, atendiendo la responsabilidad que tiene el contribuyente ante el incumplimiento de dicha obligación.

2. Definición de precios de transferencia

El comercio en el mundo, "sesenta y cinco por ciento", se lleva a cabo con grupos de empresas que están vinculadas en partes relacionadas. En México cuando una empresa:

Participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera (Baker & McKenzie, 2004, p. 1).

Se considera parte relacionada, así como sus establecimientos permanentes, la casa matriz y sus establecimientos permanentes. Si una parte no relacionada celebró contrato "joint venture" (conocido como asociación en participación) con alguna empresa, se considera en México, parte relacionada para efectos de precios de transferencia. (Raby, 2008, p. 507)

Los precios de transferencia (PT) son precios de mercado comparados que se definen a través de estudios funcionales y económicos¹ que realizan las partes relacionadas, "contribuyentes [...] que determinan en gran medida los ingresos y los gastos, y por consiguiente las utilidades gravables [...] que están asociadas en diferentes jurisdicciones fiscales." (OECD, 1995, p. 12)

¹ La legislación en México nombra «documentación comprobatoria», a los papeles de trabajo que son el soporte del estudio funcional y económico realizado, (LISR 2009 artículo 86 fracción XII).

3. Principio Arm's Length de la OCDE

Las empresas multinacionales analizan sus operaciones internas y las comparan con operaciones que realizaron con terceros. "Analizar dos o más bienes (tangibles o intangibles), servicios o empresas similares con el fin de descubrir afinidades y semejanzas" [Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), 2008^a, p. 88], permite a las partes relacionadas comparar el precio de transferencia pactado con partes relacionadas con operaciones no controladas (externos).

Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si existen) entre las situaciones que se están comparando afectaría en forma significativa la condición que se está examinando [...], o que se pueden efectuar ajustes adecuados lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de cualquier diferencia (OECD, 1995, p. I-7).

De esta manera se puede definir el precio o ajustar las diferencias que afectan al precio. El Principio del «Arm's Length» es aceptado internacionalmente por los miembros de la OCDE; la esencia del principio consiste en captar las fuerzas económicas de cada operación.

El contribuyente es responsable de conservar en su contabilidad la documentación comprobatoria que haya sido utilizada para determinar las partidas de los ingresos, compras y gastos relativas a las transacciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestre que se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que se hubieran celebrado con terceros, es decir, que las operaciones fueron comparables a valor de mercado.

Para ello, se deberá realizar un análisis funcional debido a que éste es útil para ubicar la operación entre las partes relacionadas y qué función está desempeñando, se ubica el tipo de activo que se administra y los riesgos que incurre cada contribuyente. El propósito es observar la congruencia de la transacción con respecto a las actividades que realizan las partes relacionadas. Al mismo tiempo se evalúa el tipo de activo que cada una de las partes relacionadas aporta a la operación, además de evaluar los riesgos asumidos en congruencia con los activos utilizados en la transacción (IMCP, 2008a, p.73-81). A partir del análisis funcional se determina el tipo de comparables a utilizar y el método para establecer el precio de transferencia. A mayor función, activos y riesgos, se espera un mayor margen de utilidad.

Las operaciones que se realizan entre partes relacionadas se clasifican

como «transacciones controladas» y, cuando stas son realizadas con un tercero independiente son agrupadas como «transacciones no controladas». El análisis funcional incluye el estudio de los términos contractuales en que se pactan las transacciones controladas, cuyo propósito es reflejar las responsabilidades de cada parte involucrada (residencia fiscal, funciones, condiciones), la participación directa e indirecta [Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) 2009 artículo 86 fracción XII a], así como las especificaciones sobre las operaciones convenidas y sus montos². A lo anterior converge el entorno económico de la residencia fiscal de la parte relacionada y las estrategias de negocio como grupo empresarial.

4. Métodos para la determinación de un precio de transferencia

De acuerdo con las guías de la OCDE (1995, p. II-17), hay dos formas para determinar un precio de transferencia, clasificándose en «tradicionales y alternativos». “Los métodos tradicionales de transacción son los medios más directos para establecer si las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se dan sobre una base arm’s length”, principio de plena competencia, comparando los precios de transacciones controladas con los precios en transacciones no controladas comparables con empresas externas.

Los métodos tradicionales son directos y confiables. En ocasiones la operación no se establece de manera directa, ya que no siempre existen transacciones comparables; cuando esto sucede, se ubica a la operación con enfoques indirectos. Estos métodos tradicionales son preferibles a los métodos alternativos. Cuando se aplican los métodos sobre las transacciones, se utilizan los tradicionales discriminando cada método, continuando con los alternativos, hasta dejar el método que más se ajuste a la transacción. Los métodos tradicionales son:

- I. Comparable Uncontrolled Price Method, CUP, por sus siglas en inglés, (Método de Precio Comparable No Controlado).
- II. Resale Price Method, RPM, por sus siglas en inglés, (Método de Precio de Reventa).
- III. Cost Plus Method, CP, por sus siglas en inglés, (Método de Costo Adicionado).

Los métodos alternativos son los que analizan los beneficios que

² *Ibíd*em, c).

se crean de las transacciones entre partes relacionadas, es decir, son “métodos que examinan las utilidades que se originan de transacciones específicas entre empresas asociadas.” (OECD, 1995, p. III-1). Los métodos alternativos son los siguientes:

IV. Profit Split Method, PSM, por sus siglas en inglés, (Método de Partición de Utilidades).

V. Residual Profit Split Method, RPSR, por sus siglas en inglés, (Método Residual de Partición de Utilidades).

VI. Transaction Net Margin Profits Method, TNMM, por sus siglas en inglés, (Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación).

5. Régimen fiscal y marco jurídico vigente en México

La normatividad financiera distingue normas amplias en referencia a lo fiscal, ya que conceptualiza como partes relacionadas a los familiares cercanos, negocios conjuntos, y los fondos del plan de remuneraciones (CINIF 2009, C-13 párrafo 4), información que se revela en las notas a los estados financieros de cada compañía.

En materia fiscal para las personas físicas:

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera” (LISR 2009 artículo 106 penúltimo párrafo y artículo 215 5° y 6° párrafo).

En el caso de las personas morales, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Debido al tratamiento que la ley refiere al establecimiento permanente³ como:

Cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes [...], entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

³ *Ibidem*, artículo 2°.

El mismo ordenamiento alude que las operaciones entre residentes nacionales “[...] y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables”⁴ concepto de partes relacionadas que se amplía vinculándose al establecimiento permanente.

La legislación en México establece la obligación de las partes relacionadas de realizar un análisis de funciones o actividades⁵, de los activos utilizados en la transacción, y un análisis de riesgos asumidos por cada uno de los contribuyentes.

Entonces los contribuyentes, que realicen operaciones con partes relacionadas, además del análisis funcional deberán determinar sus ingresos y deducciones, “considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables”⁶ aplicando los métodos que establece la ley. La ley especifica que “las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos,” tradicionales o transaccionales, y si existieran éstas se eliminen mediante ajustes razonables⁷, aplicando el principio de plena competencia implicando las características de los bienes y servicios, el análisis funcional, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio⁸.

6. Breve descripción de los métodos y selección

Es responsabilidad de los contribuyentes aplicar en primer lugar el método CUP y utilizar los siguientes métodos cuando CUP no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado⁹. Los métodos de RPM, CP y TNMM cumplen con

⁴ *Ibídem*, artículo 215 antepenúltimo párrafo.

⁵ *Ibídem*, artículo 86, fracción XII, b).

⁶ *Ibídem*, artículo 86 fracción XV).

⁷ *Ibídem*, artículo 215 3º párrafo.

⁸ *Ibídem*, fracciones I, II, III y IV.

⁹ El precio de mercado es el precio y montos de contraprestaciones que hubieran utilizando con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando haya sido otorgado a contribuyente por resolución conforme lo establece el Código Fiscal de la Federación.

la metodología, si el costo¹⁰ y el precio de venta se encuentran a precios de mercado.

El método CUP, “consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables”.¹¹El método es el más directo y confiable para aplicar el Principio de Arm’s Length (OECD, 1995, p. II-2) ya que propone de mayor a menor comparabilidad, razón principal sobre los otros métodos. CUP se usa principalmente para estudios de precios de transferencia vinculados con “las tasas de interés, los honorarios, las rentas, o montos para otorgar el uso, goce o enajenación de bienes tangibles, así como cuando se cobren regalías por la explotación o transmisión de un bien intangible” (Bettinger, 2008, p. 79), operaciones que requiere, para aplicar el Principio de Arm’s Length, de productos iguales y negocios similares. El uso de una base de datos para este método es viable.

El método RPM:

Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables (LISR 2009 artículo 216 fracción II).

RPM mide el margen bruto de utilidad (utilidad bruta entre ventas netas) y se vincula con operaciones de comercio e industria (OECD, 1995, II-5), así como transacciones en las que participan bienes tangibles o intangibles.

Los productos que son susceptibles de la valuación de RPM son “la compra del cartón, papel, cambio de diseño, modificación de garantía, mercado al que va dirigido y otros actos o factores que obligan a incrementar o disminuir un precio de reventa.” (Bettinger, 2008, p. 80). El método toma en cuenta los insumos que fueron sumados al bien, valor de la reventa más la utilidad, para conformar el precio final al consumidor.

¹⁰ La valuación de los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determina de acuerdo a Normas de Información Financiera, CINIF.

¹¹ *Ibíd*em, artículo 216 fracción I.

Para el uso del método no es recomendable la base de datos.

El método de CP:

Consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables (LISR 2009 artículo 216 fracción III).

El por ciento de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas. El costo de los bienes o servicios es el valor que se cubre por la adquisición de éstos. (Bettinger, 2008, p. 81).

Este método es útil cuando activos semiterminados son vendidos entre las partes relacionadas, cuando han convenido instalaciones comunes, pactado a largo plazo compra-venta, o hayan adquirido el compromiso de la prestación de servicios (OECD, 1995, p. III-11). CP es usado para estudiar transacciones controladas en operaciones de manufactura y ensamble y, si existiera capital intelectual desarrollado, éste se incluirá en la base de costos (IMCP, 2008a, p.101). Para el método es recomendable no usar base de datos.

El método de PSM “consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes.” (LISR 2009 artículo 216 fracción IV). El método distribuye la utilidad de operación de las transacciones controladas de las partes relacionadas “proporcionalmente, de la misma manera en que lo hubieran hecho” (IMCP, 2008a, p.103) con empresas independientes, siendo necesario un análisis funcional (activos, funciones y riesgos) de las partes relacionadas vinculadas en la transacción, para ubicar el nivel participación y riesgo y de esa manera, determinar el porcentaje de utilidad que le corresponde a cada uno de los sujetos pasivos. El procedimiento del método es subjetivo.

El método RPS consiste en determinar “la utilidad de operación global [...] que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos [...], sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.” (LISR 2009 artículo 216 fracción V numeral 1 b)). La utilidad residual se determina disminuyendo la utilidad mínima, de la utilidad de operación global, y:

Se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables¹²

De acuerdo a Bettinger (2008, p. 82), RPS es un método seguro pero subjetivo, que permite a las partes relacionadas determinar la utilidad mínima de operación. PSM al igual RPS, son métodos que resultan interesantes debido a la forma de determinación de la utilidad operacional y su efecto en la distribución de las partes involucradas, sin embargo son poco usados.

El método de TNMM es de los más utilizados para la determinación de los PT y:

Consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo." (LISR 2009 artículo 216 fracción VI).

Para la aplicación del método es necesaria la base de datos para buscar empresas comparables externas.

7. Bases de datos para la determinación de un precio de transferencia

Las bases de datos son fuentes de información cuyo contenido está referido a las finanzas, contratos, información estadística, publicidad, marketing, economía, recursos humanos, informática, impuestos, finanzas, entre otras. Las bases de datos contienen información de miles de empresas y "nos lleva a usar información de compañías que pueden ser comparables funcionalmente." (IMCP, 2008a, p.89). La información que proporciona la base de datos es útil para fijar un PT debido a que facilita ubicar la operación cuando no existen comparables internos.

La base de datos puede ser pública y tiene regulación gubernamental en ámbitos jurídicos y financieros, debido a que contiene información de empresas que fueron presentadas al Estado. La base de datos también puede ser privada y representa la extracción de información pública por un proveedor independiente que proporciona a los usuarios, mediante

¹² *Ibíd*em, numeral 2

una clave, el acceso a su base de datos. Por la velocidad con que se genera la información de las operaciones realizadas entre compañías, estas bases de datos proporcionan día a día nueva información.

En Latinoamérica no existen bases de datos que permitan a las empresas recopilar información para realizar estudios de precios de transferencia, a excepción de las públicas que establezca cada país. Existen bases de datos en los Estados Unidos¹³, en la Unión Europea y en los países asiáticos, bases en las que las multinacionales que operan en México se apoyan.

En México, la base de datos pública es la Bolsa Mexicana de Valores. Es regulada por la Comisión Nacional Bancaria y Valores (CNVB) y ésta a su vez por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). En ella se localiza información financiera de las principales empresas multinacionales que operan en territorio nacional. La misma CNVB regula al sistema financiero y es a partir de él donde puede localizarse información relativa a tasas de interés en el mercado, por ejemplo.

Cuando un contribuyente en México requiere de comparables internos y no reúne la información necesaria para determinar su PT, se hospeda en el uso de bases de datos privadas,¹⁴ que son una referencia de operaciones de terceros a terceros para documentar la evidencia comprobatoria, suficiente y competente, de su estudio funcional y económico que servirá de base para sustentar su estudio de precios de transferencia.

La SHCP “se inclina a rechazar el uso de información perteneciente a empresas privadas bajo la perspectiva de que no es posible corroborar esa información en su fuente original, lo que sí ocurre con información financiera de empresas públicas.” (Miranda, 2008, p. 36).

Para fijar un precio de transferencia se consideran hechos, evaluaciones, comparaciones de mercados, de información financiera e industrias. Por la multiplicidad de los hechos a estudiar, más aun si el caso es difícil, el contribuyente puede cometer errores. En este sentido la OCDE motiva a las administraciones fiscales al practicar sus revisiones de precios de transferencia a que sean “flexibles en su enfoque y que no le pidan a los contribuyentes una precisión en sus precios de transferencia

¹³ US Securities and Exchange Commission (SEC).

¹⁴ “En la literatura contable [...] las siete fuentes de información empresarial, contable y financiera, con cobertura internacional más conocidas: Company Analysis, DataStream, Extel Financials, Global Vantage (Compustat Global), BvD Osiris, Thomson Financials y WorldScope.” (García et al, 2005, p. 35).

que no es realista en función de todos los hechos y circunstancias, [...] a tomar en consideración el punto de vista comercial del contribuyente sobre la aplicación del Principio Arm's Length, para que el análisis de los precios de transferencia esté ligado a las realidades empresariales. Por consiguiente, [...] desde la perspectiva del método que el contribuyente ha elegido al fijar sus precios." (OECD, 1995, p. IV-4).

8. Documentación comprobatoria de un estudio de precios de transferencia

Para soportar el estudio de precios de transferencia se requiere evaluar la información financiera de las transacciones que realice la empresa y describir las operaciones que realiza con partes relacionadas. Está integrada por el análisis funcional, cuyo propósito es caracterizar a la empresa analizada y sus operaciones intercompañía (LISR 2009 artículo 215 fracción I). Se describe información como la figura jurídica de la empresa, objeto de la sociedad, lugar de residencia fiscal, actividad principal, de cada empresa y de sus partes relacionadas; de las áreas funcionales de la empresa; participación accionaria existente con o entre sus partes relacionadas; montos de las contraprestaciones, residencia fiscales de las personas con quienes celebra la operación, productos y servicios que se comercializan, determinar si existen operaciones internas comparables, así como los riesgos de mercado y financieros.

Posteriormente realizar un análisis económico, el cual tiene como propósito otorgar una herramienta con métodos estadísticos (rango intercuartil y mediana), que sirva para dar una opinión del cumplimiento o no del principio de valor de mercado. Para que éste se desarrolle se menciona las operaciones a ser parte del análisis, partes relacionadas, método aplicado de acuerdo a la ley, si existen operaciones comparables internas o externas, descripción de las operaciones comparables no controladas que realicen operaciones similares; información financiera de la empresa analizada de acuerdo a normas de información financiera e información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para llevar a cabo un rango de valores; herramientas estadísticas utilizadas y finalmente una opinión del cumplimiento o no del principio de valor de mercado.

En materia de dictamen fiscal, el auditor es responsable de proporcionar a la autoridad un cuestionario en materia de precios de transferencia por el ejercicio examinado, donde proporcione información

general y conocimiento del negocio. Es responsabilidad del auditor cerciorarse de que los contribuyentes que está examinando cumplieron con la presentación de la declaración informativa y mencionar en su dictamen, la presencia o ausencia de la documentación comprobatoria del estudio de precios de transferencia, de las operaciones realizadas, y no deberá juzgar las conclusiones emitidas o evidencia alguna sobre él.

9. Incumplimiento de las disposiciones fiscales

En México los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad (LISR 2009 artículo 86 fracción I), la misma, estará integrada por la documentación comprobatoria que soporte las aplicaciones contables y determinación de los precios de transferencia. También están obligados a presentar junto con la declaración anual de impuestos, “la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior.”¹⁵

Llevar contabilidad y la documentación comprobatoria de las actividades del contribuyente implica una obligación que no requiere el recurso financiero para su cumplimiento, pero el hecho de no cumplir, representa el pago de multas importantes. Si la autoridad ejerciera sus facultades de comprobación y no existiera documentación comprobatoria o fuera insuficiente, la autoridad fiscal determina los ingresos acumulables y deducciones autorizadas considerando los precios de las transacciones que hubieran pactado con terceros en operaciones comparables, personas morales y físicas y establecimientos permanentes, residentes nacionales o en el extranjero.

El Comité de Asuntos Fiscales considera importante regular el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes, por lo que “las sanciones generalmente están diseñadas para hacer que las omisiones de impuestos y otros tipos de no cumplimiento fiscal sean más costosas que el cumplimiento.” (OECD, 1995, IV-7). Las sanciones son parte del sistema fiscal y cuando son impuestas por faltas administrativas, implican una pena económica. Si las sanciones se determinan por omisiones de impuestos pueden llegar hasta 200% si hay evidencia de una intención dolosa¹⁶ de evadir o eludir.

En México, las autoridades fiscales tienen a su cargo comprobar que

¹⁵ *Ibidem*, fracción XIII.

¹⁶ *Ibidem*, p. IV-8

el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales (CFF 2009 artículo 42 fracción III). Para ello, practica visitas en el domicilio fiscal del contribuyente, a los responsables solidarios y terceros involucrados en su operación para revisar su contabilidad, bienes y mercancías. Actualmente los límites de la facultad de la autoridad, está en determinar la simulación basándose en elementos presuncionales.

Cuando la contabilidad es incompleta, errónea, o austera la documentación comprobatoria, y esto origine la omisión total o parcial en el pago de los impuestos y “sea descubierta por las autoridades fiscales [...] aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.” (CFF 2009 artículo 76 párrafo 1º). Si el contribuyente corrigiera su situación fiscal después de que se inicie la facultad de la autoridad y hasta antes de que se le notifique el acta final o el oficio de observaciones pagará una multa de 20% de las contribuciones omitidas (Ley Federal de Derechos del Contribuyente artículo 17 párrafo 1º). Si el contribuyente paga las contribuciones omitidas después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero antes de la resolución que determine el monto total pagará una multa de 30%¹⁷ de las contribuciones omitidas.

El plazo para que las autoridades fiscales concluyan sus facultades de comprobación es de dieciocho meses para los contribuyentes que consolidan su información financiera (CFF 2009 artículo 46A apartado A) y de dos años cuando la autoridad nacional solicite a autoridades fiscales o aduaneras de otro país información del contribuyente auditado o se este verificando la documentación comprobatoria o “cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México.”¹⁸

Según lo establece la OCDE es inapropiado ordenar sanciones a los precios de transferencia de un contribuyente “por no tomar en consideración información a la cual no tiene acceso, o por no aplicar el método de transferencia de precios que hubiera requerido información que no estaba disponible al contribuyente.” (OECD, 1995, p. IV-9). Por la complejidad de la determinación de los PT y al no ser “una ciencia exacta, no siempre será posible determinar el precio correcto Arm’s Length” por lo que el precio puede ser estimado dentro de un rango de información y

¹⁷ *Ibíd*em, 2º párrafo.

¹⁸ *Ibíd*em, apartado B.

“cifras admisibles. Además, la elección de la metodología para establecer el precio Arm’s Length no siempre estará libre de ambigüedades.”¹⁹ Las autoridades fiscales federales deberán considerar en conjunto el estudio económico y funcional de la operación, el establecimiento de sus contribuciones sobre sanciones.

10. Conclusiones

El movimiento de capitales y bienes permiten a las empresas que celebran operaciones con partes relacionadas utilizar precios en función de su interés. Cuando se fijan los Precios de Transferencia (PT) para operaciones entre partes relacionadas éstos inciden en distintas jurisdicciones, y en más de un erario fiscal federal. Si un PT se establece inapropiadamente podría afectar al estado de la empresa donde tiene su residencia fiscal o crear un beneficio directo para ella.

Cuando se usan los métodos de precios de transferencia, los beneficios pueden trascender en un incremento en la inversión de los socios, mediante una disminución de costos, gastos de operación o descuentos sobre compras, o en el aumento del ingreso. El efecto se reconoce cuando el grupo de empresas consolida su información financiera.

Si bien es cierto que la legislación propone métodos para fijar precios de transferencia, la regulación no es estricta al respecto, pues los mismos lineamientos de la OCDE, proponen la consideración ante el comportamiento real de las transacciones, abriendo la posibilidad de comparar información en una base de datos, ya sea pública o privada.

Es conveniente que los sistemas de base de datos sean íntegros ya que esto proporciona seguridad al usuario de la información. La base de datos debe ser genuina y confiable. Si ésta no proporciona calidad en su información, pueden ayudar a desvirtuar el pago de aranceles; el aprovechamiento de subsidios fiscales; disminuir el ISLR, así como los impuestos indirectos y el impuesto correspondiente a las actividades especiales; alterar el riesgos cambiarios en el desvío de capitales de países, inclusive influir en la competencia con la apertura de nuevos mercados para reducirla.

La naturaleza de las bases de datos resulta ser una práctica abierta al comercio mundial de los corporativos internacionales en el ámbito fiscal a cada jurisdicción estatal. El uso de ella conlleva a un amplio criterio y

¹⁹ *Ibíd*em, IV-3.

vasta experiencia profesional de la persona que estudiará y determinará un precio de transferencia. Por ello, se exhorta a las autoridades competentes a estar más cerca de los contribuyentes que realicen operaciones con el mercado exterior y que consoliden su información financiera.

11. Referencias

- Baker & Mckenzie Internacional. (2004). *Precios de Transferencia, América Latina*.
- Bettinger, H. (2008). *Precios de Transferencia, sus efectos fiscales*. Ediciones ISEF, México.
- CINIF. (2009). *Normas de Información Financiera (NIF)*. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, IMCP, México.
- García, J., García, B., Gil de Albonozor, B. (2005). *La elección de base de datos y sus efectos sobre la investigación contable empírica en España*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. No. 131. Septiembre 2005, España, artículos doctrinales, pp 33-51.
- IMCP. (2008). *Precios de Transferencia, marco teórico, jurídico y práctico*. Comisión de Precios de Transferencia, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México.
- Miranda, J. (2008). *Los precios de transferencia y la repercusión fiscal de regalías, en IETU y tratados internacionales*. Consultorio Fiscal. No. 450, mayo, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Contaduría y Administración, pp 31-46.
- OECD. (1995). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations*. Organisation for Economic Co-operation and Development 2001. France.
- Raby, N. (2008). *International Transfer Pricing 2008*. PricewaterhouseCoopers LLP, United Estate.
- Código Fiscal de la Federación. (República Mexicana). (2009, Diciembre 31). Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm> [Consultada 2011, Septiembre 26].
- Ley Impuesto Sobre la Renta. (República Mexicana). (2009, Diciembre 31). Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm> [Consultada 2011, Septiembre 26].
- Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes. (República Mexicana). (2009, Diciembre 31). Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm> [Consultada 2011, Septiembre 26].

La contabilidad de costos en el sistema de información contable de las PyME del estado Mérida*

Chacón, Galia B.

Recibido: 27/09/2010 - Revisado: 23/11/2010 - Aceptado: 28/01/2011

Chacón, Galia B.

Lcda. en Administración de Empresas

M.Sc. en Ciencias Contables

Universidad de Los Andes - Venezuela

gbchacon@ula.ve , galiabea@hotmail.com

El objetivo central de esta investigación es el de analizar la aplicación de la contabilidad de costos como sistema de información que permite el control de la gestión de las PyME del estado Mérida. De la literatura se deriva que la contabilidad de costos es fundamental en la producción de la información que requieren las PyME. Para lograr el objetivo planteado se realizó un estudio empírico en una muestra de 263 empresas del Municipio Libertador del estado Mérida, donde se identificaron 77 microempresas, 174 PyME y 12 grandes empresas. Los resultados revelaron que el sistema de información contable de las PyME merideñas está formado principalmente por la contabilidad financiera, aunque las medianas en su mayoría, son las que implantan la contabilidad de costos. Igualmente, las PyME que llevan contabilidad de costos son empresas familiares, maduras, basadas en tecnologías rutinarias, poco innovadoras y con una estructura bastante compleja, formalizada y centralizada.

Palabras claves: Contabilidad de costos, PyME, sistema de información contable, control de gestión, dimensiones estructurales, factores de contingencia.

RESUMEN

The purpose of this research is to analyze the cost accounting application as an information system that allows for the management control of SMEs in Merida State. Literature in the field reveals that cost accounting is essential in producing the information required by SMEs. To achieve the main objective, an empirical study was conducted on a sample of 263 enterprises located in the Libertador Municipality in Mérida State, where 77 micro-enterprises, 174 SMEs and 12 large companies were identified. The results revealed that the accounting information system for SMEs in Merida is largely created by the financial accounting, but most medium-enterprises implement cost accounting. Similarly, SMEs that keep cost accounting are family businesses, well-established, based on regular technology, not very innovative and with a fairly complex, formalized and centralized structure.

Keywords: Cost accounting, SMEs, Accounting information system, Management control, Structural dimensions, Emergency factor.

ABSTRACT

* Este artículo es producto de un trabajo de investigación individual realizado bajo el patrocinio financiero del Consejo de Desarrollo Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes (CDCHTA) de la Universidad de Los Andes (ULA) en Mérida - Venezuela, de acuerdo al código N° E-268-07-09-C.

1. Introducción

Los costos son un fenómeno de carácter económico relacionado con la evolución patrimonial de una entidad (Figueira, 2005). Por ello, la información proporcionada por la contabilidad de costos se convierte en un recurso valioso para las empresas, sin el cual les resultaría difícil sobrevivir. La contabilidad de costos es un medio importante para la consolidación de las empresas, que debería formar parte de sus sistemas de información contable, ya que, el conocimiento sofisticado de las estructuras de costos puede ser de gran ayuda en la búsqueda de ventajas competitivas (Shank y Govindarajan, 1995). Esto adquiere aún mayor significancia para las Pequeñas y Medianas Empresas (PyME), dado que configuran el colectivo empresarial con la tasa de mortalidad más alta.

Las PyME son un estado evolutivo dentro del "ser empresario" y en América Latina más del 90% de las empresas son PyME, lo cual las presenta como el sector de mayor creación de empleo y notable participación en el Producto Interno Bruto (PIB), pero también con la mayor incidencia de fracaso (Sepúlveda, 2005). De hecho, muchas PyME tienden a sucumbir porque sus propios rasgos organizativos aunados a la carencia de políticas de promoción empresarial, más allá de los programas provisionales de créditos de los gobiernos de turno, les coartan sus capacidades de adaptación a la realidad de los mercados nacionales e internacionales.

En el caso de Venezuela, 91,6% de las empresas son PyME y, en conjunto, aportan 41,7% del empleo en el país, no obstante, durante el bienio 2002 – 2003 cerró sus puertas cerca de 50% del sector industrial (Conindustria, 2005). La situación del estado Mérida no es distinta, pues 98% de las firmas industriales y 99% de los establecimientos comerciales son PyME, considerando que 93% de las empresas merideñas se concentran en el sector comercio y servicios (Páez, 2004). Del mismo modo, en el 2004 desapareció el 52,68% del sector manufacturero del estado Mérida con sus respectivas implicancias en el empleo (Conindustria, 2005).

La causa principal del progresivo deterioro de estas empresas ha sido su falta de preparación para adaptarse a los cambios del entorno. Las PyME venezolanas no evolucionaron y mueren con frecuencia porque se acostumbraron a moverse en mercados estables, de gran bonanza económica y protegidas, con los réditos necesarios para garantizar su supervivencia. En consecuencia, las que todavía subsisten lo hacen como empresas familiares de reducido tamaño que no cuentan con un sistema

de información contable apropiado y no saben cómo elaborar un plan de negocios, pero que aún así requieren ser bien administradas.

Por lo antes expuesto y el creciente interés que ha venido despertando el estudio de la aplicación de la contabilidad de costos y de gestión, en diferentes sectores empresariales nacionales e internacionales, esta investigación pretende dar respuesta al siguiente cuestionamiento: ¿Las PyME del estado Mérida-Venezuela utilizan la contabilidad de costos en la gestión sus negocios?

2. Investigaciones previas

Los estudios revisados sobre las prácticas de la contabilidad de costos en las PyME, parecen seguir dos enfoques. De un lado están los que estudian la aplicación de la contabilidad de costos desde diversas técnicas de contabilización y control, tales como: El costeo basado en las actividades (ABC, por sus siglas en inglés), el sistema de costos de calidad, el cuadro de mando integral (BSC, por sus siglas en inglés) o la contabilidad ambiental; las cuales emanan de las respuestas más recientes que la contabilidad de costos ofrece a las empresas a fin de que éstas incrementen su productividad, reduzcan sus costos, mejoren la calidad de sus productos y ajusten sus plazos de entrega. Del otro están, los que consideran el uso de la contabilidad de costos y/o de gestión como uno de los factores clave del éxito empresarial.

Encajan en el primer enfoque los trabajos de: Gunasekaran *et. al.* (1999), Hughes (2005) y Juárez *et. al.* (2006), quienes coinciden en señalar el potencial del ABC para mejorar la rentabilidad de las PyME; Miñarro y García (2003), acusan la existencia de una relación directa entre la gestión de los costos de calidad y los resultados de las PyME; Rodríguez (2003), Fernandes *et. al.* (2006) y Gumbus y Lussier (2006), plantean que la implantación del BSC aparte de constituir una ventaja competitiva podría ser un instrumento de control y mejora continua que le facilitaría a las PyME alcanzar la excelencia empresarial; y Ruiz *et. al.* (2002), expone que incluir variables ambientales dentro del sistema contable empresarial puede mejorar la productividad y competitividad de las PyME.

En el segundo enfoque, se ubican los trabajos de: Bogaert *et. al.* (1999), Aragón y Rubio (2005), Azizi y King (2005), Abdel-Kader y Luther (2006), García *et. al.* (2006) y, más recientemente, Jänkälä (2007). Estos autores asoman la idea de que los sistemas de contabilidad de costos y de control

de gestión son uno de los factores asociados al éxito competitivo de las PyME, es decir, son una de las variables características de la dirección de cada empresa que favorece la adquisición de ventajas competitivas. Asimismo, analizan el uso de dichos sistemas en las PyME junto a la influencia que los factores contextuales, internos y externos, pueden ejercer sobre su nivel de desarrollo en las empresas.

En Venezuela, los estudios relativos al uso de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión en las PyME venezolanas son bastante escasos y, típicamente, están referidos al análisis de los sistemas de contabilidad de costos como una herramienta gerencial necesaria para alcanzar ventajas competitivas. En general, estos estudios coinciden en señalar que las PyME venezolanas normalmente elaboran información contable con la finalidad de cumplir con requisitos impuestos por el sistema financiero y/o tributario.

La investigación de Amerino (1996), resalta la significancia de los sistemas de contabilidad de costos en la competitividad empresarial llevando a cabo una revisión documental, un análisis de las teorías que relacionan los sistemas de contabilidad de costos con la competitividad empresarial y un estudio empírico dirigido a determinar hasta dónde los gerentes, de las PyME venezolanas estaban interesados en la información proporcionada por los sistemas de contabilidad de costos como soporte del proceso de toma de decisiones.

Los resultados de este estudio evidenciaron, por una parte, que la mayoría de las PyME contratan oficinas externas para que lleve la contabilidad de sus negocios, generalmente la financiera, con el propósito de presentar estados financieros que les permitan satisfacer las exigencias informativas exteriores para la solicitud de préstamos a instituciones financieras y/o declaración de impuestos; por la otra, que las PyME, internamente no tienen implantados sistemas de contabilidad financiera y mucho menos de costos, los empresarios y/o gerentes de estas empresas no disponen de forma oportuna de la información necesaria para planificar y controlar sistemáticamente, sobre una base cierta, las operaciones de sus negocios.

Pulido (2004), al evaluar el sistema de acumulación de costos utilizado por las MPyMI (micro, pequeñas y medianas industrias) panaderas del Municipio Barinas del estado Barinas encontró, entre otros aspectos, que los industriales panaderos de esa región no calculan costos de producción precisos, porque carecen de sistemas adecuados que les permitan conocer

el costo justo de sus productos y controlar eficientemente las operaciones de producción; no planifican la producción pues ésta, se desarrolla con base en la demanda inmediata del mercado; no utilizan herramientas de planificación y control como los presupuestos o el modelo costo-volumen-utilidad y, no elaboran regularmente los estados financieros básicos, sin embargo, el de mayor uso es el estado de resultados que sólo es presentado al final del ejercicio económico, razón por la cual se supone que se confecciona como un requisito legal para la declaración de impuestos.

Por tanto, concluye que los industriales panaderos del municipio Barinas desestiman la importancia de la información contable como insumo básico del proceso de toma de decisiones y, aún más, fundamentan la administración y gestión financiera de sus negocios en enfoques, normas y reglas empíricas. Tales prácticas los ha conducido a la ignorancia de las técnicas desarrolladas para la imputación de los costos de producción correctos así como a pasar por alto que, además de la contabilidad financiera, deberían llevar una contabilidad de costos que posibilite la obtención de información oportuna y sistemática a fin de facilitar la ejecución de las funciones administrativas de planificación, control y toma de decisiones.

El trabajo de Morales (2004), evalúa las capacidades de tres PyME, localizadas en la Zona Metropolitana de la ciudad de Mérida en el estado Mérida, teniendo en cuenta los elementos estratégicos identificados en el CMI. Dentro de sus hallazgos, encontró que en las tres empresas estudiadas los sistemas de información relacionados con los clientes y socios estratégicos son inexistentes, mientras que, los más utilizados son los de carácter administrativo y operativo; siendo estos últimos manejados únicamente por los altos mandos gerenciales. Asimismo, evidenció que las tres empresas llevan la información contable de forma manual e incluso con asesores externos (oficinas de contadores o contadores independientes). Esto implica que la información contable se elabora para satisfacer demandas de usuarios externos y no de los internos, por eso, los empleados de otros niveles en estas empresas no cuentan con una información eficaz y oportuna que les permita tomar decisiones acertadas.

Mora (2006), extrae algunos tips básicos sobre las debilidades de las PyME venezolanas, en materia de calidad y productividad, de las aportaciones realizadas por los participantes del Programa de Calidad y

Productividad del área del postgrado de la FACES de la Universidad de Carabobo. A este respecto, señala que la administración, y en particular la contabilidad de costos, es una de las áreas a la que los dueños/gerentes de las PyME le prestan menos atención. De hecho, numerosas empresas contratan los servicios de contabilidad porque existe la concepción generalizada de que la utilidad de la información contable únicamente obedece a fines tributarios y legales. La realidad indica, en consecuencia, que las PyME sólo le asignan una importancia significativa a la información financiera procesada por expertos contables externos.

En suma, las investigaciones precedentes ponen de manifiesto que la información proporcionada por la contabilidad financiera no es suficiente para administrar las PyME venezolanas dadas las exigencias competitivas que imponen los mercados locales y globales. La contabilidad de costos desempeña un rol fundamental en la producción de la información que se requiere para la planificación, control, toma de decisiones y evaluación de la actuación gerencial; por ello, las PyME venezolanas deberían contar con un sistema integral de información contable capaz de satisfacer sus necesidades informativas, cualquiera que sea el nivel decisorio.

3. Metodología

3.1. Diseño y objetivos de la investigación

Esta investigación se lleva a cabo mediante el estudio no experimental de las prácticas de contabilidad de costos y de organización de las PyME del estado Mérida. Se trata de un estudio transversal y de campo, en el que se realiza un análisis descriptivo de los datos mediante el uso de tablas de frecuencias y de contingencia.

El principal objetivo que se persigue es analizar la aplicación de las herramientas y procedimientos de la contabilidad de costos como sistemas de información que permitan el control de la gestión de las PyME del estado Mérida. El logro de este objetivo, requirió de los siguientes objetivos específicos:

- a) Describir el sistema de información contable de las PyME del estado Mérida.
- b) Identificar los procedimientos que emplean las PyME del estado Mérida para determinar sus costos.
- c) Caracterizar a las PyME del estado Mérida que utilizan la contabilidad de costos, considerando parámetros de diseño organizativo y factores de contingencia.

- d) Contrastar los métodos existentes en las PyME del estado Mérida para la planificación y control de sus operaciones.

3.2. Población y la muestra

Para delimitar la población y la muestra objeto de estudio, de los 23 Municipios¹ que conforman el estado Mérida se seleccionó el Municipio Libertador, por ser el más grande y representativo en cuanto a población y concentración empresarial. De hecho, según el último Censo General de Población y Vivienda realizado por el Instituto Nacional Estadística (2001), el Municipio Libertador, sede de la capital del estado, reúne 28,8% de la población seguido del Municipio Alberto Adriani, que agrupa 14,8%, y el Municipio Campo Elías, con 11,5%. Los restantes municipios poseen porcentajes de población inferiores a 6,5%, sobresaliendo el Municipio Padre Noguera con sólo 0,3%, lo que significa que sigue siendo el más pequeño.

En lo que respecta al tejido empresarial del estado Mérida, de acuerdo a las patentes de industria y comercio activas en 2008 que se encuentran registradas en las diferentes alcaldías de los distintos Municipios del estado, el Municipio Libertador reúne aproximadamente 28%, seguido del Municipio Campo Elías con cerca de 16% y el Municipio Alberto Adriani con casi 11%.

De ahí que la población se conformó por 2.639 empresas del Municipio Libertador del estado Mérida, elegidas del listado resultante del cruce de los listados de empresas facilitados por el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) de esa misma localidad, la Cámara de Comercio de la ciudad de Mérida y la Corporación Merideña de Turismo (CORMETUR). Dado que los listados no discriminaban a las empresas por su tamaño ni tampoco proporcionaban el número de empleados, así como, las limitaciones de tiempo y recursos impidieron la realización de un censo, la delimitación de la población obedeció a los siguientes criterios:

¹ El estado Mérida-Venezuela geopolíticamente está formado por 23 Municipios, cada uno de los cuales contiene la siguiente proporción de empresas: 10,57% Alberto Adriani, 2,22% Andrés Bello, 0,33% Antonio Pinto Salinas, 0,13% Aricagua, 0,20% Arzobispo Chacón, 15,64% Campo Elías, 2,51% Caracciolo Parra y Olmedo, 2,52% Cardenal Quintero, 0,13% Guaraque, 1,86% Julio Cesar Salas, 0,73% Justo Briceño, 28,21% Libertador, 3,74% Miranda, 1,0% Obispo Ramos de Lora, 0,12% Padre Noguera, 1,25% Pueblo Llano, 5,07% Rangel, 3,14% Rivas Dávila, 3,32% Santos Marquina, 7,63% Sucre, 7,37% Tovar, 1,03% Tulio Febres Cordero y 1,28% Zea (Registros de patentes de industria y comercio activas recopilados directamente en las diferentes alcaldías durante 2008).

1. Se excluyeron las entidades financieras, por considerar que estas instituciones se caracterizan por ser grandes empresas.
2. Se excluyeron los kioscos, bodegas, fruterías, carnicerías y tiendas al detal en diversos rubros, por considerar que estos negocios no son lo suficientemente relevantes para el estudio.
3. Se excluyeron los centros dedicados a la educación y formación así como las organizaciones no gubernamentales (ONG), por considerar que estos institutos se caracterizan por ser fundaciones o asociaciones civiles sin fines de lucro, lo cual las hace diferir de lo que comúnmente se entiende por empresa.
4. Se consideró, conforme a las estadísticas revisadas, que alrededor de 99% de las empresas restantes son MiPyME.

El cálculo del tamaño de la muestra se consiguió mediante el software SAMPLE*CALC (Hernández y Rondón, 2004). La muestra obtenida fue de 263 empresas – 9,97% de la población –, con una magnitud de error de 0,0568 unidades de desviaciones típicas, un nivel probabilístico de error de 5% y un nivel de confianza de 95%. El cuadro 1 presenta la dimensión y el sector económico en el que operan las empresas de la muestra.

Cuadro 1

Tamaño y sector económico de las empresas de la muestra

Sector \ Tamaño	Micro		PyME		Grande		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Industrial	16	20,8%	50	28,7%	2	16,7%	68	25,9%
Comercio y servicios	53	68,8%	107	61,5%	9	75,0%	169	64,3%
Turismo	8	10,4%	17	9,8%	1	8,3%	26	9,9%
Total	77	29,3%	174	66,2%	12	4,6%	263	100,0%

Fuente: Elaboración propia

Obsérvese que en la muestra pudieron identificarse 77 microempresas (con menos de 11 empleados), 174 PyME (de 11 a 100 empleados) y 12 grandes empresas (con más de 100 empleados)². Por consiguiente,

² En Venezuela no existe una definición de PyME como tal, sólo se cuenta con una definición para la Pequeña y Mediana Industria (PYMI) en el Decreto Ley N° 1.547 publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.552 de fecha 02 de Noviembre de 2001, cuyo artículo N° 3 establece que: Pequeña industria, es aquella unidad de explotación que

un importante colectivo de estas empresas son PyME, las cuales en su mayoría (61,5%) se dedican al comercio y los servicios. Las PyME representan el 66,2% del total de la muestra y si a estas les adicionamos las microempresas (29,3%), puede decirse que 95,4% de las empresas consideradas son MiPyME.

3.3. Técnica e instrumento de recolección de datos

La técnica utilizada para recabar los datos necesarios fue la encuesta y el instrumento aplicado fue un cuestionario diseñado con base en la literatura revisada, el cual se administró primordialmente a los directivos, gerentes o propietarios de las empresas consideradas.

Para determinar la validez y confiabilidad del cuestionario, se utilizó la prueba de validez de contenido y el método test – retest, respectivamente. La prueba de validez de contenido implicó someter el cuestionario a la evaluación de un panel de expertos antes de su aplicación. Recibidos los juicios emitidos por los expertos, se procedió a calcular el coeficiente de validez de contenido (Cvc) desarrollado. Para Hernández (2002), este coeficiente posibilita evaluar simultáneamente el consenso entre expertos y el dominio del cuestionario para medir lo que en verdad se desea medir.

Un primer análisis reveló que un total de once (11) ítems tenían problemas, pues, su Cvc estaba por debajo de 0,80 en cualquiera de los criterios, pese a que el coeficiente de validez de contenido total (Cvct) fue alto de 0,8671 con una estimación del error por concordancia aleatoria de 0,0370. En consecuencia, se recurrió a un segundo análisis eliminando los once ítems con problemas. Desde luego, el Cvct corregido por concordancia aleatoria obtuvo un valor de 0,8947, con una estimación del error por concordancia aleatoria de 0,0370, lo cual es una mejora sustancial en la validez del cuestionario. Esto último hizo pertinente la corrección del cuestionario de acuerdo a las observaciones y recomendaciones sugeridas por los expertos.

El método test – retest permitió calcular la confiabilidad del cuestionario aplicando éste a ocho (8) empresas elegidas de la muestra

posee entre 11 y 50 trabajadores así como ventas anuales entre 9.001 y 100.000 unidades tributarias; y mediana industria, es aquella unidad de explotación que posee entre 51 y 100 trabajadores así como ventas anuales entre 100.001 y 250.000 unidades tributarias. Debido a la dificultad práctica que implica obtener datos sobre los ingresos anuales, en este trabajo se toma en cuenta únicamente la magnitud de la plantilla laboral para discriminar por tamaño a las empresas estudiadas.

objeto de estudio, en dos tiempos: El momento t (inicial) y el momento t+1 (una semana después). La consistencia entre las dos mediciones se evaluó a través del coeficiente de concordancia Kappa, cuyo valor promedio alcanzado de 0,8847 indicó que el instrumento es altamente consistente y, por tanto, confiable.

Los ítems del cuestionario correspondientes a las variables consideradas y los porcentajes de respuestas obtenidos son los que se detallan en el cuadro 2, que se presenta a continuación:

Cuadro 2

Ítems del cuestionario y porcentaje de respuesta

VARIABLES	Ítems	% de Respuesta
Sistema de información contable (Montesinos et. al. 1994; Soldevilla, 2000; De Falguera, 2002; Campa, 2004)	Uso de la contabilidad financiera	98,1%
	Propósitos de la contabilidad de la empresa	95,4%
	Quien lleva la contabilidad de la empresa	97,3%
	Implantación de la contabilidad de costos	97,0%
	Dispone de personal dedicado a llevar la contabilidad de costos	100,0%
	Objetivos más importantes de la contabilidad de costos, esté o no implantada	89,7%
	Utilidad de la información suministrada por la contabilidad de costos	85,6%
Procedimientos para la determinación de costos (Montesinos et. al. 1994; Soldevilla, 2000; De Falguera, 2002; Campa, 2004)	Conoce la estructura de costos	85,2%
	Cómo determinan la estructura de costos	98,0%
	Sistema de costeo utilizados	69,2%
	Inventarios que maneja la empresa	88,6%
	Criterios de valoración de entradas a los inventarios	84,8%
	Métodos de valoración para las salidas de los inventarios	77,9%

Métodos de planificación y control (Montesinos et. al. 1994; Soldevilla, 2000; De Falguera, 2002; Campa, 2004)	Elaboración del plan estratégico	90,1%
	Horizonte de planificación	100,0%
	Uso de los objetivos anuales para la confección del presupuesto	82,9%
	Revisión del Presupuesto	70,3%
	Uso de las desviaciones del presupuesto	79,5%
	Uso de estándares	18,6%
	Uso de indicadores de gestión	84,0%
Complejidad (De la Fuente, 1988)	Numero de departamentos o áreas funcionales	82,9%
	Niveles de autoridad	81,0%
Formalización (De la Fuente, 1988)	Disposición de documentación escrita	85,2%
Centralización (De la Fuente, 1988)	La dirección participa en la adopción de todas las decisiones, incluso las menores.	84,4%
	Los subordinados no toman decisiones importantes sin consultar a la dirección	85,6%
	La dirección sólo toma las decisiones relativas a la política general de la empresa	82,1%
Estrategia (Miles et. al, 1978)	Tipo de estrategia: prospectora, analizadora, defensiva y reactiva	92,0%
Tecnología (Perrow, 1967)	Tipo de tecnología: rutinaria, de ingeniería, profesional y no rutinaria	85,6%
Identidad (De la Fuente, 1988; García et. al., 2006)	Año de creación de la empresa	95,8%
	Naturaleza de la propiedad	97,0%
	Control de la propiedad	92,4%

Fuente: Elaboración propia

4. Resultados

4.1. El sistema de información contable de las PyME del estado Mérida

- 100% de las PyME respondientes cuenta con registros contables. Lo que significa que hasta las empresas de reducido tamaño cumplen

con las exigencias básicas de la legislación mercantil vigente.

- Para las PyME respondientes los objetivos que persigue la contabilidad, en orden de importancia, son los siguientes: Elaborar y presentar las declaraciones de impuestos (91%), determinar y dar a conocer los resultados de la empresa al finalizar el ejercicio económico (89,9%), suministrar información para la planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa (80,8%), proporcionar información financiera y económica para facilitar la toma de decisiones (79,6%), preparar y presentar información financiera y económica para solicitar créditos bancarios y/o comerciales (73,7%), servir de comprobante para respaldar ante terceros la veracidad de las operaciones empresariales (71,3%), proyectar las posibilidades futuras del negocio (69,5%) y anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa (67,1%). Sin embargo, también pudo apreciarse que para las medianas empresas en particular, el objetivo determinar y dar a conocer los resultados de la empresa al finalizar el ejercicio económico (92,9%) está por encima del objetivo elaborar y presentar las declaraciones de impuestos (85,7%).
- Para el 53% de las PyME respondientes, la contabilidad es llevada por agentes externos a la empresa (42,9% por profesionales de libre ejercicio y 10,1% por despachos contables o consultoras administrativas), mientras que el 47% restante la contabilidad forma parte de las funciones administrativas de la propia empresa (33,9% posee un departamento, área o división de contabilidad y 13,1% dispone de personal de dedicado ello). No obstante, existe diferencias entre pequeñas y medianas empresas. La mayoría de las medianas empresas respondientes (75,0%) integran la contabilidad a su estructura organizativa, ya sea, a través de un departamento (57,1%) o de personal contable especializado (17,9%). En cambio, la mayoría de las pequeñas empresas respondientes (58,5%) prefieren contratar servicios contables externos, aún cuando, un porcentaje significativo (29,3%) posee un departamento, área o división de contabilidad.
- En lo que respecta a la contabilidad de costos, 40,5% de las PyME respondientes la tienen implantada y 59,5% no la tienen implantada. Pero dentro de éstas, se pudo constatar que es mayor la proporción de medianas que de pequeñas empresas que hacen uso de la

contabilidad de costos. De hecho, 60,7% de las medianas empresas respondientes tienen implantada la contabilidad de costos y 39,3% no la tienen implantada, en contraste, 36,4% de las pequeñas empresas respondientes tienen implantada la contabilidad de costos y 63,5% no la tienen implantada.

- De las PyME respondientes que tienen implantada la contabilidad de costos, 80,9% dispone de personal especialmente dedicado a llevarla, en tanto que 19,1% no dispone de tal personal. Igualmente, se observó que las medianas empresas respondientes (88,2%) en mayor proporción que las pequeñas empresas respondientes (78,4%) disponen de personal dedicado a llevar la contabilidad de costos.
- 85,4% de las PyME respondientes cree que es necesario llevar la contabilidad de costos, ya que, sus objetivos más importantes son: Obtener información para la empresa (72,2%), posibilitar el cálculo de costos y resultados por objetos de costos (69%), procesar información para la toma de decisiones de propietarios/gerentes o administradores (63,9%), suministrar información para la planificación y control de las operaciones (62,7%) y proveer información para elaborar el balance general y el estado de resultados (52,5%). Pese a esto, una mayor proporción de medianas empresas (78,6%) coinciden en señalar que el propósito más importante de la contabilidad de costos es posibilitar el cálculo de costos y resultados por productos servicios, departamentos, centros de actividad y/o unidades de negocios.
- La mayoría de las PyME respondientes (87,3%) opinan que la información suministrada por la contabilidad de costos tiene alguna utilidad para la empresa. Efectivamente, la totalidad de las medianas empresas respondientes consideran que es de utilidad media (14,8%), alta (40,7%) o muy alta (44,4%), por el contrario, si bien 84,6% de las pequeñas empresas respondientes reconocen que la información de la contabilidad de costos tiene utilidad media (18,7%), alta (43,9%) o muy alta (22,0%), el 15,4% restante indican que no tiene ninguna utilidad (8,9%) o escasa utilidad (6,5%).

4.2. Identificar los procedimientos que emplean las PyME del estado Mérida para determinar sus costos

- 68,9% de las PyME respondientes conocen la estructura de costos

de sus productos y/o servicios. Sin embargo, son más las medianas empresas respondientes (76,9%) que están al corriente de sus estructuras de costos que las pequeñas empresas respondientes (67,5%).

- Las PyME respondientes que conocen la estructura de costos de sus productos y/o servicios, la determinan así: 51% en base a la experiencia, 16% en base a métodos técnicos y 33% sobre la base de algún procedimiento o sistema contable. Por otra parte, si bien es mayor la proporción de pequeñas (51,9%) que de medianas (47,4%) empresas respondientes las que usan la experiencia para determinar sus estructuras de costos, es menor la proporción de pequeñas (32,1%) que de medianas (36,8%) empresas respondientes las que emplean algún procedimiento o sistema contable para determinar las estructuras de costos de sus productos y/o servicios.
- Los sistemas de acumulación y asignación de costos utilizados por las PyME respondientes son: 58,0% el costeo histórico o real, 47,1% el costeo basado en las actividades, 44,5% el costeo por órdenes o pedidos específicos, 25,2% el costeo por procesos, 22,7% el costeo por operaciones o secciones, 20,2% el costeo variable y 14,3% el costeo absorbente. Asimismo, se observó que son más las pequeñas (48%) que las medianas (42,1%) empresas respondientes las que utilizan el costeo basado en las actividades, en tanto que, son más las medianas (36,8% y 31,6% respectivamente) que las pequeñas (23% y 21% respectivamente) empresas respondientes las que emplean el costeo por procesos y el costeo por operaciones o secciones.
- En cuanto a los inventarios, las PyME respondientes básicamente manejan el inventario de mercancías (75,6%), aún cuando, proporciones considerables también llevan el inventario de materiales o insumos (57,7%) y el inventario de suministros (41%). De igual modo, pudo apreciarse que son más las medianas que las pequeñas empresas respondientes las que manejan inventarios de productos en proceso (23,1% y 19,2% respectivamente) y productos terminados (30,8% y 21,5% respectivamente), mientras que, son más las pequeñas (76,9%) que las medianas (69,2) empresas respondientes las que llevan el inventario de mercancías.
- 78,4% de las PyME respondientes utiliza como criterio de valoración para registrar las entradas al inventario el precio de compra de los

materiales, insumos o mercancías. No obstante, muy pocas utilizan el costo estándar (13,5%) o el valor de reposición (8,1%). Similares proporciones se presentan entre las pequeñas y medianas empresas respondientes.

- Los métodos de valoración que utilizan las PyME respondientes para costear las salidas de los inventarios son: PEPS (61,4%), promedio (22,1%), identificación específica (12,1%) y UEPS (7,1%). Sin embargo, cabe resaltar que ninguna de las medianas empresas respondientes emplea el método UEPS y son mayores las cantidades de éstas (78,3%) que de las pequeñas (58,1%) las que valoran sus existencias por el método PEPS.

4.3. Caracterizar a las PyME que usan la contabilidad de costos, considerando parámetros de diseño organizativo y factores de contingencia

- 84,4% de las PyME respondientes que hacen uso de la contabilidad de costos tienen seis (6) o menos departamentos, mientras que el restante (15,6%) poseen siete (7) o más departamentos. No obstante, las medianas empresas respondientes tienden a tener una estructura organizacional más divisionalizada horizontalmente que las pequeñas empresas respondientes, por cuanto, 43,8% de las medianas poseen siete (7) o más departamentos, en tanto que, sólo 6,3% de las pequeñas poseen esta cantidad de departamentos o áreas funcionales.
- En relación con los niveles de autoridad, 80,6% de las PyME respondientes que emplean la contabilidad de costos poseen cinco (5) o menos niveles de autoridad, mientras que, 19,4% restante poseen seis (6) o más niveles de autoridad. Sin embargo, las medianas empresas respondientes tienden a tener una estructura organizacional más divisionalizada verticalmente que las pequeñas, por cuanto, 40% de las medianas poseen seis (6) o más niveles de autoridad, en tanto que, sólo 12,8% de las pequeñas poseen esta cantidad de niveles jerárquicos.
- Las PyME respondientes que utilizan la contabilidad de costos disponen de los siguientes documentos de manera escrita: Organigrama (83,3%), descripción de cargos (80%), manuales de procedimientos (80%), manuales de políticas (78,3%), documentos sobre temas concretos (96,7%) y comunicaciones entre los miembros

de la empresa (86,7%). Por otra parte, la totalidad de las medianas empresas respondientes disponen del organigrama, en tanto, que 77,3% de las pequeñas respondientes lo tienen. Lo que la mayoría (97,7%) de las pequeñas empresas respondientes manejan de forma escrita son documentos relativos a la seguridad e higiene, uso de servicios, aspectos legales, entre otros.

- 63,9% de las PyME respondientes que hacen uso de la contabilidad de costos están bastante de acuerdo en que la dirección participa en la adopción de todas las decisiones y 62,9% en que los subordinados no toman decisiones importantes sin haber consultado antes a la dirección. En lo relativo a que la dirección sólo toma las decisiones relativas a la política general de la empresa, 50% de estas PyME están muy de acuerdo, mientras que, el otro 50% no está muy convencido de ello. Sin embargo, existen diferencias entre medianas y pequeñas empresas. De hecho, 81,3% de las medianas versus 57,7% de las pequeñas empresas respondientes están de acuerdo con que la dirección participa en la adopción de todas las decisiones, 68,8% de las medianas versus 60,9% de las pequeñas empresas respondientes están de acuerdo con que los subordinados no toman decisiones importantes sin haber consultado antes a la dirección, y, por último, 52,9% de las medianas versus 48,9% de las pequeñas empresas respondientes están de acuerdo con que la dirección sólo tome las decisiones relativas a la política general de la empresa.
- 55,4% de las PyME respondientes que hacen uso de la contabilidad de costos siguen una estrategia analizadora, 36,9% una estrategia defensiva, 7,7% una estrategia prospectora y ninguna de ellas una estrategia reactiva. No obstante, son más las medianas (18,8%) que las pequeñas (4,1%) empresas respondientes las que se muestran permanentemente activas en la búsqueda de nuevas oportunidades. En cambio, son más las pequeñas (59,2%) que las medianas (43,8%) empresas respondientes, las que se preocupan por mantener su negocio básico sin renunciar al lanzamiento de nuevos productos.
- 90,2% de las PyME respondientes que utilizan la contabilidad de costos poseen tecnologías rutinarias, 6,6% tecnologías ingenieriles, 3,3% restante tecnologías profesionales o de oficio y ninguna de ellas tiene tecnologías no rutinarias. Adicionalmente, se advirtió que las medianas empresas respondientes tampoco poseen

tecnologías profesionales pero en mayor proporción (13,3%) poseen tecnologías ingenieriles que las pequeñas empresas respondientes (4,5%).

- Las PyME respondientes que utilizan la contabilidad de costos no son de reciente creación, pues, la mayoría tiene más de ocho años de fundación. En efecto, antes de 1983 se establecieron 33,8% de estas PyME entre 1983 y 1992 se crearon 27,9%, entre 1993 y 2002 se fundaron 17,6% y después del 2003 se han venido constituyen las restantes (20,7%). Sin embargo, se observó que 82,4% de las medianas empresas respondientes se crearon antes de 1992, mientras que, son más las pequeñas (23,5%) que las medianas (11,8%) empresas respondientes que se han constituido del 2003 en adelante.
- La naturaleza de la propiedad del 94,1% de las PyME respondientes que usan la contabilidad de costos es privada y, obviamente, las restantes (5,9%) es pública. De las PyME respondientes de naturaleza privada, 79% sostienen que la propiedad y el control está mayoritariamente en manos de un grupo familiar y 21,0% mantiene dividido el capital entre muchos propietarios. Pero son más las pequeñas (83%) que las medianas (66,7%) empresas respondientes las que están controladas por grupos familiares.

4.4. Contrastar los métodos existentes en las PyME para la planificación y control de sus operaciones

- 56,3% de las PyME respondientes habitualmente realizan el plan estratégico y 43,7% no lo realizan. Igualmente, puede observarse que las medianas empresas respondientes (60,7%) en mayor proporción que las pequeñas empresas respondientes (55,4%) se inclinan usualmente a la formulación de planes estratégicos. En cuanto al horizonte de planificación, la mayoría de las PyME respondientes concuerdan en que es el corto plazo. De hecho, para 81,7% de las pequeñas y 81,3% de las medianas empresas respondientes es el corto plazo. Las medianas empresas respondientes no establecen planes estratégicos a largo plazo, es decir, a más de tres años.
- 67,1% de las PyME respondientes utilizan los objetivos anuales para la confección de sus presupuestos, en tanto que, 32,9% no los emplean; sin presentarse diferencias significativas entre las pequeñas y medianas empresas respondientes.

- La mayoría de las PyME respondientes, 79,9% realiza revisiones de sus presupuestos durante el ejercicio económico. Sin embargo, son más las medianas (40%) que las pequeñas (29,8%) empresas respondientes las que revisan sus presupuestos con posibles modificaciones porque utilizan presupuestos flexibles por áreas funcionales o centros de costos, en contraste, es menor la proporción de medianas (40%) que de pequeñas (50%) empresas respondientes las que revisan sus presupuestos con posibles modificaciones porque utilizan presupuestos flexibles por productos y/o servicios. El restante (20,1%) de las PyME respondientes no realizan revisiones de sus presupuestos durante el ejercicio económico con posibles modificaciones porque usan presupuestos estáticos.
- 53,6% de las PyME respondientes utilizan las desviaciones en el presupuesto para analizar las causas de las diferencias, para el control de las actuaciones y para la toma de medidas y acciones correctoras respecto a los objetivos que se han planteado. No obstante, son más las medianas (66,7%) que las pequeñas (50,9%) empresas respondientes las que hacen uso de las desviaciones en el presupuesto con propósitos de ejercer control sobre la gestión empresarial.
- En cuanto al uso de estándares, el porcentaje de respuesta tan bajo (Ver cuadro 2) no permitió generar resultados significativos.
- 58,8% de las PyME respondientes utilizan indicadores para analizar la gestión y evolución de la empresa y 41,2% no los emplean, si bien, llama la atención que son menos las medianas (51,9%) que las pequeñas (60,3%) empresas respondientes las que hacen uso de ellos.

5. Conclusiones

En general, las PyME merideñas llevan al menos la contabilidad financiera y, para ellas, la información que proporciona no sólo obedece a las exigencias de usuarios externos puesto que también parece ser utilizada para fines distintos a los fiscales y financieros.

Dentro de los objetivos que cumple la contabilidad en la mayoría de las PyME estudiadas no sólo están las declaraciones de impuestos, la determinación de los resultados empresariales y la preparación de información económico – financiera para solicitar créditos bancarios y/o comerciales, sino además, está el suministro de información para la

planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa así como para facilitar la toma de decisiones, proyectar las posibilidades futuras del negocio y anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa.

Quien lleva la contabilidad en estas PyME depende de si se trata de pequeñas o medianas empresas. La contabilidad de las pequeñas empresas es llevada por profesionales de libre ejercicio que no forman parte de sus plantillas de personal, en cambio, las medianas empresas cuentan con un departamento o división encargado de llevar la contabilidad de la empresa.

Básicamente, el sistema contable de las PyME merideñas está conformado por la contabilidad financiera, aunque, las medianas empresas tienden más a la implantación de la contabilidad de costos. Las PyME que aplican la contabilidad de costos disponen de personal para llevarla y vinculan ambas contabilidades integrando la información de costos en la contabilidad financiera, sin embargo, existen muchas pequeñas empresas que tratan la información de costos de forma extracontable con total autonomía de la contabilidad financiera.

Las PyME merideñas que no utilizan la contabilidad de costos son más que las que la utilizan. No obstante, son pocas las PyME estudiadas que opinan que no es necesario llevar la contabilidad de costos, antes bien, creen que esta contabilidad posibilita el cálculo de costos y resultados así como la obtención de información importante para la elaboración del balance general y el estado de resultados, la toma de decisiones y la planificación y control de las operaciones de la empresa. De igual forma, son conscientes de que la información proporcionada por la contabilidad de costos es de suma utilidad para la administración de los negocios.

Las PyME que afirmaron utilizar la contabilidad de costos se caracterizaron, principalmente, por:

- a) Ser empresas de más de 17 años de creación, aún cuando las medianas empresas establecidas son más antiguas que las pequeñas empresas, no obstante, las pequeñas empresas se establecen más sostenidamente a través del tiempo. La mayoría de las medianas empresas se establecieron antes de 1983, lo que supone que han perdurado por más de 26 años.
- b) Ser empresas de capital privado, cuya propiedad y control está en más del 50% en manos de un grupo familiar. Esto quiere decir que son fundamentalmente empresas familiares.

- c) Ser empresas basadas en tecnologías rutinarias en las cuales se presentan pocas excepciones fáciles de resolver, lo que las conduce a la automatización de sus procesos operativos. En efecto, como la mayoría de estas PyME están dedicadas al comercio y los servicios suelen informatizar ciertas funciones, como: Compras de insumos y/o mercancías, recepción y almacenamiento, administración de inventarios, programación de la producción o de la prestación del servicio, despacho o transporte de productos, facturación, contabilidad y control de costos. Por otra parte, existen ciertas medianas empresas que poseen tecnologías ingenieriles en las cuales se presentan muchas excepciones fáciles de resolver, lo cual es un reflejo de la presencia significativa del sector de la construcción en el estado Mérida.
- d) Ser empresas cuyos comportamientos estratégicos básicos son de tipo analizador y defensivo. Las PyME analizadoras son cautelosas y adoptan comportamientos miméticos, pues, mantienen una base relativamente inalterable de productos y mercados, al tiempo, que buscan ampliar sus operaciones tratando de copiar de forma selectiva los nuevos desarrollos de las que ya obtuvieron éxito. Las PyME defensivas, por su parte, prefieren no correr riesgos y mantener una base invariable de productos que ofrecen a un nicho o segmento de mercado relativamente constante, por tanto, se concentra en lo que mejor saben hacer e ignoran lo que no las afecta directamente. Sin embargo, existen algunas PyME más arriesgadas que intentan ser la primeras en desarrollar nuevos productos o en ingresar a otros mercados pese a llegar a fracasar, es decir, son prospectivas.
- e) Ser empresas con una estructura bastante compleja, formalizada y centralizada. Las PyME estudiadas tienen una estructura organizativa muy diferenciada horizontal y verticalmente, en la que se manejan y difunden entre sus empleados grandes volúmenes de documentación escrita y que, esencialmente, concentra la toma de decisiones en los directivos superiores o propietario/gerente. No obstante, cabe destacar que las pequeñas empresas analizadas resultaron poseer muchos departamentos o áreas funcionales y niveles jerárquicos para su dimensión, siendo menos formalizadas y más centralizadas que las medianas empresas, pues, difunden

menos documentos escritos y delegan menos autoridad entre sus empleados.

Por último, en lo que concierne a procedimientos existentes para la planificación y control de las operaciones, se evidenció que las PyME merideñas habitualmente formulan planes estratégicos a corto plazo, utilizan los objetivos anuales en la preparación de sus presupuestos y hacen revisiones de los mismos durante el ejercicio presupuestario, con posibles modificaciones debido a que utilizan presupuestos flexibles. Las desviaciones entre lo presupuestado y lo sucedido también son utilizadas por numerosas PyME para controlar las actuaciones y adoptar medidas y acciones correctivas conforme a los objetivos marcados. Sin embargo, son más las medianas que las pequeñas empresas, las que determinan y analizan las desviaciones en el presupuesto. Parece, además, que ya numerosas PyME utilizan indicadores con el propósito de analizar la gestión y evolución de su desempeño gerencial, aun cuando, paradójicamente, son más las pequeñas que las medianas empresas las que los vienen empleando.

6. Referencias

- Abdel-Kader, M. y Luther, R. (2006). *Management Accounting Practices in the UK Food and Drinks Industry*. Reporte de Investigación, CIMA, Gran Bretaña.
- Amerino, M. (1996). *Importancia de los sistemas de costos en la competitividad de las empresas*. Revista Espacios Digital, Vol. 17, N° 2, pp. 71-80, Disponible en URL: <http://www.revistaespacios.com> [Consulta 14 de mayo de 2007].
- Aragón, A. y Rubio, A. (2005). *Factores Explicativos del éxito competitivo: El Caso de las Pymes del Estado de Veracruz*. Contaduría y Administración, N° 216, Mayo – Agosto, pp. 35-69.
- Azizi, N. y King, M. (2005). *Firm Performance and AIS Alignment in Malaysian SMEs*. International Journal of Accounting Information Systems, N° 6, pp. 241– 259.
- Bogaert, I., Jorissen, A., Laveren, E. y Martens, R. (1999). *Sales Growth In Family Businesses. The Case of the Belgian Wholesale Sector*. [Papel de investigación en línea]. Disponible en URL: <http://www.sbaer.uca.edu/research/icsb/1999/70.pdf> [Consulta 08 de marzo de 2008].
- Campa, F. (2004). *La contabilidad de gestión en la industria hotelera: Estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España*. [Tesis

- doctoral en línea]. Universitat Rovira i Virgili, Departamento de Gestión de Empresas, España. Disponible en URL: <http://www.tesisenxarxa.net/> [Consulta 25 de agosto de 2007].
- Conindustria (2005). *Industria por regiones*. [Documento en línea]. Disponible en la dirección electrónica: WEBCONINDUSTRIA [<mailto:coninceel2@conindustria.org>] [Consulta 18 de septiembre de 2008].
- De Falguera, J. (2002). *La contabilidad de gestión en los centros sanitarios*. [Tesis doctoral en línea]. Universitat Pompeu Fabra, Departament d'Economia i Empresa, España. Disponible en URL: <http://www.tesisenxarxa.net/> [Consulta 25 de agosto de 2007].
- De La Fuente, J. (1988). *La estructura organizativa de las empresas en Castilla y León*. Tesis Doctoral, Departamento de Economía y Administración de Empresas, Universidad de Valladolid, España.
- Fernandes, J., Raja, V. y Whalley, A. (2006). *Lessons from Implementing the Balanced Scorecard in a Small and Medium Size Manufacturing Organization*. Technovation, N° 26, pp. 623-634.
- Figueira, M. (2005). *El costo y sus teorías en cuatro palabras*. Ponencia presentada en el XXVIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos: Los desafíos de la gestión de costos en el Siglo XXI, Argentina, Vol. 2, pp. 151-167.
- García, D., Marín, S. y Martínez, F. (2006). *La contabilidad de costos y rentabilidad en la Pyme*. Contaduría y Administración, N° 218, Enero – Abril, pp. 39-50.
- Gumbus, A. y Lussier, R. (2006). *Entrepreneurs use a Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures*. Journal of Small Business Management, Vol. 44, Issue 3, Julio, pp. 407-425.
- Gunasekaran, A., Marri, H. y Grieve, R. (1999). *Activity Based Costing in Small and Medium Enterprises*. Computers & Industrial Engineering, N° 37, Issue 1-2, Octubre, pp. 407-411.
- Hernández, R. (2002). *Contribuciones al análisis estadístico*. Universidad de Los Andes e IESINFO (Instituto de Investigaciones en Informática), Venezuela.
- Hernández, R. y Rondón, J. (2004). *SAMPLE*CALC. Software para el cálculo de una muestra, según la fórmula de Cochran*. IESINFO (Instituto de Investigaciones en Informática y Diseño Instruccional), Venezuela.
- Hughes, A. (2005). *ABC/ABM – Activity Based Costing and Activity Based Management: A Profitability Model for SMEs Manufacturing*

- Clothing and Textiles in the UK*. Journal of Fashion Marketing and Management, Vol. 9, N° 1, pp. 8-19.
- Instituto Nacional de Estadística (2001). *Principales indicadores de la industria manufacturera total nacional*. [Base de datos en línea]. Disponible en URL: <http://www.ine.gov/industria/industria.asp> [Consulta 18 de septiembre de 2008].
- Jänkälä, S. (2007). *Management Control Systems (Mcs) in the Small Business Context. Linking Effects of Contextual Factors with Mcs And Financial Performance of Small Firms*. [Disertación académica en línea]. University of Oulu, Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Finance, Finlandia. Disponible en URL: <http://herkules.oulu.fi/isbn9789514285288/isbn9789514285288.pdf> [Consulta 08 de marzo de 2008].
- Juárez, F., Rodríguez, R., López, H., López, J. y Arenas, M. (2006). *La determinación de costos como herramienta de defensa ante la globalización. El caso de una empresa de servicios agropecuarios en Sinaloa*. Región y Sociedad, Vol. XVIII, N° 307, pp. 219-252.
- Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria (2001). *Decreto N° 1.547 con Fuerza de Ley*. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.552, Noviembre 02, Venezuela.
- Miles, R., Snow, Ch., Meyer, A. y Coleman, H. (1978). *Organizational Strategy, Structure and Process*. The Academy of Management Review, Vol. 3, No. 3, Julio, pp. 546-562.
- Miñarro, D. y García, D. (2003). *Gestión de los costes de calidad y rendimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, N° 2, pp. 75-99.
- Montesinos, V. (Director), Escuder, R., García, M., Giner, B., Ripoll, V., Sánchez, A., Serra, V. y Vela, M. (1994). *Estudio sobre implantación de la contabilidad de gestión en España*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, N° 3, pp. 177-238.
- Mora, C. (2006). *Tips básicos sobre debilidad en calidad y productividad en las Microempresas, Pymes Venezolanas*. [Documento en línea]. Disponible en URL: <http://www.gestiopolis.com/Canales4/emp/tipbasicos.htm> [Consulta 14 de mayo de 2007].
- Morales, C. (2004). *Uso del Cuadro de Mando Integral como herramienta de diagnóstico para evaluar las capacidades de la PyME: Aplicación a tres empresas merideñas*. [Tesis de maestría inédita], Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE), Venezuela.

- Páez, T. (2004). *Observatorio PyME y nuevas tecnologías de la información y la comunicación*. Corporación Andina de Fomento (CAF), CEATPRO, Venezuela.
- Perrow, Ch. (1967). *A Framework for the Comparative Analysis of Organizations*. American Sociological Review, Vol. 32, N° 2, Abril, pp. 194-208.
- Pulido, D. (2004). *Evaluación del sistema de acumulación de costos de la industria panadera, Municipio Barinas, estado Barinas, Año 2002*. [Tesis de maestría en línea]. Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE). Venezuela. Disponible en URL: http://www.walc03.ula.ve/db/ssaber/Edocs/centros_investigación/cide/publicaciones/tesis/sistemas•acumulacion•costos.pdf [Consulta 29 de octubre de 2007].
- Rodríguez, R. (2003). *El diseño del Cuadro de Mando Integral en empresas agrarias*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, N° 1, pp. 155-180.
- Ruiz, J., González, G., Robles, E., Ruiz, J. y Janovitz, A. (2002). *La gestión de la productividad y competitividad de las PyMEs y la contabilidad ambiental*. Revista Mexicana de Agronegocios, Vol. 11, Julio-Diciembre, pp. 463-482.
- Sepúlveda, M. (2005). *Políticas e instrumentos para mejorar la gestión ambiental en la PyME y promover su oferta de bienes y servicios ambientales*. [Documento en línea]. Proyecto CEPAL/GTZ GER/01/038, Chile. Disponible en URL: <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/4/23244/112.pdf> [Consulta 25 de mayo de 2007].
- Shank, J. y Govindarajan, V. (1995). *Gerencia estratégica de costos: La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. Colombia: Grupo Editorial Norma.
- Soldevilla, P. (2000). *El control de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro: El caso particular de los Colegios de Economistas de España*. [Tesis doctoral en línea]. Universitat Pompeu Fabra, Departamento de Economía y Empresa, España. Disponible en URL: <http://www.tesisenxarxa.net/> [Consulta 25 de agosto de 2007].

El sistema de contabilidad en la complejidad de las organizaciones

De Nobrega, Fátima

Recibido: 19-05-2010 - Revisado: 11-01-2011 - Aceptado: 25-03-2011

De Nobrega, Fátima
Lcda. en Contaduría Pública
M.Sc. Ciencias Contables
Universidad de Carabobo – Venezuela
fatimadeno@cantv.net

El presente ensayo tiene como propósito presentar una óptica diferente, a través de una acción reflexiva, acerca de las perspectivas del sistema de contabilidad, en la empresa privada, inmerso en la complejidad que caracteriza a las organizaciones de hoy, dado los procesos transformacionales que han conllevado a las organizaciones y a cada uno de sus componentes a ser abordados de manera diferente, de una forma holística, integradora de enfoques tradicionales de estudio, organización y acción, con formas de pensamiento propios de la complejidad, en los cuales se integra la incertidumbre, se religa, se contextualiza, se globaliza, sin dejar con ello de considerar lo singular y lo concreto. Para alcanzar el objetivo antes descrito se llevó a cabo un proceso de investigación documental con nivel descriptivo. El contenido de este ensayo se estructura en tres secciones: el sistema de contabilidad y su transformación en la era del conocimiento, el paradigma de la complejidad y las organizaciones y, por último, el estudio del sistema de contabilidad bajo la óptica de la complejidad.

Palabras claves: Contabilidad, sistema de contabilidad, complejidad.

RESUMEN

This paper aims at presenting a different view, through reflection, of the perspectives of the accounting system in the private sector, engaged in the complexity that characterizes today's organizations. Given the transformational processes that have led organizations and each of its components to be addressed differently, holistically, integrating traditional approaches of study, by organization and action, by ways of thinking characteristic of complexity; in which uncertainty is integrated and reattached, placed in context, and globalized, but being single and concrete. To achieve the above objective, a documentary research process was carried out at a descriptive level. The content of this essay is divided into three sections: the accounting system and its transformation in the knowledge age, the paradigm of complexity and organizations, and finally, the study of the accounting system from the perspective of complexity.

Keywords: Accounting, Accounting system, Complexity.

ABSTRACT

En la Investigación contable también se cumple lo que Thomas Kuhn descubrió: Cada vez que nos enfrentamos a algo que va más allá de los límites de nuestro paradigma tendremos dificultades para percibirlo; simplemente no lo vemos. (Zaa, 2000:15)

1. Introducción

El presente escrito tiene como objetivo central contribuir a la generación de una acción reflexiva respecto a las nuevas perspectivas del sistema de contabilidad en la empresa privada, partiendo de la visión de complejidad de las organizaciones de hoy, ello en virtud de los procesos de transformación que han conllevado a las mismas a ser analizadas y abordadas de una forma holística, es decir, integradora de enfoques tradicionales de estudio, organización y acción con formas de pensamiento propios de la complejidad. Para alcanzar el propósito descrito se llevó a cabo un proceso de investigación documental, cuya base fueron trabajos previos, información y datos existentes y divulgados por distintos medios; el nivel de investigación fue descriptivo al caracterizar los fenómenos estudiados, a través de conceptualizaciones e ilustraciones; las técnicas e instrumentos utilizados fueron la lectura, clasificación, ordenamiento, registros, análisis, contrastación, interpretación y comprensión, a través del uso de fichas de registros de datos, referencias, paráfrasis, resumen y análisis crítico.

Estructuralmente, este ensayo comprende tres secciones: El sistema de contabilidad y su transformación en la era del conocimiento, el paradigma de la complejidad y las organizaciones y, por último, el estudio del sistema de contabilidad bajo la óptica de la complejidad. En primera instancia de desarrolla un breve recorrido por el tránsito y rol del sistema de contabilidad en las empresas privadas a través de las distintas épocas, que han marcado cambios de enfoques en las demandas gerenciales a este componente organizacional. Luego, se hace una reflexión acerca de las características de las organizaciones de hoy, como sistemas sociales complejos, destacándose en las mismas algunos elementos y condiciones claves para abordar a la empresa de una forma holística, en donde los esquemas tradicionales se integran a nuevos enfoques de pensamiento y de acción de la gerencia en todos sus niveles y ámbitos.

Por último, el reto que surge para el sistema de contabilidad como parte de las organizaciones sociales complejas, reconociéndose éste como componente esencial e integral de la organización y como principal proveedor del insumo informacional de la gerencia, en donde la gerencia del sistema debe alcanzar una perspectiva en el accionar que considere conceptos, ideas y principios de la complejidad, la no linealidad, lo

cambiante, lo dinámico, el caos y la incertidumbre.

2. Desarrollo

2.1 El sistema de contabilidad y su transformación en la era del conocimiento

El sistema de contabilidad constituye el conjunto de elementos o componentes que interactuando de forma coordinada proporciona información y control útil para la toma de decisiones gerenciales en una empresa. Este sistema opera y es parte del complejo compuesto de elementos que conforman a una organización, así se observa que de la misma manera en que las organizaciones cambian en su estructura, formas de relacionarse interna y externamente y de operar, así ha cambiado el sistema de contabilidad, ya que éste opera con la información y datos provenientes de todas las unidades que efectúan, directa o indirectamente, transacciones financieras, y hacia las mismas debe proporcionar información y control a la medida de sus necesidades y procesos de cambio.

El sistema de contabilidad ha pasado por diversos procesos marcados por el cambio, que históricamente pueden diferenciarse, asociados a determinadas épocas o períodos. En primera instancia se destaca el nacimiento formal de la contabilidad y su teoría fundamental, la teoría del cargo y el abono, con la obra de Pacioli, origen relacionado al conocimiento de ingresos y gastos a través de los registros contables y la partida doble, cuyo medio fundamental era el papel, esto aproximadamente hacia los años 1490. Posteriormente, hacia los años 1850-1930, con la aparición de la imprenta y el devenir de la revolución industrial, se evoluciona al conocimiento de los bienes, derechos, obligaciones y resultados de las empresas representados por los estados financieros. Es a partir de 1960, cuando con la aparición de los primeros computadores, surge un nuevo recurso que apoya los procesos de registros y se logra manejar mayor información con mayor celeridad en la generación del producto del sistema.

Desde 1980, gracias a la popularización de los medios informáticos, surgen los sistemas de contabilidad integrados a bases de datos, proporcionando información no para satisfacer necesidades o requerimientos de orden legal, sino como apoyo para la toma de decisiones, aún incipiente en su integración a procesos informacionales de gestión, sin embargo, hoy día las posibilidades tecnológicas:

computadoras en red, Internet, el intercambio electrónico, entre otras, a disposición de la empresa y del sistema de contabilidad, han dado un nuevo perfil de necesidad y respuesta entre el usuario de la información y el sistema de contabilidad, enfocado entre otros aspectos, a la gestión del cambio, la automatización y la minimización en el uso del papel, la medición de lo intangible y el apoyo sinérgico a la gerencia en la conducción de la organización hacia el logro de sus objetivos.

El sistema de información contable, siendo el mayor proveedor de información para la gerencia, dispone hoy día de medios o herramientas que apoyan no sólo la exactitud y celeridad, sino la calidad y compuestos de información que genera el sistema, así lo refiere la Enciclopedia de Contabilidad (2002):

El contador dispone de nuevas herramientas informáticas que tratan de administrar, compartir y canalizar tanto la información real como el conocimiento intangible de la empresa, de tal manera que éste fluya en la organización integrado en aplicaciones como la intranet, groupware, data mining, knowledge data base, etc. (p.232)

De esta manera el giro transformacional de los sistemas de contabilidad y de la contaduría pública en la era del conocimiento, orientan a la profesión y a sus servicios y productos a una perspectiva en la cual los procesos de integración al sistema de contabilidad de información no financiera, de sistematización contable y de auditorías, en función a nuevas circunstancias, determinación y reconocimiento de activos intangibles, incorporación de otros modelos matemáticos y de valoración de eventos, minimización en el uso del papel, preponderancia en el servicio, entre otros. Así lo expresa Elizondo (2002):

La contabilidad vislumbra, entre otras actividades futuras, la obtención y comprobación de información multivalente, no necesariamente de tipo financiera, uso exclusivo de computadoras, mayor importancia del usuario de la información y obtención y comprobación de datos para elaborar modelos matemáticos (p. 73).

Es por todo lo antes expuesto que la empresa, para enfrentar todos los retos que impone la sociedad del conocimiento debe contar con información relevante, completa y oportuna, de su pasado, presente y futuro, combinando datos e información de fuentes internas y externas, cualitativa y cuantitativa, y es responsabilidad de vida del

sistema de contabilidad proporcionarla a la medida de las necesidades de los usuarios, con enfoques abiertos y flexibles de integración de la información como conocimiento organizacional que cambia y se adecua a la dinámica de la empresa.

2.2. El paradigma de la complejidad y las organizaciones

El estudio de las organizaciones de hoy en medio de las crecientes exigencias y necesidades provenientes del medio globalizado, la tecnología, la información, la incertidumbre, la competitividad, entre otros, ubican a las empresas en la posición de tener que ser entes inteligentes, es decir, creadores y generadores de su propio conocimiento, esto es manejar selectivamente la información a los fines de convertir esa información en acción y que ésta genere resultados deseables, es decir, transformarla en conocimiento productivo, que no es más que el valor agregado organizacional e incluso de la(s) misma(s) persona(s) involucrada(s) en ese saber organizacional.

En este sentido, una organización inteligente es una autoorganización que en su día a día aprende a aprender, y en ese proceso construye una realidad que le permite, como un todo, no sólo sobrevivir sino destacar exitosamente, ya que está generando valor agregado de manera continúa. Así lo refiere Negri y Hardt (2000):

En el pasaje a la economía informacional, la línea de montaje ha sido reemplazada por la red como modelo organizacional de la producción, transformando las formas de cooperación y comunicación dentro de cada lugar productivo y entre distintos lugares productivos (p. 256).

La economía de la era del conocimiento supone la cooperación y una mayor interacción social, sin límites de tiempo ni espacio, está descentralizada y desterritorializada; así las estructuras, la gente, la administración y la organización en sí misma conllevan a enfoques dinámicos, flexibles, creativos e innovadores del pensamiento y de la ciencia.

Es por todo lo anteriormente expuesto, que el paradigma de la complejidad es el que da respuesta a estas nuevas formas de accionar y relacionarse internamente y externamente, que tiene la empresa con todos los elementos y variables presentes en su dinámica; en tal sentido lo expone Morin (1991): Es una ida y vuelta incesante entre certezas e incertidumbres, entre lo elemental y lo global, entre lo separable y lo

inseparable, es una integración de los principios de la ciencia clásica en un esquema que es, al mismo tiempo más amplio y más rico. Se trata de incorporar lo concreto de las partes a la totalidad, articular el orden y el desorden, la separación y la unión, la autonomía y la dependencia, que se complementan, aunque a simple vista parezcan antagónicos u opuestos.

En este orden de ideas es fundamental hacer referencia a las teorías que fundamentan el pensamiento complejo, las tres teorías que constituyen la base del pensamiento complejo son: La de la información como herramienta para tratar la incertidumbre, la de la cibernética, que introduce a los sistemas la idea de retroacción o regulación, siendo de hecho este mecanismo el que permite la "autonomía" del sistema; y la de los sistemas la cual sienta las bases del pensamiento de la organización y presenta como lección primera el hecho de que el todo es más que la suma de las partes y como segunda que el todo es menos que la suma de sus partes.

Adicionalmente a estas teorías se suman la autoorganización como la capacidad de las organizaciones de ir y venir entre el orden, el desorden y la organización con la capacidad que tienen los sistemas de autorganizarse, partiendo de esos estados dinámicos e innumerables interretroacciones con sus elementos intensivos y su entorno.

Finalmente y como parte del pilar del pensamiento complejo, se tienen tres principios fundamentales que son el: Dialógico, teniendo como foco la unión de posiciones antagónicas, mantener la dualidad en el seno de la unidad, la presencia del orden y el desorden como procesos naturales antagónicos y complementarios; el de la recursión, que supera la idea de retroacción o regulación por la auto- producción y auto-organización, donde los productos y los efectos son a la vez causas y productores de aquello que los produce; es la ruptura de la linealidad causa/efecto, de producto/productor, porque ambos inciden entre sí como un ciclo auto-constitutivo, auto-organizador y auto-productor. Por último, el tercer principio, el hologramático, va más allá de los esquemas reduccionistas o simplistas del estudio de los sistemas como totalidades, con visión integralista, en donde la parte está en el todo y el todo en cada parte, enriqueciendo al conocimiento de las partes por el todo y del todo por las partes, en un ciclo continuo productor, en donde la idea recursiva y dialógica están presentes.

Esta nueva visión de mundo en la organización se transforma en el

reconocimiento de la misma como ser viviente que tiende a degradarse y a degenerarse y la única manera de tratarla es regenerándola permanentemente, con una actitud y aptitud de un todo que es la organización, para regenerarse y reorganizarse, enfrentando sus propios procesos de desintegración e integración, es decir, la presencia del orden y el desorden en la estrategia y en el accionar con flexibilidad y adaptabilidad.

En este sentido, expresan Sotolongo y Delgado (2006):

Hemos comenzado a comprender el mundo en términos de sistemas dinámicos, donde las interacciones entre los constituyentes de los sistemas y su entorno resultan tan importantes como el análisis de los componentes mismos. El mundo ha comenzado a dejar de ser un conjunto de objetos para presentarse a la mente y al conocimiento como realidad de interacciones de redes complejas, emergencia y devenir (p. 42) .

En este orden de ideas, seguidamente se presentan un gráfico y un cuadro, tomado de González (2005, p.105), que reflejan en buena medida la dinámica de las organizaciones de hoy y las condiciones requeridas para que estas organizaciones den respuestas a las necesidades sociales tanto internas como externas.

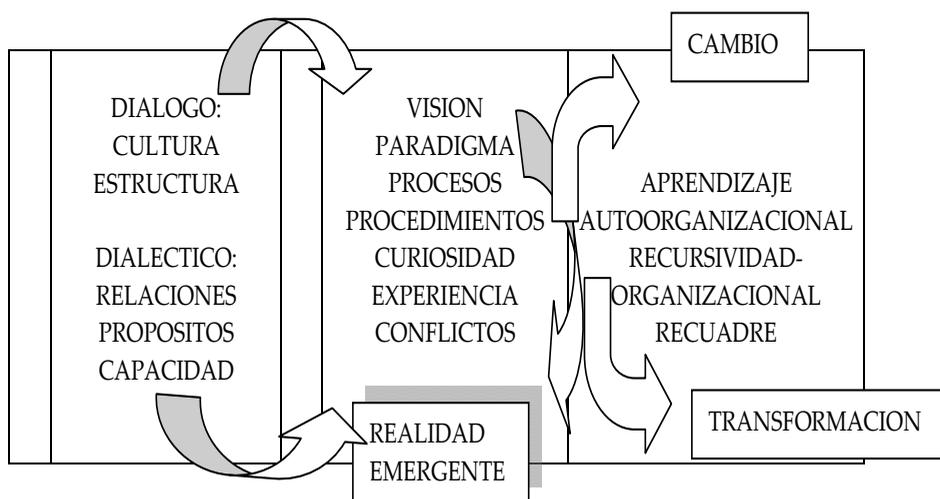


Gráfico 1. Dinámica de las organizaciones inteligentes. Fuente: Tomado de González (2005:105)

Cuadro 1

Condiciones para las organizaciones inteligentes

- **META-CONDICION:** Visión holística y sistémica de la organización con pensamiento estratégico
- **IDENTIDAD:** Misión/Visión compartida
- **CULTURA:** Confianza, apertura y flexibilidad, manejo de la ambigüedad e incertidumbre.
- **SINERGIA:** Creatividad holística, autocrítica, integración y coherencia.
- **AUTONOMIA:** Autoexigencia, autocrítica, integración y coherencia.
- **ESTRUCTURA:** Conectividad, trabajo en equipo, condiciones físicas y tecnológicas que promuevan el autoaprendizaje, trabajador multicalificado, especialización mínima requerida, variedad operativa requerida.

Fuente: González (2005:106)

Lo anterior alude a una reflexión profunda sobre como el pensamiento complejo y en especial la consideración de lo humano en todo ello, conllevan a las organizaciones a crear realidades distintas que le permitan aprender a aprender, actuando hologramáticamente, creando una dinámica de autoconocimiento que le permita construir y reconstruir sobre sus propias experiencias, basadas en la recursividad y la dialógica, con una visión integradora y global.

Ahora bien, siendo estos elementos antes expuestos característicos de las organizaciones sociales, bajo la mirada del pensamiento complejo, como camino al éxito organizacional no logrado a través de enfoques reduccionistas, se presentan retos que transforman el papel del sistema de contabilidad, como parte esencial e integral de la organización y como principal proveedor del insumo informacional de la gerencia; este aspecto se aborda en los próximos compuestos de este escrito.

2.3. El sistema de contabilidad bajo la óptica de la complejidad

Partiendo de considerar al sistema de contabilidad como el principal proveedor de información y control para la gerencia de la empresa y a su vez, reconociendo a la información como el recurso más valioso en la sociedad de conocimiento, surge la siguiente interrogante: ¿Cuáles son los retos epistemológicos que se presentan para la profesión contable en este aspecto?

Para dar respuesta a esta importante y a su vez compleja interrogante, se hace necesario reflexionar acerca de los enfoques en el abordaje

organizacional, desde el punto de vista del ejercicio de la gerencia; así refiere Aguilera (2006, s/p):

Es el enfoque de la complejidad que nos brinda los puntos conceptuales de partida y los métodos para penetrar en la comprensión de la heterogeneidad funcional de esas redes de interrelación emergentes que caracterizan el desempeño empresarial, y de cuyas cualidades y rasgos emergen la cualidad y rasgos de la empresa toda.

Esto nos lleva a considerar al enfoque analítico de la organización y de su sistema de contabilidad bajo el tamiz de lo complejo, como un necesario transitar hacia nuevas teorías de la administración y de la contaduría al servicio de la gerencia de hoy.

Ahora bien, realizando un ejercicio del pensamiento respecto al papel del sistema de contabilidad en la empresa y la transformación que ha tenido en respuesta a los cambios de la organización, a la cual presta su servicio y genera sus productos, ¿Que característica debe tener la acción y el manejo de la información que hoy genera el sistema de contabilidad? La respuesta a esta pregunta se entrelaza con la reflexión y refleja un cambio importante, se constituye en un paso agigantado de ser proveedor y gestor de información y control y, además servir de enlace a través de la gestión de todas las unidades y fuentes de saber, es alimentar y promover el aprendizaje organizacional, es el manejo asertivo en el aporte al cumplimiento de estrategias y objetivos, mejoramiento permanente como un estado natural, alineación de ideas, de objetivos, de desarrollo social, económico, familiar, personal.

De esta manera, rompe el sistema de contabilidad el limitado esquema de pensamiento cuantitativo en su gestión y apoyo a la gerencia de la empresa e incorpora elementos cualitativos a la misma: es la gestión de información y control bajo nuevos esquemas de pensamiento en organizaciones sociales complejas.

En este sentido, refiere Pereyra (2008):

Existe una evidente vinculación entre la contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera que aquella se encuentra supeditada a éste, a la vez, es capaz de incidir en el mismo: ambos han evolucionado constantemente, en un dialogo e interrelación mutua, de manera que la contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez ha incidido también en ellos (p.9).

De esta forma surge un nuevo espíritu en la razón de ser del sistema de contabilidad en la organización, cuyos procesos de transformación son constantes y recursivos. Estos cambios tocan en profundidad principios y valores fundamentales para la gerencia, el desarrollo de una visión estratégica del quehacer, la valoración de la realidad reflejada por el sistema y la búsqueda permanente de la integridad. El determinismo, lo regular, lo estable, lo previsible, lo lineal se enfrentan a “el desorden”, ya no visto como una anomalía, sino como una característica más de la vida en la organización y por tanto del sistema; es una mutación constante, entre el orden y el desorden, tal como lo expresa Ugas (2008): “el nuevo modo de pensar se enfrenta a lo divergente, convergente, desconstrucción, fragmentación, heterogeneidad, desterritorialización, codificación, descodificación, lo uno y lo múltiple, en fin, a la complejidad” (p. 37).

Por lo antes expuesto, se puede afirmar que quienes dirigen y apoyan a las organizaciones deben abordarlas desde la perspectiva de la complejidad, ello en virtud de las características que hoy toman las organizaciones y el mundo globalizado, signado en gran medida por las tecnologías de la información y la comunicación, que conlleva necesariamente a un pensamiento integralista, complejo y transdisciplinario.

En este orden de ideas, refiere Casal, Vilorio, y Zaa. (2005):

Ahora el reto es construir un mundo, experiencia y conocimiento con el propósito de compartir diseños, hacer seguimientos y vigilar el progreso de proyectos de acuerdo con las experiencias que ocurren y discurren en un espacio y en un tiempo que nos toca vivir y que cobra sentido al ser capaces de producir bases culturales, económicas, políticas y sociales que sustentan el mundo contemporáneo con nuevas constelaciones conceptuales, mediante la formulación de nuevos axiomas que expliquen las complejas realidades contables de hoy, de manera que sea imperante el avance de esta ciencia, gracias a la forma de relacionarse con el mundo y de producir sentido (p. 18).

Visto de esta forma y retomando la interrogante planteada anteriormente, en relación con los retos epistemológicos para la profesión contable, se mencionan algunos elementos determinantes al respecto: El papel del conocimiento en la organización, la valoración de intangibles antes no considerados, la comprensión de la empresa como red de relaciones, la globalización de las relaciones inter y extra empresariales,

la minimización en el uso del papel como soporte transaccional, las tecnologías de la información y la comunicación como variable determinante de cambio continuo, la transdisciplinariedad como forma de pensamiento y estudio de los problemas u oportunidades de mejoras organizacionales, el diseño de sistemas contables para la generación de información multivalente, valuación probabilística de partidas y eventos socioeconómicos.

3. Una reflexión para finalizar

Dadas las características y condiciones en las que operan las organizaciones de hoy, signadas en gran medida por la tecnología, la sociedad del conocimiento o era de la información, la verdadera y mayor ventaja competitiva para las empresas es el manejo adecuado de la gestión de la información y conocimiento, es por ello, que se transforman las demandas por parte de la gerencia, en sus procesos analíticos y decisorios, hacia la calidad y modos de relacionarse de la misma con el sistema tradicionalmente proveedor de información y control: El sistema de contabilidad.

A pesar de que, para algunos autores, la sociedad del conocimiento o era informacional apenas comienza, ya las organizaciones la reconocen y en buena medida, por las incidencias y grandes aportes de las tecnologías de información y comunicación, buscan posicionarse y modificar sus esquemas de pensamiento, acción y gestión. En consecuencia, siendo el sistema de contabilidad componente vital de la empresa como gestor de información y control, de manera connatural comienza también a experimentar los cambios consecuentes de las transformaciones organizacionales, todo lo cual se constituye en retos para la profesión contable y para el contralor en ejercicio de la gestión de este importante componente de la empresa.

Se mencionaron anteriormente algunos retos, sin embargo, el principal reto para la profesión contable y para el contralor en ejercicio, es justamente lograr una perspectiva en el accionar que considere conceptos, ideas y principios de la complejidad, la no linealidad, lo cambiante, lo dinámico, el caos, la incertidumbre; es el reconocimiento de la organización como sistema complejo y del sistema de contabilidad como parte del mismo.

4. Referencias

- Aguilera L. (2006). *Retos epistemológicos a la administración en la globalización contemporánea*. Universidad de Holguín. Cuba. Disponible en: www.sites.google.com/site/cuentasmiscuentos/retos-epistemologicos
- Casal, R; Vilorio, N y Zaa, J (2005). *Las fronteras de la corporalidad como rasgo epistemológico de la ciencia contable*. Revista Actualidad Contable FACES ULA. Julio-Diciembre. Pp. 15-19. Mérida. Venezuela.
- Elizondo A. (2002). *Metodología de la investigación contable*. Thomson. Mexico.
- Enciclopedia de Contabilidad* (2002). Editorial Panamericana. Colombia
- González S. (2005) *Las organizaciones Sociales*. Universidad Nacional Experimental del Táchira - Venezuela.
- Morin E (1991). *Introducción al pensamiento complejo*. España: Gedisa editorial.
- Negri, A. y M. Hardt (2000). *Imperio*. Traducción: Eduardo Sadier. Edición Harvard University Press. Disponible en <http://www.Chile-vive.cl>
- Pereyra, C. (2008). *Exploraciones preliminares y reflexiones preparatorias al inicio de la institucionalización de un proceso de investigación científica en contabilidad*. Documentos de la III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Montevideo. Uruguay.
- Sotolongo P. y C. Delgado (2006). *La Revolución Contemporánea del Saber y la Complejidad Social. Hacia unas Ciencias Sociales de nuevo tipo*. Colección Campus Virtual de CLACSO. Argentina.
- Ugas G. (2008). *La Complejidad, un modo de pensar*. Ediciones del Taller permanente de estudios epistemológicos en Ciencias Sociales. Venezuela.
- Zaa J. (2000). *Parálisis paradigmática en la construcción del conocimiento contable*. Documentos del Congreso Nacional de contaduría en Mérida. Venezuela.

El mercado argentino de franquicias, un estudio comparativo 1999 vs 2007

Alba A., María C.; Hernández G., Clotilde

Recibido: 21/06/2010 - Revisado: 17/11/2010 - Aceptado: 28/01/2011

Alba A., María C.
Lcda. en Administración de Empresas
Maestra y Doctora en Estudios
Latinoamericanos
Universidad Nacional Autónoma de
México, México
crialba@fca.unam.mx

Hernández G., Clotilde
Especialista en Mercadotecnia
Doctora en Ciencias de la
Administración
Universidad Nacional Autónoma de
México (UNAM), México
chernan@correo.fca.unam.mx

El objetivo de esta investigación es analizar los elementos del sistema argentino de franquicias; tales como: Su concepto, marco jurídico y los distintos giros comerciales en los cuales se presenta esta modalidad de negocio; enfocándose principalmente al desarrollo de las franquicias maestras. El proceso de investigación se sustenta en la recopilación, captura y registro de la información obtenida en diversos conteos de franquicias, así como la elaboración de entrevistas, asistencia a ferias de franquicias y la visita a distintos locales franquiciados en Argentina. Se generó una base de datos en la que se analizan variables tales como: Giros, origen del capital (y número) de las franquicias maestras en el mercado argentino y tasa de crecimiento de las franquicias en los distintos giros.

Palabras clave: Mercado argentino, franquicia maestra.

RESUMEN

The purpose of this research is to analyze the elements of the Argentine franchise system, such as: concept, legal framework, and the different commercial lines in which this kind of business it presented, focusing mainly on the development of master franchises. The research process is based on the collection, capture and recording of information obtained by several counts of franchises, and the preparation of interviews, franchise fairs attendance, and visits to different franchisees locations in Argentina. A database was generated, it analyzes variables such as money orders, source of capital (and number) of the master franchises in the Argentinean market and the growth rate of franchises in different aspects.

Keywords: Argentinean market, Master franchise.

ABSTRACT

1. Introducción

En Argentina la franquicia se conoce como *franchising* y la Asociación Argentina de Franquicias (2008) la define como: Un moderno sistema de distribución de productos y/o de servicios, según el cual una empresa que ha logrado un éxito comercial en una área específica de negocios, transmite a otro empresario independiente todos sus conocimientos específicos y experiencia sobre el negocio original, a cambio de un derecho inicial más un porcentaje de regalías mensuales, permitiéndole duplicarlo en su totalidad, incluyendo el uso de sus marcas comerciales y símbolos distintivos.

Diversos son los tipos contractuales que responden a la idea de cooperación entre el franquiciatario¹ y franquiciatante² para dirigir sus esfuerzos a optimizar y alcanzar niveles eficientes de comercialización. En Argentina algunos autores engloban al sistema de franquicias bajo la denominación de "Contratos de colaboración empresarial", mientras que para Frustagli (1998), las franquicias cumplen con las características de los "contratos de concesión".

En el caso de Argentina, la legislación equipara a las inversiones nacionales con las extranjeras y permite el pago de regalías y derechos hacia el exterior, lo que ha facilitado el flujo y establecimiento de franquicias extranjeras en su territorio.

En 1991, el crecimiento de las franquicias era vertiginoso y a dos años de haberse iniciado, ya contaba con 46 franquicias. Este crecimiento se frenó repentinamente (1994) como resultado del "efecto tequila". Posteriormente, el "efecto dragón" paró algunos proyectos por temor de los inversionistas a arriesgar su dinero.

Las franquicias, en 1997, en Argentina crecieron 7.1%, respecto del año anterior y aunque se esperaba que su evolución positiva continuara no ocurrió así por razones macroeconómicas, la caída más importante ocurrió en la facturación del año 2002, a partir de ese año las franquicias extranjeras, en su gran mayoría, dejaron Argentina y se desarrollaron las franquicias nacionales.

Al finalizar 1999, el gobierno de Menem dejó un déficit fiscal de

¹ Es aquella persona que adquiere un negocio con sistemas de operación probados, que disminuyen el riesgo de trabajo, por un periodo determinado.

² Es el poseedor del sistema operativo de un negocio exitoso, que incluye marca, nombre comercial tecnología o conocimientos necesarios para la explotación de un producto y/o servicio.

7.350 millones de pesos a Fernando de la Rúa, recientemente electo presidente de Argentina, quien inmediatamente tomó severas medidas de ajuste con el propósito de sanear las finanzas. Así, el año base de nuestro estudio (1999) corresponde a una etapa de recesión económica, la cual mermó la confianza de los inversionistas extranjeros, quienes comenzaron a retirar masivamente su capital de las empresas y la banca argentina, hasta que el gobierno, debido a su incapacidad para articular medidas reactivadoras, optó por instrumentar una agresiva postura de restricción financiera –conocida como el “corralito financiero”³– por la que los fondos depositados en cuentas de ahorro y corrientes quedaron congelados en las diversas entidades bancarias según Tormo y Asociados (2005).

A pesar del escenario de crisis, algunas empresas argentinas lograron superar los obstáculos y se consolidaron como franquicia, lo que les permitió la supervivencia y expansión dentro del mercado.

De acuerdo con información de la Asociación Argentina de Franquicias (AAF); la facturación de las distintas unidades de negocio ha tenido un comportamiento favorable:

Cuadro 1

Facturación del mercado de franquicias en Argentina (Millones de pesos argentinos)

Año	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Facturación Total en \$	2,779	3,088	3,254	4,522	5,790	6,460	7,872	8,738	13,50

Fuente: Elaboración propia

Los montos de facturación del mercado argentino representaron, en promedio para cada año, entre el 1.5% y el 2% del Producto Interno Bruto (PIB) de ese país.

El comportamiento del sistema argentino de franquicias lo convierte en un interesante objeto de estudio del que debe analizarse el capital

³ El *corralito* finalizó, oficialmente el 2 de diciembre de 2002, cuando el Ministro de Economía, Roberto Lavagna anunció la liberación de los depósitos retenidos por alrededor de 21,000 millones de pesos. La medida fue acompañada por controles cambiarios, por los cuales no se permitió a ninguna persona o empresa adquirir más de 100,000 dólares. (BBC Mundo, 2002).

de origen de cada franquicia maestra⁴ participante en el mercado, ya que debido a factores como la naturaleza de los contratos y pago de regalías es posible asumir que la riqueza generada por las franquicias de capital argentino se reinvierte en la economía de ese país; mientras que el capital generado por las franquicias de origen extranjero sale de Argentina como fuga de divisas. Sin embargo, en estos momentos es imposible determinar con exactitud la dinámica del capital generado en este sistema debido a que en Argentina no existen los registros, por parte de organismos gubernamentales ni privados, en los que se muestre el origen y destino del flujo de efectivo generado por las franquicias.

En el caso argentino, la legislación equipara a las inversiones nacionales con las extranjeras; permitiendo así, el pago de regalías y derechos hacia el exterior, lo que ha facilitado el flujo y establecimiento de franquicias extranjeras en su territorio como lo señala Alba (2005: 26).

Las leyes que por su naturaleza, inciden o establecen parámetros aplicables a las franquicias son: La Constitución de Argentina; el Código Civil, en particular el Art. 1197 que pone de manifiesto la autonomía de las partes en materia contractual y todas las normas vinculadas a contratos, sin perjuicio de que resulten también aplicables las normas vinculadas a la capacidad de las personas, locaciones de cosas y/o servicios y todo lo referente al sistema de nulidades y a las prescripciones.

También intervienen la Ley de Defensa del Consumidor; la Ley de Propiedad Industrial, en lo concerniente a licencias de uso de marcas, patentes, derechos de autor y transferencias de derechos; así como el Código de Comercio, en que se establecen las condiciones y regulaciones concernientes a los acuerdos y contratos en materia mercantil.

El sistema de franquicias también guarda relación con la Ley de Inversiones Extranjeras (Ley 21.382) y las regulaciones de índole laboral en las que destacan la Ley de Contrato de Trabajo, los decretos reglamentarios y las normas relacionadas a la Seguridad Social.

En cuanto a los aspectos tributarios, existen regulaciones fiscales como: Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Ganancias,

⁴ Una franquicia maestra es aquella que opera en una gran área geográfica y quien tiene los derechos se llama franquiciante maestro. Por ejemplo, una franquicia que abarque el norte de Argentina; en este caso, el franquiciante puede establecer contratos con inversionistas menores, para que operen otras unidades de negocio en su región, a este tipo de franquicia se le conoce en Argentina como *subfranchising*.

Impuestos sobre Ingresos Brutos, al Endeudamiento Empresarial, a las Transacciones Financieras; así como otros impuestos y contribuciones nacionales, provinciales y municipales.

Pese a que en Argentina el sistema de franquicias está altamente desarrollado, no cuenta con una legislación propia que lo regule, por lo que la certeza y confiabilidad recae principalmente en los instrumentos de calidad y otras distinciones ofrecidas por la asociación de franquicias y organismos privados del país.

2. Diseño de la investigación

De la problemática planteada se desprende la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuáles han sido los cambios cuantitativos y cualitativos en el mercado argentino de franquicias al comparar los años 1999 y 2007? Para ello, se formuló lo siguiente:

Objetivo general

Analizar el mercado argentino de franquicias haciendo una comparación de los años 1999 *versus* 2007, partiendo de la tasa de crecimiento de las franquicias maestras en los principales giros, además de la identificación de tendencias y orientaciones del mercado.

Objetivos específicos

- Describir el desarrollo cuantitativo del mercado argentino de franquicias bajo la óptica del origen de capital al cual pertenecen las franquicias maestras identificadas en los diversos giros.
- Enunciar los cambios cualitativos en el mercado argentino de franquicias entre los dos años de estudio.
- Establecer la tendencia expresada en los giros más numerosos de franquicias que integran el mercado argentino a través de la comparación entre los años 1999 y 2007.

El método de investigación utilizado consiste en una investigación cuantitativa, documental y analítica en torno al desarrollo del mercado argentino a partir de su composición y tasa de crecimiento. Se trata de un diseño transversal, ya que recopila información de los años 1999 y 2007. Cabe mencionar que el nombre de los grupos de franquicias, y la asignación de giro a cada franquicia maestra se realizó considerando, como aspecto principal, la actividad comercial de las unidades de negocio.

Es una investigación descriptiva y no experimental, ya que no se

manipula el objeto de estudio debido a la naturaleza económico-social en la que se desenvuelve el mercado de las franquicias.

El resultado principal de esta investigación es la base de datos conformada para los años 1999 y 2007. En el proceso de investigación fue necesario revisar directorios mundiales de franquicias, visitar distintas ferias nacionales e internacionales, y consertar entrevistas con franquiciantes y franquiciatarios; además de revisar periódicamente páginas web de franquicias con el fin de obtener información veraz y confiable.

Una vez concluido el proceso de recopilación fue posible identificar las tendencias actuales y futuras que ocurren en el mercado de franquicias.

Se identificaron tres variables que permiten el estudio cuantitativo del mercado bajo la óptica del capital de origen al que pertenecen las franquicias maestras (ver cuadro 2):

- La primera es el giro al que pertenece cada franquicia en el mercado argentino: Alimentos y restaurantes; servicios; tan sólo por mencionar algunos.
- La segunda variable, es el origen de capital al que pertenecen las franquicias maestras: Argentina, Estados Unidos y Otros países (entre los que se encuentran Brasil, Canadá, Colombia, Ecuador, España, Francia, Italia, México y Perú).
- La tercera variable es la tasa de crecimiento, que expresa en porcentaje la relación en el número de franquicias del año 2007 respecto del año 1999.

3. Análisis de los resultados

Existen distintos conteos de franquicias emitidos por diversas fuentes. En *Franchising Magazine* (2008) se estimaron alrededor de 340 franquicias en el año 2007; por su parte, AAF en el Catálogo de Franquicias 2006-2007 reconoció un total de 122 socios afiliados.

En cuadro 2 se presentan los resultados obtenidos del proceso de recopilación de datos, en la cual se identifica por cada giro, el número y capital de origen de las franquicias maestras en el mercado argentino en 1999 y 2007.

Los datos cuadro 2, muestra un mercado argentino de franquicias integrado en 1999 por 118 franquicias, de las cuales 83 el origen de su capital era nacional (representaban 70% del total), mientras que las 35

Cuadro 2
Mercado de franquicias argentino por origen de capital. 1999 vs 2007

GIRO	Argentina		2007/ 1999 %	E.U.A.		2007/ 1999 %	Otros		2007/ 1999 %	Total Franquicias	
	1999	2007		1999	2007		1999	2007		1999	2007
Alimentos y Restaurantes	19	105		4	13		1	15		24	133
Cafeterías	5	3	-40	0	0	0	0	1	100	5	4
Comida rápida extranjera	4	11	175	4	10	150	1	7	600	9	28
Comida rápida nacional	1	37	3600	0	0	0	0	0	0	1	37
Helados	3	9	200	0	1	100	0	1	100	3	11
Misceláneos, alimentos	0	2	NR	0	0	0	0	1	100	0	3
Panadería	2	9	350	0	0	0	0	1	100	2	10
Restaurantes y bares	4	34	750	0	2	200	0	4	100	4	40
Servicios	8	28		0	6		0	6		8	40
Servicios empresariales	6	12	100	0	3	100	0	3	100	6	18
Servicios Financieros	0	3	NR	0	1	100	0	2	100	0	6
Servicios de computación	2	10	400	0	2	NR	0	1	0	2	13
Servicio de viajes	0	3	NR	0	0	0	0	0	0	0	3
Cuidado Personal	10	39		3	4		4	5		17	48
Artículos y servicios para niños	4	13	225	2	2	0	2	3	50	8	18
Belleza y cuidado personal	6	26	333	1	2	NR	2	2	0	9	30
Tiendas	6	18		0	2		0	6		6	26
Convencionales	0	1	NR	0	0		0	1		0	2

de Especialidades	6	17	183	0	2	0	5	6	24
Educación	3	17		2	9	1	2	6	28
Capacitación y educación	3	17	466	2	9	1	2	NR	28
Otros	37	127		16	35	4	27	57	189
Bienes Raíces	0	1	NR	0	1	NR	0	0	2
Dulces y regalos	2	5	150	0	0	0	1	NR	6
Fotografía, videos y libros	0	3	NR	0	2	NR	1	NR	6
Otros	2	12	500	0	4	NR	4	NR	20
Renta de autos	0	1	NR	2	4	50	1	0	6
Mueblería	0	1	NR	0	0	0	0	0	1
Mensajería	0	1	NR	2	3	NR	0	0	4
Calzado	1	0	NR	0	0	0	0	0	0
Construcción y vivienda	0	1	NR	1	0	-100	0	100	2
Decoración y remodelación	2	22	1000	1	0	-100	4	100	26
Diversión y entretenimiento	2	5	150	0	3	300	0	100	9
Hoteles y moteles	4	1	-75	0	6	600	0	0	7
Imprentas y publicidad	3	0	-100	3	0	-100	0	0	0
Manten., hogar, oficina y limp.	0	0	NR	2	0	-100	0	0	0
Ropa y accesorios	12	52	333	1	3	200	1	500	61
Salud	3	7	133	0	2	200	0	100	13
Taller y servicio automotriz	2	11	450	1	3	200	1	0	15
Tintorería y lavandería	4	4	0	3	4	33	1	200	11
TOTAL	83	334		25	69		10	118	464

Fuente: Elaboración propia con información de la base de datos. N.R: No representativo

restantes eran de capital extranjero (30%, estadounidenses y de otros países). El mercado argentino en el año 2007 estaba integrado por 464 franquicias, de las cuales 334 eran de capital nacional (72%), 130 de capital de origen extranjero, 15% eran de capital estadounidenses y 13% de capital de otros países).

Como se puede observar en el gráfico 1 de 1999 al 2007 las franquicias de capital argentino se incrementaron 302%, mientras que las franquicias de capital estadounidense crecieron 176%; sin embargo, las diferencias en números absolutos son significativamente diferentes, en el caso de las franquicias de capital argentino pasaron de 83 en el año 1999 a 334 en el año 2007; en el caso de las franquicias de capital estadounidense pasaron de 25 a 69, respectivamente, en los años de estudio.

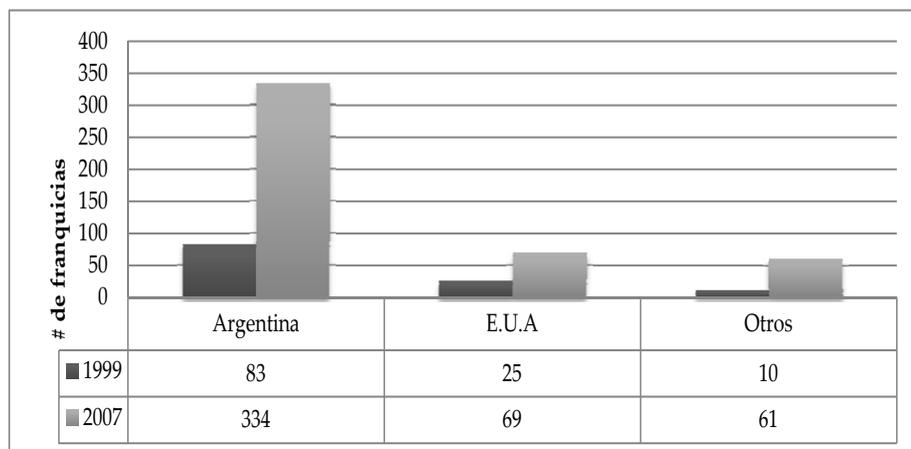


Gráfico 1. El mercado argentino por número de franquicias años 1999 vs 2007. Fuente: Elaboración propia con información de la base de datos

En los giros más numerosos, en 1999, se encontraban los de ropa y accesorios con 14 franquicias; comida rápida extranjera y belleza y cuidado personal con 9 franquicias; tintorería y lavandería y artículos y servicios para niños con 8 franquicias.

Para el año 2007 el mercado tuvo un comportamiento con importantes variaciones, de las cuales destacan el ingreso de una gran cantidad de franquicias maestras; algunas de ellas se consolidaron en giros como el de alimentos y restaurantes y el de ropa y accesorios, mientras que otras se diversificaron en giros que en 1999 no estaban presentes bajo esta modalidad de negocio, por ejemplo, las franquicias dedicadas a la decoración y remodelación.

Sin embargo, pese al aumento en el número de franquicias maestras, la participación de las firmas argentinas se mantuvo constante y en la mayoría de los giros identificados fue superior con relación a las firmas extranjeras.

Al analizar los giros de franquicias cuantitativamente más representativos del mercado, sin considerar el origen su capital, es notable la participación de aquellos dedicados a alimentos y restaurantes, ropa y accesorios, cuidado personal, servicios, tiendas y educación (ver gráfico 2).

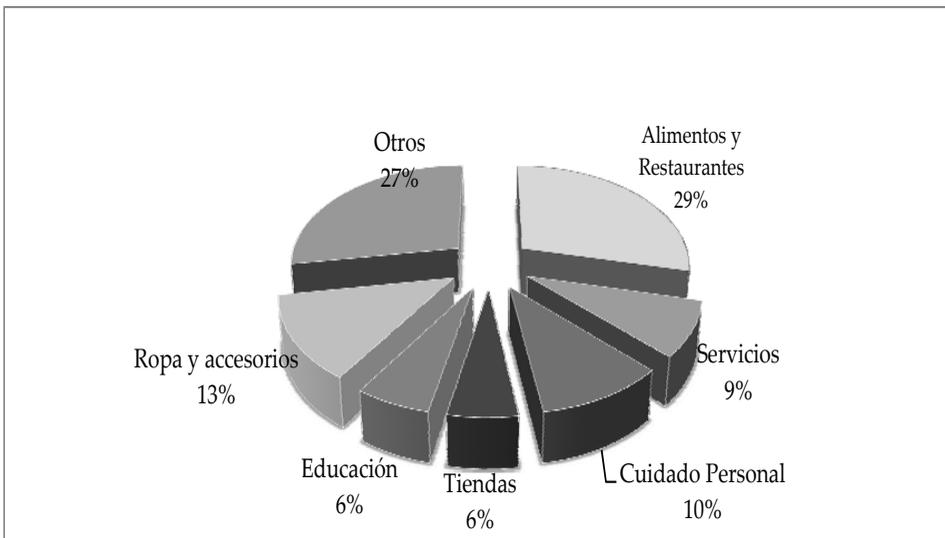


Gráfico 2. Composición del mercado argentino de franquicias en 2007. Fuente: Elaboración propia con información de la base de datos

De estos giros, los que crecieron a una tasa más alta con relación a 1999, fueron: Ropa y accesorios que creció 333%; comida rápida nacional aumentó 36 veces, el número de franquicias maestras; restaurantes y bares creció 750%; belleza y cuidado personal creció a una tasa del 333% y decoración y remodelación a mil por ciento.

Los giros de franquicias más representativos se analizan a continuación:

- Alimentos y restaurantes. Este giro representó 27% del mercado argentino, en 2007, con un total de 133 franquicias maestras. Del total, 79% corresponde a capital de origen argentino, 10% de capital estadounidense y 11% por franquicias de capital de otros países. Además de ser uno de los giros más numeroso del sistema de

franquicias, es también el que expresa de forma clara las variaciones de consumo y tendencias dentro del mercado argentino. El giro de alimentos y restaurantes se integra por 7 distintos tipos de actividades (ver gráfico 3), la diversidad de productos que se ofrecen al consumidor final va desde alimentos con un mínimo grado de procesamiento hasta comidas sumamente elaboradas y condimentadas.

Los cambios y la composición de este grupo de franquicias permiten identificar las nuevas preferencias y necesidades de la sociedad argentina en la cual recientemente debido a las condiciones económicas del país, según D'Angelo (2008), se han perfilado figuras como los hogares con jefa de familia, los unipersonales, las parejas con dos ingresos y sin hijos. Cabe mencionar que estos grupos muestran un crecimiento en los países integrantes del MERCOSUR respecto de lo que encontró Martocq (1999).

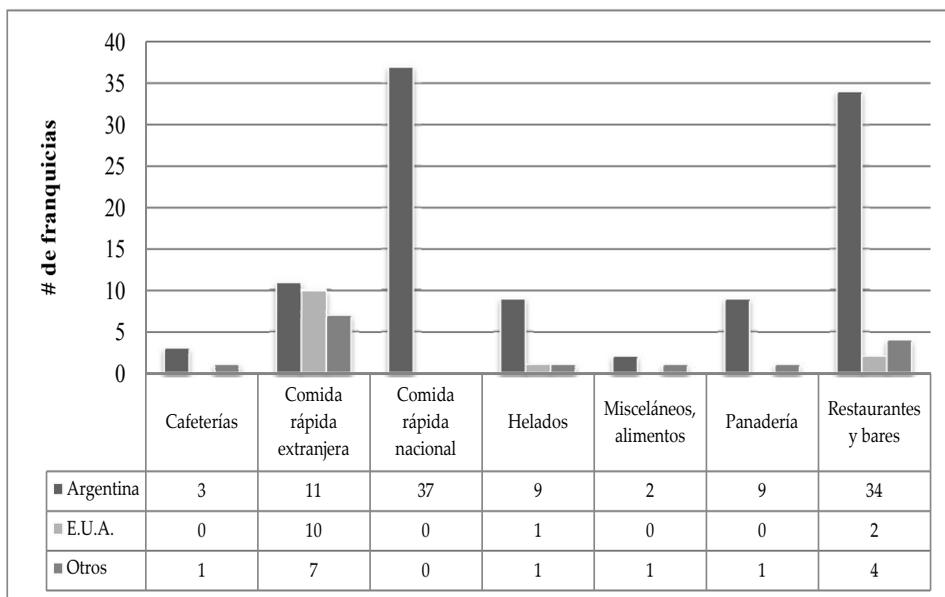


Gráfico 3. Segmento de alimentos y restaurantes en el año 2007 Fuente: elaboración propia con información de la base de datos

El incremento en el número de franquicias de comida rápida, principalmente en franquicias nacionales, obedece al aumento en la cantidad de comidas realizadas fuera de los hogares por parte de la población económicamente activa, la cual encuentra en las franquicias una opción conocida, segura, homogénea y rápida que le permite

continuar con sus actividades cotidianas.

- Ropa y accesorios. En 2007, las firmas de capital argentino representaron 85% de este giro, integrado por 61 franquicias maestras (ver gráfico 4).

Ropa y accesorios es uno de los giros que tuvo mayor aumento en el número de franquicias. En este giro las franquicias de origen de capital argentino crecieron 333%, respecto al año 1999. Por lo que se consolida como uno de los giros más numerosos y representativos en Argentina.

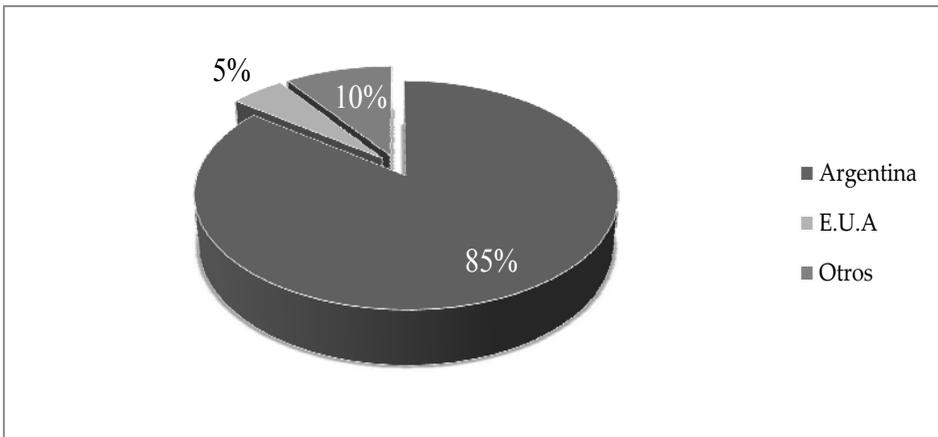


Gráfico 4. Giro de ropa y accesorios año 2007 por origen de capital. Fuente: Elaboración propia con información de la base de datos

- Por su parte las franquicias argentinas ubicadas en el segmento de cuidado personal se integran por dos giros: Artículos y servicios para niños, en el que se encuentran productos y servicios orientados al cuidado de la imagen y salud de los niños; y el de belleza y cuidado personal en el que se incluyen estéticas y centros de relajación.

Este segmento mostró un desarrollo favorable, en 1999, sólo diez franquicias eran de capital de origen argentino, tres de capital estadounidense y cuatro de otros países, lo que sumaba un total de 17 franquicias. Sin embargo, en el año 2007 el giro se integró por un total de 48 franquicias. En términos de origen del capital las franquicias argentinas representaron 81%; mientras que las estadounidenses y de otros países, sumaron 19% restante (ver gráfico 5).

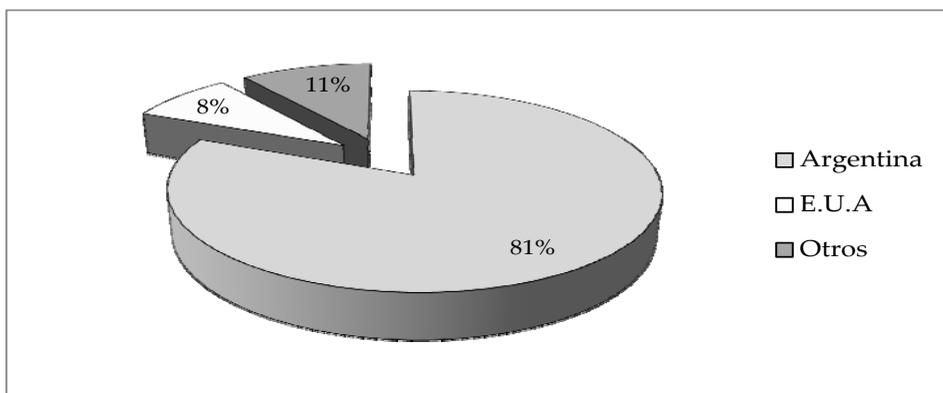


Gráfico 5. Cuidado Personal en 2007 por origen de capital. Fuente: Elaboración propia con información de la base de datos.

Al analizar el comportamiento de los giros anteriores es posible identificar cambios en los hábitos de consumo de la sociedad argentina. A diferencia de lo que ocurría en 1999 el crecimiento sostenido por parte de las franquicias argentinas en estos giros y el aumento en el número de firmas revelan principalmente dos aspectos: El primero, los argentinos se encuentran preocupados en su apariencia física, buscan formas de relajarse y conservar el bienestar. El segundo, en la mayoría de franquicias el origen del capital es argentino, lo que muestra una clara preferencia de la sociedad por los productos y servicios que ofrecen los empresarios nacionales.

4. Conclusiones

En esta investigación se ha examinado el mercado argentino de franquicias, su marco jurídico en aspectos generales, composición y dinámica, haciendo énfasis en el crecimiento de los giros más numerosos que integran la base de datos y en las variaciones en el número de franquicias entre los años 1999 y 2007.

El desarrollo más importante del mercado argentino de franquicias se inició en los primeros años de la década de los 90, años en los que el escenario político, legal y económico en el país distaba de condiciones atractivas para el arribo de nuevas empresas. Es en este contexto adverso que algunas empresas argentinas encontraron en el sistema de franquicias una solución que les permitiera sobrevivir y expandirse en el mercado local.

El inesperado crecimiento inicial del mercado argentino de franquicias impide la elaboración de un padrón de franquicias preciso,

por lo que, hoy día, es difícil calcular con exactitud el tamaño del mercado argentino de franquicias ya que se carece de registros suficientes, que proporcionen datos acerca de cada franquicia que lo integra. Por ello, si se desea conocer la situación precisa del mercado, es imprescindible la instrumentación de mecanismos gubernamentales en los que se registre la actividad de cada franquicia y sus correspondientes unidades de negocio.

Ante esta situación, el presente esfuerzo de investigación, identificó en el año 1999 un total de 118 franquicias, cifra que aumentó a 464, en el año 2007, con cambios relevantes en la mayoría de los giros que integran el mercado.

En general, el mercado de franquicias argentino se encuentra compuesto en su mayoría por franquicias de capital argentino (72%), el resto está integrado por franquicias de origen de capital estadounidense (15%) y por franquicias con capital originario de diversos países (13%), la mayoría de Latinoamérica.

Debido al crecimiento sostenido que se identificó en las franquicias maestras argentinas, en los años estudiados es posible afirmar que el mercado argentino se encuentra en una condición favorable, ya que cuenta con un sistema de franquicias con giros altamente diversificados y en casos puntuales, cercanos a la madurez, por ejemplo, los alimentos y restaurantes, cuidado personal y ropa y accesorios.

Si bien el mercado argentino se encuentra en una situación de desarrollo en la que se han visto altamente favorecidas las empresas de capital nacional; es posible afirmar que aún no se ha gestado la plena madurez, tanto en los elementos que componen y regulan el mercado, como en la totalidad de los grupos que lo integran.

Sin embargo, de acuerdo con datos de la AAF, en el año 2009 el número total de franquicias llegó a 466, los puntos de venta sumaron un total de 21,012 franquicias y el sector empleaba a 165,000 personas. Y, estimaba que para el año 2010, 33% de las franquicias argentinas tendría presencia en el exterior, fundamentalmente en los países limítrofes. Las franquicias argentinas se han destacado en mercados latinoamericanos por su creatividad, atractivo e inventiva, principalmente en materia de diseño, moda y gastronomía.

5. Referencias

Alba Aldave, Ma. Cristina, (2005). *Franquicias: Una perspectiva mundial.*

México: Fondo Editorial de la Facultad de Contaduría y Administración.

Asociación Argentina de Franquicias. (2006) Disponible: http://www.aafranchising.com.ar/3_2.php Consultado: 2009, agosto 25.

Asociación Argentina de Franquicias, (2007). *Catálogo Argentino de Franquicias Anuario 2006-2007*, Argentina.

BBCMundo (2002) Argentina: *Llegó el fin del "corralito"* Disponible: http://news.bbc.co.uk/hi/spanish/business/newsid_2535000/2535747.stm Consultado: 2009, Agosto 30.

Entrepreneur (1999). 10 Great way to get start – up ideas. *Entrepreneur*, february, USA.

Entrepreneur International (1999). *America's Top 200. Global Franchises*, USA.

D'Angelo, Sebastián (2008). *Las tendencias de consumo más notorias a nivel mundial*, Infobrad, Disponible: <http://www.infobrand.com.ar/notas/11049-Las-tendencias-de-consumo-m%E1s-notorias-a-nivel-mundial>. Consultado: 2009, septiembre 19.

Franchising Magazine (2008). *El mercado argentino de franquicias*. Edición No. 49. Disponible: <http://www.franchisekey.com/ar/franquicias-franquicia/Article/ID/52/Session/AR-1-pSpF5i47-0-IP/guidObject/007318-20080805-131447-01/.htm> Consultado: 2008, Agosto 30.

Contexto (2009). *Franquicias para ganar*. Edición N° 292 p. 74 Disponible: http://www.contexto.com.ar/nota.asp?edicion=190&id=7142&rubro=Franquicias&id_rubro Consultado: 2009, Diciembre 3.

Frustagli A. (1998). *Reflexiones en torno a la tipificación el contrato de franquicia en el Proyecto de Reformas al Código Civil*. Disponible: <http://www.cartapacio.edu.ar/ojs/index.php/tdc/article/view/1024/962> Consultado: 2009, mayo 30.

Martocq, Gustavo, (1999). *El consumo alimentario en Argentina y Brasil. Más semejanzas que diferencias*. Alimentos Argentinos. No. 11, julio, 1-9 pp. Argentina: Secretaria Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, Dirección Industria Alimentaria. Disponible: http://www.alimentosargentinos.gov.ar/0-3/revistas/r_11/11_03_semejanzas.htm Consultado: 2009, Junio 15.

Tormo y Asociados (2005). *La franquicia en Argentina, el retorno de un grande*. Disponible: <http://www.tormo-asociados.es/ap/ficheros/doc187.pdf> Consultado: 2009, mayo 30.

Discusión del concepto de "activo" dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera

Marcotrigiano Z., Laura A.

Recibido: 18-05-2010 - Revisado: 01-11-2010 - Aceptado: 25-03-2011

Marcotrigiano Z., Laura A.
Leda. en Contaduría Pública
Leda. en Administración
Universidad de Los Andes - Venezuela
lauraanamz@gmail.com

El estado de situación financiera o balance general, es el estado financiero que presenta la situación financiera de una entidad. Entendiendo ésta como la relación existente entre el activo, el pasivo y el patrimonio de la entidad a una fecha determinada. Los criterios para el reconocimiento de una partida como activo han ido evolucionando a lo largo de la historia: Desde la existencia de un valor asociado a la partida, pasando por aspectos como la tangibilidad, la propiedad legal, el posible aprovechamiento de un servicio en el futuro y las aplicaciones hechas por el capital aportado a las entidades, hasta el control sobre beneficios económicos futuros que necesariamente deben estar asociados al activo. También debe considerarse el hecho de que el reconocimiento de las partidas, en general, dentro de los estados financieros en los distintos países, siempre ha estado sujeto a determinadas condiciones del entorno existentes para ese momento de la historia. Por lo tanto, se discute el concepto de activo, desde el punto de vista de diversos autores, como desde el punto de vista de la normativa contable utilizada, para llegar a lo que hoy, en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, se define como activo y, que por lo tanto, debe reconocerse como tal, dentro de los estados financieros de la entidad: Un concepto asociado básicamente a la existencia de recursos provenientes de sucesos pasados que incorporen beneficios económicos futuros que sean controlados por la entidad.

Palabras clave: Situación financiera, recursos, beneficios económicos futuros, control.

RESUMEN

The statement of financial position, or balance sheet, is the financial statement that presents the financial condition of a company. This is the relationship between assets, liabilities and ownership equity of the business at a given date. The criteria to identify an entry as an asset have evolved along history: Since the existence of a value associated with the entry, going through issues such as tangibility, legal ownership, potential use of a service in the future and the applications done by the capital provided to the business, to the control over future economic benefits that must necessarily be associated with the asset. It's necessary to consider the fact that the recognition of entries, in general, within the financial statements in different countries, has always been subject to certain local conditions for any moment in history. Therefore, the concept of asset, from the point of view of various authors, and from the point of view of the accounting rules used, is discussed, in order to get at what is defined nowadays within the Framework of International Financial Reporting Standards, as an asset and consequently should be recognized as such in the financial statements of the business: A concept mainly associated to the existence of resources from past events that incorporate future economic benefits are controlled by the business.

Keywords: Financial situation, Resources, Future economic benefits, Control.

ABSTRACT

1. Introducción

La contabilidad, como actividad de servicio, facilita la comunicación de las transacciones comerciales y financieras de una entidad a través de los estados financieros, principalmente, y de otras informaciones que complementan a los mismos. En el párrafo 7 del Marco Conceptual (MC) para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (2008) se establece que un conjunto completo de estados financieros comprende un balance, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio, un estado de flujos de efectivo y las notas explicativas. Sin embargo, ya la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1 *Presentación de Estados Financieros* (2008), se refiere a ellos como un estado de situación financiera al final del periodo, que puede seguir llamándose balance; un estado del resultado integral del periodo (estado de resultados) y, se mantiene el nombre para los casos del estado de cambios en el patrimonio del período, el estado de flujos de efectivo del periodo y las notas explicativas, teniendo así un conjunto completo de estados financieros.

De esta manera, el estado de situación financiera o balance, tiene como objetivo informar acerca de la situación financiera, la cual se presenta a través de la relación de tres elementos: El activo, el pasivo y el patrimonio de la entidad a una fecha determinada. El estado del

resultado integral muestra el desempeño en la actividad de la entidad, la cual se determina a partir de la relación existente entre ingresos, gastos y resultados no realizados (éstos últimos a partir del mes de abril del año 2010, con la modificación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 del año 2008, en la cual se establece que, tal como se dijo anteriormente, el estado de resultados se denominará estado del resultado integral); el estado de cambios en el patrimonio permite destacar las operaciones que durante el ejercicio económico originaron alguna variación en las distintas partidas que conforman el patrimonio; el estado de flujo de efectivo facilita la evaluación de la capacidad de la entidad para generar efectivo y otros recursos equivalentes, a partir de los flujos de efectivo por sus actividades de operación, de inversión y de financiamiento; y por último, las notas explicativas ofrecen detalle de toda la información adicional que pudieran requerir los usuarios para la mejor comprensión de los estados financieros.

Tal como se ha venido explicando, el estado financiero que muestra la situación financiera de una entidad es el estado de situación financiera o balance general. "La situación financiera se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez y solvencia, así como por la capacidad para adaptarse a los cambios habidos en el ambiente que opera" (MC.16). ¿qué es eso párrafo, página qué cosa? Cuando se habla de los recursos económicos que controla la entidad, se hace referencia a los bienes o derechos que se poseen y que pueden utilizarse para generar rendimientos, estos recursos pueden ser en efectivo o equivalentes y, por tanto, tener la condición de estar disponibles o fácilmente disponibles sin restricción (liquidez), o estar representados en otros tipos de derechos y ser utilizados con menor disponibilidad para enfrentar eventualidades (solvencia). Por otra parte, la capacidad de adaptación, puede entenderse como la habilidad de la gerencia para obtener recursos externos para cubrir sus necesidades internas, ya que la gerencia puede decidir entre abrir su capital al mercado de valores, obtener préstamos de terceros o solicitar aportes a los dueños, accionistas o socios. Cada decisión incidirá en la situación financiera de la entidad y será presentada y revelada de forma diferente.

Indudablemente, existe una interrelación entre los distintos estados financieros y entre los elementos que componen a cada uno de ellos, sin embargo, se puede estudiar conceptualmente cada elemento por separado. En esta oportunidad se estudiará el concepto de los recursos

económicos controlados por la empresa y que son definidos como "activos", y no se abordará la discusión de los elementos pasivos y patrimonio, así como tampoco la estructura e interrelación de los estados financieros ni la información complementaria.

2. Revisión del concepto de activo

Los activos han sido definidos en diferentes etapas de la contabilidad como derechos, recursos, aplicaciones y valor. Finney – Miller (1975, p.5) afirma que: "El activo está constituido por las cosas de valor que se poseen"; Tracy (1979, p.25) indica que los activos representan "los recursos económicos que son propiedad de la empresa"; Myron, Gordon y Gordon (1981, p.48) establecen que: "Todo activo es el derecho que tiene valor para su dueño"; y por último, para López de Sá (citado por Hernández, 1992, p.14) el activo representa "las aplicaciones del capital".

Los aspectos comunes de estas concepciones es que relacionan el activo con la propiedad que tenga la entidad sobre los mismos. Finney- Miller (1975), autores clásicos de la contabilidad, visualizan los activos como cosas de valor, dando a entender que el concepto de valor necesariamente debe asociarse con la cuantía monetaria que para un determinado momento posea un activo, y pareciera que, en su criterio, los activos de poco valor no se registrarían o presentarían como tales, lo cual podría interpretarse en la actualidad como un "ocultamiento de información" o como "presentación errónea de la información", ya que puede suceder que a la fecha de cierre, la cuenta que muestra la propiedad de la empresa no tenga un saldo significativo, pero la actividad que ésta representa sí lo sea. López de Sá difiere de los otros autores al incorporar en el concepto de activo las aplicaciones de capital, es decir, lo relaciona con las inversiones realizadas con los recursos obtenidos a través de los socios; sin embargo, tal como se expresó anteriormente, la entidad no sólo recibe aportes de capital, también tiene la posibilidad de obtener dinero de terceros, distintos de los socios, y además las aplicaciones del capital podrían no tener capacidad de generar beneficios en el futuro, siendo de esta manera catalogados simplemente como gastos que no producen retornos.

Por otra parte, Canning (citado por Hendriksen, 1981, p. 291), afirma que:

Un activo es cualquier servicio futuro en dinero, o cualquier

servicio futuro convertible en dinero, cuyo interés o beneficio esté legal o equitativamente asegurado para alguna persona o grupo de personas. Tal servicio es activo sólo para esa persona o grupo de personas a quienes aprovecha.

Según esta apreciación los activos se relacionan con el beneficio futuro o la utilidad futura que se le asigne al bien o derecho. Ciertamente los bienes o derechos se utilizan en transacciones futuras para generar beneficios, pero también tienen un significado "presente", ya que la situación financiera es más un reflejo de la actualidad, que un reflejo prospectivo. De esta manera, los beneficios futuros de actividades a realizar con bienes que todavía no se tienen, no pueden estar reflejados en los activos a la fecha del balance, ni por ende, en el valor en libros de las acciones, pero sí en su valor de mercado, ya que para su determinación se utilizan proyecciones financieras y fiscales futuras que dan valor a la entidad por parte de los inversionistas, sobre la base de la capacidad de la entidad para generar efectivo en el futuro.

Para Romero (2006, p. 207),

Los activos son los recursos que utiliza la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias.

En esta definición se habla de los "recursos" como sinónimo de activo, y los recursos incluyen elementos económicos, físicos, productivos, materiales, inmateriales y humanos que son utilizados por la entidad en sus operaciones normales, para alcanzar los fines para los que fue creada. Sin embargo, estos recursos deben traer consigo la existencia de beneficios económicos razonablemente medidos, los cuales puedan ser utilizados en el futuro, y sobre los cuales la entidad debe poseer un control real. Otra característica de los activos según esta definición es que deben ser la consecuencia de hechos ocurridos en el pasado, y que involucra la cuantificación del activo en unidades monetarias. Este es un concepto similar al establecido en el marco conceptual vigente.

Ahora bien, el concepto de activo también ha ido evolucionando en el campo normativo. Si se revisa la postura del Centro de Investigación y Desarrollo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por ejemplo, el activo es un conjunto o segmento cuantificable e identificable de

partidas, de las que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros que son controlados por la entidad; el activo está representado por efectivo, derechos, bienes o servicios que se derivan de transacciones, transformaciones internas o eventos económicos pasados (2005).

En la Norma de Información Financiera A-5, el activo es considerado un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivados de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente dicha entidad (2006).

De lo mostrado anteriormente se puede evidenciar que el concepto de activo ha evolucionado a lo largo del tiempo, debido a los cambios ocurridos en el ambiente y a las necesidades de información de los usuarios. Sin embargo, lo que siempre ha permanecido constante es la concepción del activo como un recurso o beneficio, y es básicamente las características que puedan tener éstos, los que determinan su clasificación dentro del activo. Al principio, era imprescindible la existencia del valor monetario asociado al activo, luego la propiedad que la entidad poseía sobre el mismo, posteriormente la utilización presente o futura derivada de la tenencia del activo, para finalizar con la necesidad de que el activo pudiera ser identificable (es decir, separable), medidos fiablemente y expresados en términos monetarios.

Así entonces, tomando como base las premisas anteriores, se plantea como objetivo de la presente investigación realizar un análisis del concepto de activo contenido dentro del Marco Conceptual para la Elaboración y Presentación de los Estados Financieros.

Se estudiará el concepto contenido dentro del Marco Conceptual principalmente porque desde el año 2004 la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) decidió la migración de las normas nacionales a las normas internacionales para la contabilización de las operaciones, y el concepto de activo contemplado dentro del marco conceptual no necesariamente es igual al concepto que comúnmente tienen los usuarios de la información. El marco conceptual constituye la base sobre la que se elaboran las normas internacionales, cubriendo todo lo referido a las definiciones y los criterios para el reconocimiento y la medición de cada uno de los elementos de los estados financieros, por lo tanto, es el concepto allí contenido el que debe considerarse al momento de evaluar si una partida debe reconocerse o no como parte del activo.

3. Concepto de activo dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera

El objetivo del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) es el de desarrollar un único conjunto de normas, que sean de carácter mundial, de alta calidad y comprensibles. Esto se consigue a través del desarrollo y publicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Las NIIF se basan en el marco conceptual, que se refiere a los conceptos subyacentes de la información presentada dentro de los estados financieros.

Es así como se puede entender que uno de los objetivos fundamentales del marco conceptual es reducir las diferencias que existen entre las definiciones y los criterios de reconocimiento y medición que para los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos) se pueden tener en los distintos países del mundo.

Las diferencias en las definiciones de los elementos de los estados financieros pueden surgir tanto por las distintas circunstancias sociales, económicas y legales de los países, como por la preferencia que pudiera existir por las necesidades de algún tipo de usuario al momento de emitir las normas. Esta situación hace que puedan existir criterios distintos al momento de reconocer y medir los elementos de los estados financieros, lo que trae como consecuencia que la información financiera de empresas que desarrollen la misma actividad pero que se encuentren ubicadas en países diferentes, no pueda ser comparable entre sí.

El marco conceptual en el párrafo 47 establece que la situación financiera de la entidad se mide por la relación existente entre los activos, los pasivos y el patrimonio. Posteriormente, en el párrafo 49, define al activo, al pasivo y al patrimonio. En el literal a) establece que "un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos", y aclara que a pesar de que este concepto identifica las características esenciales que deben cumplir las partidas que se consideren activos, no establece las condiciones para su reconocimiento.

De la anterior definición de activo se pueden desprender las tres características principales que debe cumplir un recurso para ser reconocido como un activo dentro del estado de situación financiera, las cuales son:

- a. Control por parte de la entidad
- b. Consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado
- c. Generación de beneficios económicos futuros

3.1. Control por parte de la entidad

El párrafo 57 del marco conceptual establece que el control sobre los activos generalmente se encuentra asociado con derechos legales o contractuales, aclarando que el derecho sobre la propiedad no es requisito esencial para reconocer el control. Sin embargo, en la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 *Activos Intangibles* se puede encontrar una definición más clara y completa para entender este concepto y las implicaciones que tiene. En su párrafo 13, establece que "una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios". Esto quiere decir que para que exista control, necesariamente deben cumplirse dos requisitos. El primero consiste en que la entidad posea el poder para controlar los beneficios económicos incorporados al activo y utilizarlos para sus propios fines, situación que generalmente está soportada por derechos legales o contractuales, sin que esto sea un requisito indispensable para que exista control, tal y como lo establece el marco conceptual, y adicionalmente, para que exista control, la entidad debe poseer la capacidad para negar o limitar el uso que terceros puedan hacer a los mencionados beneficios económicos.

La característica de control incluye el "derecho de usar, el derecho de disfrutar, el derecho de disponer y el derecho de propiedad" (Romero, 2006, p. 206). Sin embargo, la propiedad legal del activo deja de ser esencial para su reconocimiento, ya que a pesar de ser ésta la que generalmente otorga el control del activo a la entidad, puede existir control sin que haya tal condición sobre los activos (como es el caso, por ejemplo, de una operación de arrendamiento financiero), cumpliéndose así con la característica secundaria de esencia sobre la forma, que constituye parte de la fiabilidad de la información financiera (MC. 35), en la que se establece que las transacciones y demás sucesos deberán contabilizarse y presentarse atendiendo a su forma y realidad económica, la cual no siempre es consistente con su forma legal. En este sentido, el marco conceptual presenta varios ejemplos de hechos que suceden dentro de una entidad, que por ser controlados, independientemente de su forma legal, pudieran ser considerados activos:

- a. La venta de un activo a un tercero, cuando existen acuerdos que aseguren a la entidad que puede continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo vendido (MC.35).

b. Los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad sin patentar, siempre que la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos (MC.57).

En fin, los activos constituyen esencialmente beneficios económicos futuros para la entidad, siempre y cuando ésta ejerza control y se beneficie de ellos. Las formalidades jurídicas y legales pueden ser vistas como guías generales para identificar la sustancia económica de las transacciones.

3.2. Consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado

En principio, la contabilidad registra los sucesos que han ocurrido en el pasado, ya que aquellos que puedan ocurrir en el futuro constituyen una gran incertidumbre y por lo tanto su registro no contribuiría a elaborar y presentar información del todo fiable.

El hecho de que se registren únicamente los activos que tengan su origen en eventos ocurridos en el pasado, implica que no deben ser reconocidas las transacciones o sucesos que podrían surgir en el futuro, incluso si su ocurrencia es evidente o muy probable, tal es el caso de, por ejemplo, los activos contingentes o las intenciones de adquirir algún activo.

El párrafo 58 del marco conceptual establece que los activos deben provenir de transacciones o hechos ocurridos en el pasado. Es importante resaltar que generalmente se habla de transacciones cuando el activo se adquirió a través de una operación de compra, y de hechos cuando el activo se produjo internamente. Sin embargo, el marco conceptual no limita la adquisición de un activo a estos dos eventos, ya que establece que se pueden adquirir a través de cualquier otro tipo de operación, como por ejemplo, a través de una donación, una permuta, un arrendamiento financiero, o a través de un descubrimiento (como en el caso de un activo mineral).

Debe entenderse entonces que la adquisición de un activo no implica necesariamente un desembolso de dinero, por lo que no siempre se podría asociar un desembolso con la generación de un activo, tal es el caso de una donación, o por el contrario, puede ocurrir un desembolso sin que necesariamente el mismo asegure que lo que se adquiere satisfaga las características para reconocer que dicho desembolso ha dado origen a

un activo, caso en el que debería reconocerse un gasto en lugar de un activo.

Es importante destacar que la tangibilidad de un activo tampoco es esencial para determinar su existencia. Esto quiere decir que puede darse el caso de activos que, por su naturaleza, no posean la característica de tangibilidad, como por ejemplo, las patentes y los derechos de autor.

3.3. Generación de beneficios económicos futuros

Un activo adquiere valor económico para la entidad en la medida en que posea la capacidad de generar beneficios económicos futuros para la misma, esto es, que potencialmente pueda contribuir directa o indirectamente a la generación de flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo para la entidad.

El potencial de un activo para generar beneficios económicos futuros puede ser de tipo productivo cuando la entidad los utiliza para la producción de los bienes o servicios por los que sus clientes van a pagar, y que generan entradas de flujo de efectivo para la entidad. Incluso, bajo esta óptica, el efectivo también puede ser considerado un activo, ya que rinde a la empresa beneficios al poder ser utilizado en la adquisición de otros activos, para la cancelación de deudas o para pagar gastos.

Los activos también pueden generar beneficios económicos futuros tomando la forma de convertibilidad en efectivo, tal es el caso de la venta de algún activo cuando ya no vaya a utilizarse en la producción.

Otra forma de generar beneficios económicos es disminuyendo posibles gastos futuros (ahorros en costos), ya que, por ejemplo, podría instalarse un sistema productivo que reduzca los costos asociados a la producción.

En el párrafo 55 del marco conceptual se establecen las diferentes vías por las que pueden fluir beneficios económicos a la entidad, ya que, para generar beneficios económicos futuros un activo puede ser:

- a. Utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la entidad
- b. Intercambiado por otros activos
- c. Utilizado para satisfacer un pasivo
- d. Distribuido a los propietarios de la entidad.

La generación de beneficios económicos futuros para la entidad debe ser probable o esperada fundamentalmente, según lo establecido en el

párrafo 85 (MC). Aquí, el concepto de probabilidad se refiere al grado de certidumbre o seguridad asociada al hecho de que en realidad fluirán los beneficios económicos a la entidad.

En la actualidad, y dada la complejidad de las operaciones que se realizan alrededor del mundo, lo concerniente a los negocios siempre genera expectativas, y son éstas las que van a caracterizar el entorno en el que se desenvuelve la entidad, y en fin, el grado de seguridad con que se esperan fluyan los beneficios económicos a la entidad. La evidencia que respalda el grado de certidumbre con que fluyan los beneficios económicos a la entidad, es la información disponible en un momento determinado, que apunta a que dadas las condiciones del momento, es probable que los beneficios económicos asociados con la tenencia de determinados activos fluyan a la entidad.

4. Reconocimiento de los activos dentro del balance

El reconocimiento de una partida es el proceso mediante el cual dicha partida se incorpora en el estado financiero correspondiente. Para que una partida pueda ser reconocida debe cumplir primero con las características asociadas a su definición.

Para reconocer una partida como un activo dentro del balance general, además de cumplir con las características de control por parte de la entidad, tener su origen en sucesos ocurridos en el pasado y que sea probable la generación de beneficios económicos futuros vistas anteriormente, debe tener un costo o valor asociado, que pueda ser medido de manera fiable, es decir, libre error material y de sesgo o prejuicio (MC.31-38).

Sin embargo, este costo o valor puede ser consecuencia de una estimación. Cuando el costo o valor de un activo deba ser estimado, deben utilizarse métodos de estimación que sean fiables y que reflejen razonablemente la realidad de la transacción. La fiabilidad en el reconocimiento inicial de los activos es tan importante que una partida cuyo valor no pueda ser estimado razonablemente no puede reconocerse como tal dentro de los estados financieros.

Cuando se haya incurrido en un desembolso del cual no sea probable que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad, la partida no debe reconocerse como activo dentro del balance general, sino que da origen a un gasto dentro del estado de resultados.

Así mismo, al momento de reconocer una partida como activo, y

según lo establecido en el párrafo 84 del marco conceptual, debe prestarse especial atención a la interrelación existente entre los elementos de los estados financieros, ya que toda partida que cumpla con los requisitos para ser reconocida como algún elemento, exige que se reconozca otro elemento relacionado a ella, por ejemplo, la declaración de un activo, dará origen a un aumento de pasivo, una disminución del mismo activo, o a un aumento en el patrimonio (de manera directa, o de manera indirecta a través de un aumento del ingreso o de una disminución en los gastos), cumpliendo así con la teoría de la partida doble.

5. Conclusiones

El concepto de activo ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, y se le han otorgado varias connotaciones, dependiendo de lo que para ese momento la complejidad de las operaciones requería y de las características económicas del momento.

Para analizar el concepto de activo es necesario enumerar las características que debe reunir una partida para que, según lo establecido dentro del marco conceptual, pueda ser reconocida como un activo, y éstas son:

- a. Que sea controlado por la empresa
- b. Que sea capaz de generar beneficios económicos futuros
- c. Que surja de sucesos ocurridos en el pasado
- d. Que su valor pueda ser medido de manera fiable.

En el estado de situación financiera o balance general, debe mostrarse la situación financiera de una entidad en un momento determinado, la cual surge como consecuencia de la relación existente entre los activos, los pasivos y el patrimonio que se poseen a esa fecha, ya que esta relación permite a los usuarios evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes, para predecir las necesidades futuras de endeudamiento, y para establecer la capacidad que la entidad tenga para cumplir con sus obligaciones en el corto y en el largo plazo.

Respecto al control, se ha dejado atrás la creencia de que un activo sólo podría reconocerse como tal cuando se tuviera la propiedad legal del mismo, tal y como puede evidenciarse de los conceptos presentados por Finey-Miller (1975), Tracy y Canning (citado por Romero, 2006). En el concepto contenido dentro del marco conceptual, el control sobre el beneficio económico futuro asociado al activo se encuentra por encima de

la propiedad legal que pueda tenerse sobre el mismo, asegurando así la coherencia con respecto a la característica de esencia sobre la forma, que hace que la información sea fiable, así como establece Romero (2006) en su definición. Para que exista control la entidad debe tener la capacidad de garantizar el uso de los beneficios económicos para sus propios fines y de restringir el acceso de terceros a los mismos.

Los activos deben estar asociados con la capacidad de generar beneficios económicos en el futuro, por lo que cualquier recurso que se obtenga independientemente de la forma, en la medida en que pueda proporcionar beneficios, potencialmente podrá ser reconocido como un activo. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías:

- a. Por la obtención de ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios
- b. Como consecuencia de la disminución de los costos
- c. Mediante cualquier otro rendimiento diferente que se derive del uso del activo

El concepto de activo establece claramente que los ellos deben tener su origen en sucesos ocurridos en el pasado. Vale la pena resaltar que la contabilidad en general se encarga de registrar las operaciones que ocurren en el pasado, por lo que la expectativa de una transacción o suceso, por más probable que fuese, no debería dar origen a la existencia de un activo dentro de los estados financieros, hasta que sea efectivamente adquirido y cumpla con todas las características necesarias para ser reconocido como activo.

Por último, es importante destacar que el marco conceptual establece como requisito fundamental para el reconocimiento de cualquier partida dentro de los estados financieros, que su costo pueda ser medido fiablemente, y el concepto de activo no escapa a esta realidad. El valor de un activo puede ser medido fiablemente cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, de manera que los usuarios puedan confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente, por lo que al no existir tal fiabilidad al momento de medir una partida, ésta no debería

reconocerse dentro de los estados financieros.

6. Referencias

- Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2006). *Norma de Información Financiera A – 5. Elementos básicos de los estados financieros*.
- Finney-Miller (1975). *Curso de Contabilidad. Introducción I*. Tercera edición. México, D. F.: Uteha
- Hendriksen (1981). *Teoría de la contabilidad*. México, D. F.: Uteha
- Hernández, F. (1992). *Contabilidad y finanzas, bases y herramientas actuales*. Tercera edición. México, D. F.: PAC
- Internacional Accounting Standards Comité Foundation (2008). *Norma Internacional de de Contabilidad N° 1. Presentación de estados financieros*.
- Internacional Accounting Standards Comité Foundation (2008). *Marco Conceptual para la Elaboración y Presentación de Estados Financieros*.
- Internacional Accounting Standards Comité Foundation (2008). *Norma Internacional de Contabilidad N° 38. Intangibles*.
- Kieso, D. y Weygandt, J. (2006). *Contabilidad Intermedia*. Segunda edición. México, D. F.: Editorial Limusa
- Myron, J., Gordon y Gordon S. (1981). *Contabilidad: un enfoque administrativo*. México, D. F.: Diana
- Romero, J. (2006). *Principios de Contabilidad*. Tercera edición. México, D. F.: Mc Graw Hill
- Tracy, J. (1979). *Fundamentos de contabilidad financiera*. México, D. F.: Limusa

Indicadores de gestión de la calidad para los servicios de alojamiento turístico del estado Mérida

Morillo M., Marysela C.

Recibido: 21-06-2010 - Revisado 17-11-2010 - Aceptado: 25-03-2011

Morillo M., Marysela C.
Lcda. Administración
Lcda. Contaduría Pública
M.Sc. en Administración
Magíster en Economía Aplicada
Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Los Andes, Venezuela
morillom@ula.ve

La actividad turística venezolana, pese a los esfuerzos realizados, no ha logrado grandes dimensiones, sin embargo, constituye una alternativa para el desarrollo económico sectorial. El estudio de la competitividad del sector turístico es pertinente, donde la calidad y los servicios de alojamiento son componentes fundamentales. Por ello, se analizó la calidad de los servicios de alojamiento del estado Mérida, a partir del modelo integral de brechas sobre la calidad del servicio, a los fines de contribuir con el diseño de normas y estándares para servicios de calidad. Mediante una investigación analítica, con un muestreo aleatorio estratificado, en el cumplimiento de las expectativas de los usuarios se evidenciaron varias brechas; aún cuando los proveedores del servicio diseñan estándares de acuerdo a las expectativas del usuario, incumplen con los mismos. Sin embargo, se insiste en el diseño de estrategias hacia estándares e indicadores del servicio de acuerdo a las expectativas del cliente.

Palabras claves: Calidad del servicio, turismo, alojamientos, indicadores de gestión.

RESUMEN

Tourist activity in Venezuela, despite efforts, has failed to a great extent; however, it is an alternative to the region's economic development. The study of the competitiveness for the tourism sector is relevant, where quality and accommodation services are key components. Therefore, the quality of accommodation services in Mérida State is analyzed, from integrated gaps model of service quality, in order to contribute to the design of rules and standards for quality services. Through analytic research and a stratified random sampling, users' expectations showed several gaps, even when service providers design standards according to the user's expectations, they fail to comply with them. Nevertheless, the emphasis in the design of strategies to service standards and indicators according to customer expectations must be done.

Keywords: Service quality, Tourism, Accommodation, Management indicators.

ABSTRACT

1. Introducción

El turismo como actividad económica ha experimentado, durante las últimas décadas, un desarrollo considerable con sorprendentes ritmos de crecimiento que superan incluso a sectores tradicionales en algunos lugares del mundo pese a las múltiples turbulencias que amenaza el desplazamiento de visitantes (OMT, 2008).

Venezuela requiere diversificar su actividad económica, pues a partir del año 1946 y hasta la actualidad, la economía venezolana ha estado sujeta a los cambios internacionales debido a la persistente dependencia petrolera. Una de las actividades económicas alternas es la actividad turística, gracias a la multiplicidad de beneficios que reporta (efecto de arrastre y generador de divisas), y que junto con la agropecuaria, manufactura y otras, impulsaría la generación de empleo y la distribución de renta (Manduca, 2003). El país posee inmensas potencialidades en atractivos turísticos, pese a sus dotes e infraestructura, el sector turístico no ha sido eficiente dado que posee escasas ventajas competitivas y trayectoria como destino turístico internacional y, por el contrario, posee elevados niveles de turismo emisor (INE, 2009 y 2009a). Según Francés (2003), para potenciar la actividad turística se debe enfatizar en la calidad como elemento clave para la competitividad; para Poon (1993), el énfasis en la calidad del servicio turístico es producto del cambio en los patrones y valores de consumo.

En la región andina venezolana se encuentra ubicado el estado Mérida, cuya estructura económica ha estado sustentada en las últimas décadas por los ingresos del sector público, lo que la hace dependiente del presupuesto público. Por ello, también el estado Mérida requiere una

urgente diversificación económica, siendo el desarrollo ordenado de la actividad turística una alternativa de diversificación, y más aún cuando, la evolución de los sectores comercio, transporte y comunicaciones y parte de los servicios privados han dependido del incremento de la actividad turística (Graterol, 1999).

Por otra parte, los servicios de alojamiento son componentes fundamentales de la actividad turística (Álvarez, Díaz y Álvarez, 2001). Éstos tienen gran influencia en la percepción del turista hacia la ciudad o país visitado; igualmente de la cantidad y tipo de alojamientos ofrecidos depende la duración de la estadía y la cantidad de visitantes dispuestos a pernoctar en la ciudad y a actuar como efecto multiplicador en sus lugares de origen. Además de la duración de la estadía depende que el visitante utilice y disfrute de otra clase de servicios que componen la actividad turística (recreación, restauración y comercio) y, a su vez, el ingreso reportado a la economía receptora con los correspondientes niveles de empleo y de calidad de vida de la comunidad. Por ello Oreja (2000), destaca que el servicio de alojamiento constituye un soporte estratégico de importancia en la actividad turística y, su situación actual es vital para determinar y abordar problemas de toda la actividad.

Según Morillo (2007), el tipo de alojamiento seleccionado obedece a los consejos de familiares y amigos de los turistas, por encima de los operadores turísticos y de otros medios de comunicación, por lo cual la comunicación de boca en boca o las experiencias propias, de familiares y amigos, tiene alta participación en las expectativas de alojamiento; considerando además, que la frecuencia de visitas al destino turístico es elevada, es recomendable que en los alojamientos turísticos se aboquen a la calidad del servicio ofrecido. No obstante Mila (1999), afirma que los servicios hoteleros merideños deben mejorar su calidad, para aumentar la captación de nuevos clientes y mantener los actuales, estos último a su vez promocionarán de manera gratuita los servicios del hotel y de todo el destino turístico en beneficio de la economía del estado. También Cartay (1999), indica que algunos de las limitaciones, son la falta de control de calidad en los alojamientos turísticos, y problemas de especialización de recursos humanos.

Con base en los aspectos señalados, se requiere mejorar la calidad en el servicio de alojamiento. Y, más aún cuando la calidad en el servicio turístico es un elemento competitivo, como una cadena o círculo virtuoso, donde si la calidad de cualquiera de los prestadores de servicio

turístico (transportistas, restaurantes, centros de recreación y hoteles) se deteriora ello también afectará las expectativas o la disposición del turista, inclusive de todo su círculo social, de regresar al destino.

Una forma de obtener información constante para elevar y mantener la calidad del servicio prestado en los establecimientos de alojamiento turístico es mediante el uso de indicadores, normas y estándares de servicio, que actúen como sistema de control de calidad del servicio prestado, que pudieran ser calculados y observados continuamente, desde los dos aspectos básicos que, según Roca, Escrig, Bou y Beltrán (2005), conforman la dirección de la calidad: Lo técnico, y lo social o humano; de esta forma se pueden generar una serie de acciones y estrategias que coadyuvarán y optimizarán los niveles de calidad, y elevarán la productividad de las operaciones. Según Pacheco, Castañeda y Caicedo (2002), los indicadores de gestión de calidad del servicio, no sólo determinarán la calidad del servicio prestado sino también las razones de la supuesta inexistencia de calidad en el servicio, y de ser utilizados de forma periódica o continua permitirá generar estrategias para elevar la calidad y mantenerla, apreciar la evolución de las variables en el mejoramiento de los procesos y hacer comparaciones con otras empresas del sector. Sin embargo, dichos indicadores de gestión de calidad podrán ser aplicables, válidos y útiles sólo para la realidad específica de los servicios de alojamiento turístico, dada las características particulares y complejas de los múltiples servicios.

2. Objetivo general e hipótesis de la investigación

Analizar el diseño de sus estándares y normas de servicio, con la finalidad de identificar algunos indicadores de gestión de calidad de servicios que contribuyan a medir y a controlar la calidad durante y después de la prestación del servicio.

De cara al alcance del objetivo trazado, y a partir de la revisión de la literatura existente sobre el tema de la calidad del servicio, se formularon las siguientes hipótesis:

Hipótesis 1. La mayor parte de proveedores de los servicios de alojamiento turístico diseña estándares de servicio orientados a las necesidades y expectativas de los usuarios.

Hipótesis 2. La mayoría de proveedores de los servicios de alojamiento turístico cumple con los estándares de servicio diseñados.

Con la finalidad de conocer el diseño y cumplimiento de los

estándares y normas de servicio en los diversos tipos de alojamiento turístico del estado Mérida, se formularon las siguientes sub-hipótesis:

H.1.1. La proporción de proveedores que diseña estándares de servicio orientados a las necesidades y expectativas de los usuarios es mayor en los establecimientos de categoría alta frente al resto.

H. 2.1: La proporción de proveedores que cumple con los estándares de servicio es mayor en los establecimientos de categoría alta frente al resto.

3. Metodología de la investigación

De cara a la recolección de datos se definieron tres poblaciones objeto de estudio: Alojamientos turísticos, empleados de atención al usuario y usuarios de los establecimientos. En cada una de éstas se llevó a cabo la selección de una muestra de acuerdo al criterio de la varianza máxima, y un muestreo probabilístico estratificado. Para determinar el tamaño de la muestra en la primera población, se halló que el número mínimo de unidades de análisis que garantizó un error estándar menor o igual a 5%, para una población de 346 establecimientos de acuerdo a Cormetur (2005a), fue 186 establecimientos. Considerando que la población estudiada consta de distintos subgrupos de establecimientos con características particulares representados por el tipo de establecimiento (hoteles de turismo no categorizados, de una a cuatro estrellas, posadas, moteles, establecimientos especiales y campamentos), se identificaron diversos estratos poblacionales. A su vez, dentro de cada uno de los estratos se identificaron subestratos, por cuanto cada uno de los tipos de establecimiento de alojamiento turístico (estratos) se hallaron localizados en los diversos municipios del estado Mérida.

Respecto al tamaño y selección de muestra de los empleados del servicio de alojamiento, se determinó que el número mínimo de unidades de análisis necesarios para conformar una muestra (n) que garantizara un error estándar menor o igual a 5%, es de 312 empleados, considerando que la cantidad de unidades que integra la población (N) es igual a la cantidad de (trabajadores) empleados y obreros indicada por el inventario de establecimientos de alojamiento de la Corporación Merideña de Turismo (2005) (1423 trabajadores). Finalmente, para determinar el tamaño de muestra de usuarios de los establecimientos se consideraron dos periodos temporada alta baja; durante la temporada turística baja, en virtud de que la cantidad de turistas que visitan el

estado Mérida es inferior a 100 mil personas la misma fue considerado finita (conocido el número de usuarios). En este sentido, el número mínimo de unidades de análisis que se necesitó para conformar una muestra (n) que garantizará un error estándar menor e igual a 5%, es de 397 usuarios, para una población (N) en promedio de 52.083 turistas. Dado que la población de turistas que ingresan al Estado Mérida durante las temporadas altas (carnaval, semana santa, vacaciones escolares y navidad), según Cormetur (2005, 2006 y 2007), es superior a 100 mil visitantes, la población se consideró desconocida por lo que el número mínimo de unidades de análisis que se necesitó para conformar una muestra (n), con el mismo error estándar, es de 400 usuarios.

Las muestras de usuarios a ser estudiadas en la temporada alta (400) y baja (397) fueron distribuidas en cada uno de los establecimientos de alojamiento seleccionados, en proporción al número de camas, como capacidad máxima de servicio de cada establecimiento; es decir, de forma proporcional al número de usuarios que podrían alojarse en cada establecimiento (capacidad máxima de servicio) seleccionado al azar; de esta forma, el tamaño de muestra de usuarios fue distribuido en todos los estratos y substratos de la muestra de establecimientos. Igualmente, los 312 empleados de servicio, fueron distribuidos proporcionalmente según el número de trabajadores presentes en cada establecimiento seleccionado al azar.

Para recoger información se acudieron a fuentes primarias, por una parte realizando entrevistas personales no estructuradas dirigidas a expertos en materia turística, y por otra, se utilizó la encuesta personal dirigida a los participantes del proceso (gerentes, empleados y usuarios). Los instrumentos que apoyaron las encuestas fueron sometidos a pruebas y procedimientos que aseguran la fiabilidad y validez, con el fin de asegurarse de que midieran lo que tienen que medir, y que no se desviaran de las variables en estudio o que no se obtuvieran respuestas diversas en el mismo grupo en estudio. Para valorar la fiabilidad, como propiedad métrica de los instrumentos y de las escalas incluidas en los mismos, y utilizadas para medir diversas variables, se utilizó un enfoque de fiabilidad relativa de consistencia interna basado en el estadístico de *Alfa* o modelo de consistencia interna de Cronbach. Posteriormente a través del programa SPSS, se obtuvo el número de ítems analizados en cada escala, así como el valor del coeficiente de confiabilidad *Alfa*, superior a 0,80 en todas las escalas analizadas, razón por la cual se

considera que las escalas que conformaron cada uno de los instrumentos son fiables, con niveles aceptables y elevados en algunas de éstas (Cuadro 1). Para realizar tal análisis fue necesario recalcular el *Coefficiente de Alfa*, y cuando el estadístico descendía indicaba que el ítem de la escala era redundante y de baja consistencia interna, y por tanto, era conveniente su erradicación de la escala. De esta manera se alcanzó la simplicidad de cada escala, o su parametrización, por cuanto cada una debe contener sólo el número de ítems portadores de información relevante, excluyendo los ítems redundantes que complican la escala.

Cuadro 1

Valores del Coeficiente Alfa de Cronbach

Escala	Alpha	Alpha estandarizado
Fiabilidad de la escala de autoridad delegada a los empleados, desde el punto de vista de los gerentes	0,869	0,869
Fiabilidad de la escala para medir la satisfacción de los empleados de los establecimientos	0,886	0,887
Fiabilidad de la escala para medir la relación de los empleados de los establecimientos con los usuarios	0,847	0,850
Fiabilidad de la escala para medir la actitud de los empleados en temporadas altas	0,880	0,886
Fiabilidad de la escala: Cambios en la actitud del usuario por el ambiente físico	0,85	0,839
Fiabilidad de la escala de actitud del proveedor para diseñar estándares de servicio	0,992	0,994
Fiabilidad de la escala de conflictos en empleados	0,962	0,965

Fuente: Elaboración propia con datos recolectados y procesados con el Programa SPSS, versión 15.

En esta investigación la validez de los instrumentos de recogida de datos se basó en la evidencia del contenido, por cuanto la misma consistió en una evaluación subjetiva sistemática del contenido de cada escala. También se realizaron entrevistas personales de tipo no-estructurada libre, dirigidas a gerentes de empresas de alojamiento en el estado Mérida y con algunas personalidades vinculadas a la actividad

turística del estado en particular y del país en general (Presidente de la Cámara de Turismo, el Presidente de la Corporación Merideña de Turismo y miembros de la Federación de Hoteles de Venezuela –Fenahoven-), así como investigadores en materia turística de la Universidad de Los Andes (Venezuela), del Hotel Escuela de Los Andes (Venezuela), y de la Universidad de La Laguna (España), seleccionados de forma intencional, los cuales ayudaron a la consideración de todas las dimensiones posibles sobre el fenómeno en estudio a ser incluidos en los instrumentos de recogida de datos. Una vez contruidos cada uno de los instrumentos, fueron evaluados por expertos como parte de lo que se conoce como validez de expertos. Posteriormente, se realizaron los ajustes y observaciones que los expertos sugirieron, y se practicó una prueba piloto o pretest de cada cuestionario aplicado a personas que tuvieron características similares a las identificadas en la población objeto de estudio, en un tamaño no superior a 10% de cada muestra, lo que permitió continuar ajustando la redacción, el lenguaje, los términos, las instrucciones y alternativas de respuesta de los instrumentos.

4. Resultados

Con la finalidad de conocer la medida en la que los proveedores del servicio diseñan normas y estándares según las expectativas de los usuarios, se practicó el siguiente contraste unilateral, con el estadístico para muestras de tamaño elevado (distribución normal estándar Z). Con el mismo se pretende inferir la proporción de proveedores de servicio que diseñan estándares de servicio orientados a las necesidades de los usuarios, en el estado Mérida, y probar la hipótesis 1. Tomando como tamaño de muestra (n) 186 establecimientos, un nivel de significancia de 5% (α), una proporción de población asignada de 90% (π), y que la proporción de la muestra (p) observada en los datos recolectados es de 94,1% (porción de establecimientos donde se manifestó estar totalmente y moderadamente en desacuerdo con la afirmación “generalmente los procedimientos y actividades realizadas no reúnen las expectativas de los huéspedes”) (Cuadro 2); se obtiene un valor del estadístico Z de 1,863, ubicado fuera de la zona de rechazo de la hipótesis nula ($Z > -1,65$), por lo cual se infiere con 95% de confianza que una porción igual o mayor a 90% de establecimientos de alojamiento turístico en el estado Mérida diseñan estándares de acuerdo a las necesidades y expectativas del usuario (Gráfico 1).

Cuadro 2

Resumen del comportamiento de las variables que inciden en el diseño de estándares en el servicio

VARIABLES:	Comportamiento: (Alternativa de respuesta)	Proporción: (%)
Estándares definidos en función del Cliente		
Persona o instancia que define las tareas y procedimientos para prestar el servicio del establecimiento	Gerencia El cliente	85,2% 11,5%
Mis sugerencias, comentarios, experiencia y vivencia sobre el servicio prestado son escuchados por la gerencia y puestos en práctica en las políticas y procedimientos de la empresa	Totalmente de acuerdo Moderadamente de acuerdo	39,4% 52,2%
Generalmente se adapta el servicio para cumplir con los requerimientos de los huéspedes	Totalmente de acuerdo Moderadamente de acuerdo	80,4% 11,9%
Incompatibilidad de los requerimientos y expectativas de los huéspedes con las normas y procedimientos de la empresa	Totalmente en desacuerdo Moderadamente en desacuerdo	67,9% 20,5%
Actitud de los proveedores del servicio a diseñar estándares y procedimientos según las expectativas de los clientes:		
Las actividades, tareas y procedimientos establecidos formalmente están basadas en los momentos de encuentro con los huéspedes.	Totalmente de acuerdo Moderadamente de acuerdo	61,3% 36%

Las actividades, tareas y procedimientos establecidas formalmente, son aquellas en las cuales existe la tendencia cometer errores u omisiones.	Totalmente de acuerdo Moderadamente de acuerdo	68,1% 18,4%
Generalmente los procedimientos y actividades realizadas no reúnen las expectativas de los huéspedes	Totalmente en desacuerdo Moderadamente en desacuerdo Indiferente Moderadamente de acuerdo	75,8% 18,3% 2,2% 3,8%
Los estándares y medidas sobre el desempeño del personal apuntan a la rentabilidad de la empresa, según los empleados	Totalmente de acuerdo Moderadamente de acuerdo	55,1% 27,6%
Tipos de parámetro de desempeño de los empleados, según los gerentes o propietarios.	Puntualidad	83%
Indicadores usados para evaluar el desempeño del servicio	Número de huésped Número de quejas	47% 17,5%
Instrucciones, normas y recomendaciones para la comodidad y satisfacción del usuario, según éste último	Si No	79,3% 11,9%
Tipos de normas para los clientes fijadas por el establecimiento	Normas para fumadores	25,9%
	Formas y condiciones de pago	25,9%
	Para consumir bebidas y comidas	16,2%
Medios usados para realizar las reservaciones de los servicios	Teléfonos y fax Medios electrónicos	44,8% 33,3%
Evidencia Física del Ambiente de Servicio		

Cambios ocasionados por el ambiente del establecimiento	Escala de Likert	
Cambios en la actitud y el estado de ánimo del cliente generados por el ambiente del establecimiento	Muy favorables	42,8%
	Favorables	28%
	Ningún cambio	28,1%
Cambios en la salud del cliente generados por el ambiente del establecimiento	Muy favorables	21,6%
	Favorables	21,1%
	Ningún cambio	54,7%
Cambios en las comunicaciones con el grupo y demás personas generados por el ambiente del establecimiento	Muy favorables	42,3%
	Favorables	20,2%
	Ningún cambio	37%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos recolectados por el investigador.

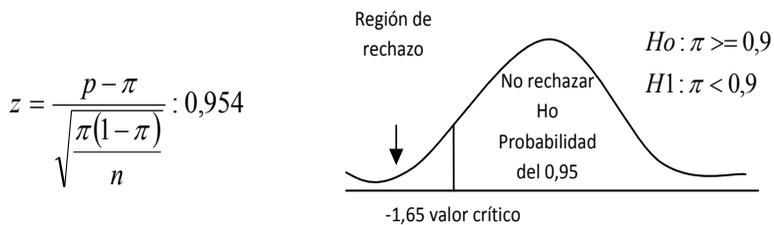


Gráfico 1. Cálculo del estadístico de la prueba y regla de decisión, para la hipótesis 1.
 Fuente: Elaboración propia, a partir de datos tomados de Lind, et al. (2005).

Con el objeto de indagar sobre la proporción de establecimientos de categoría alta que diseñan estándares de servicio de acuerdo a las necesidades y expectativas de los usuarios, y contrastar la hipótesis 1.1.; se practicó un contraste unilateral izquierdo, como una prueba para diferencia de proporciones muestrales de dos poblaciones independientes (establecimientos de elevada categoría: hoteles de 3 y 4 estrellas, y resto de establecimientos), para inferir si las proporciones de muestras que provienen de estas dos poblaciones son iguales. Para esta prueba el tamaño de muestra de establecimientos de elevada categoría (n_1) es de 8, el tamaño de muestra del resto de establecimientos (n_2) es de 178, el nivel de significancia es de 5% (α), la proporción de la n_1 (p_1) es de 87,5% (7/8), y que la proporción de la n_2 (p_2) es de 94,38% (168/178) observada en los datos recolectados (Cuadro 2). El valor del estadístico Z obtenido es de

-0,8068, lo cual se ubica dentro de la zona de aceptación de la hipótesis nula ($Z < 1,65$), por lo que se concluye con 95% de confianza que una porción menor o igual de establecimientos de elevada categoría diseñan estándares de servicio de acuerdo a las necesidades y expectativas de los usuarios (Gráfico 2).

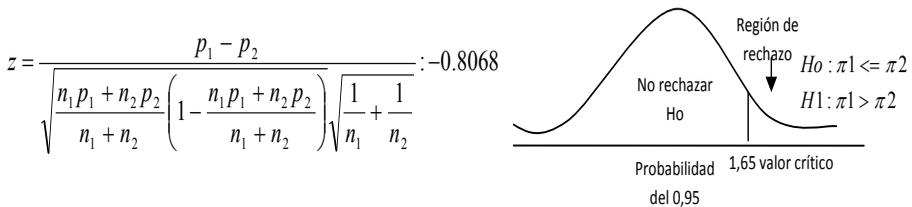


Gráfico 2. Cálculo del estadístico de la prueba y regla de decisión, para la Hipótesis H.1.1.1. Fuente: Elaboración propia, a partir de datos tomados de Lind, et al. (2005).

Practicada la revisión teórica sobre el diseño de estándares de servicio, se midió el comportamiento de otras variables (Cuadro 2) relacionadas con el diseño de estándares de servicio. Aún cuando se acepta la hipótesis de que la mayor parte de establecimientos de alojamiento diseñen estándares de servicio adaptados a las necesidades y expectativas de los usuarios, descriptivamente en la gráfico 2, se hallan factores que limitan o amenazan los diseños de acuerdo a dichos requerimientos. Lo anterior obedece, a la mayor parte de establecimientos encuestados fija sus estándares a partir de las consideraciones de los gerentes, no de empleados y clientes; la mayoría de empleados perciben que sus sugerencias y experiencias no son considerados; existe una escasa actitud de la gerencia a fijar sus estándares a partir de los requerimientos de los clientes y en los momentos de su encuentro; la mayoría de usuarios reciben normas para fumadores y para pagar el servicio; la mayor parte de empleados y gerentes manifestaron que sus medidas de desempeño apuntan a la rentabilidad y la puntualidad, mientras que las medidas usadas para evaluar la calidad del servicio se basan en la cantidad de clientes recibidos en lugar de los que regresan. Adicionalmente, los aspectos físicos de las instalaciones de los establecimientos no causan cambios favorables de actitud y de ánimo en los usuarios. Se considera que las anteriores características y prácticas obstaculizan o imposibilitan a los proveedores del servicio a satisfacer las expectativas que el usuario se formula sobre el servicio, lo cual está asociado con los niveles de calidad del servicio.

Considerando que el modelo integral de brechas sobre la calidad del servicio propuesto por los investigadores Zeithaml, Parasuraman y Berry (1993), indica que la igualdad de expectativas y percepciones del usuario (Calidad del servicio) también depende del cumplimiento del proveedor del servicio con las normas y estándares, las cuales a su vez van a depender fundamentalmente del manejo del recurso humano, de la sincronización de la demanda y oferta del servicio, de la participación del usuario en el servicio y de la intermediación; a continuación se presenta el comportamiento de estas variables en los establecimientos de alojamiento del estado Mérida, para contrastar la hipótesis 2. En este sentido, se practicó una prueba de hipótesis unilateral para una muestra, con el estadístico para muestras de tamaño elevado (distribución normal estándar Z). Con esta prueba se infiere la proporción de proveedores de servicio que cumple o prestan el servicio de acuerdo a los estándares de servicio diseñados, calculada a partir de una variable compuesta de las proporciones favorables de todas las variables presentadas en la gráfica 3, relacionadas con el cumplimiento de los estándares del servicio, exceptuando las variables edad y cargo de los empleados de atención al usuario. Para realizar el referido contraste, se consideró como tamaño de muestra (n) 186 establecimientos, un nivel de significancia de 5% (α), una proporción de población asignada de 50% (π), y que la proporción de la muestra (p) observada en los datos recolectados es de 28,48% (porción promedio de las variables cuyo comportamiento se considera que contribuye al cumplimiento de los estándares diseñados para prestar el servicio) (Cuadro 3); se obtiene un valor del estadístico Z de -5,86, ubicado dentro de la zona de rechazo de la hipótesis nula ($Z < -1,65$), por lo cual se rechaza la hipótesis nula planteada, y se infiere con 95% de confianza que una porción menor a 50% de los establecimientos de alojamiento turístico en el estado Mérida cumplen con los estándares diseñados para prestar los servicios (Gráfico 3).



Gráfico 3. Cálculo del estadístico de la prueba y regla de decisión, para la hipótesis 2.3.
 Fuente: Elaboración propia, a partir de datos tomados de Lind, et al. (2005).

Para contrastar la hipótesis 2.1., se practicó una prueba para diferencia de proporciones muestrales de dos poblaciones independientes (establecimientos de elevada categoría: hoteles de 3 y 4 estrellas, y resto de establecimientos), un contraste unilateral; con la finalidad de inferir si las proporciones de muestras que provienen de estas dos poblaciones son iguales. Para esta prueba el tamaño de muestra de establecimientos de elevada categoría (n_1) es de 8, el tamaño de muestra del resto de establecimientos (n_2) es de 178, el nivel de significancia es de 5% (α), la proporción de la n_1 (p_1) es de 31,52%, y que la proporción de la n_2 (p_2) es de 28% observadas en la variable compuesta de los establecimientos que presentan características que contribuyen a cumplir con los estándares de servicio (Cuadro 3). El valor del estadístico Z obtenido es de 0,2165, lo cual se ubica dentro de la zona de aceptación de la hipótesis nula ($Z > 1,65$), por lo que se infiere con 95% de confianza que la porción de establecimientos de elevada categoría que cumple con los estándares es menor o igual a la del resto de establecimientos (Gráfico 4).

A partir del análisis estadístico descriptivo de las variables del cuadro 3, se puede afirmar que existen comportamientos o condiciones que propician en los establecimientos de alojamiento turísticos a cumplir con sus estándares y normas para prestar el servicio. En cuanto a la gestión de recursos humanos practicada en los establecimientos la misma se considera satisfactoria, por cuanto los proveedores otorgan gran importancia a los empleados en la prestación del servicio, la mayoría de empleados son contratados por tiempo indeterminado o indefinido, con referencias de otros trabajos similares y con pruebas de selección; adicionalmente el nivel de instrucción de la mayoría de empleados encuestados es alto, lo cual compensa en parte el escaso nivel de entrenamiento recibido en la empresa. Tales prácticas se reflejan en la satisfacción y el nivel de conflicto en los empleados, los cuales se consideran favorable y mínimo, respectivamente; a excepción de su escasa percepción sobre la autoridad conferida para resolver reclamos y problemas de los clientes, tal como lo manifestaron los mismos gerentes o propietarios del establecimiento, y a la insatisfacción manifestada por la mayoría de empleados respecto a su remuneración y posibilidades de ascenso, tal como se evidencia en los bajos niveles de ingreso y en los escasos incentivos recibidos (propinas de clientes, sin recompensa por cumplir normas de servicio). Igualmente se considera que las estrategias para modificar la demanda y la oferta cuando las mismas no se igualan,

Cuadro 3

Resumen del comportamiento de las variables que inciden en el cumplimiento del proveedor con los estándares y normas del servicio

Variables:	Tipo de variables:	Comportamiento: (Alternativa de respuesta)	Proporción:		Resto
			Total	Elevada categoría	
Gestión de recursos humanos	Escala de Likert:				
La insatisfacción del empleado causa insatisfacción al huésped	Cualitativa-Nominal	Totalmente de acuerdo	67,7%	87,5%	66,85%
		Moderadamente de acuerdo	24,7%	12,5%	25,28%
		Indiferente	7,5%	0%	7,87%
Los empleados de la empresa son el servicio a los ojos del cliente	Cualitativa-Ordinal	Totalmente de acuerdo	60,2%	87,5%	58,99%
		Moderadamente de acuerdo	34,9%	12,5%	35,95%
		Indiferente	4,8%	0%	5,05%
Cargo que desempeñado en el establecimiento	Cualitativa-Nominal	Cargos múltiples o cruzados	42,9%	35,6%	44,19%
		Recepcionista	33%	44,4%	31,09%
Condición laboral de acuerdo a la duración del contrato	Cualitativa-Nominal	Tiempo indeterminado	56,5%	56,8%	56,42%
		Tiempo definido o por temporadas	43,5%	43,2%	43,58%
Edad (agrupada)	Cualitativa-Ordinal	Menor a igual a 35 años	83,3%	82,2%	83,52%
		Mayor a 35 años de edad	16,7%	17,8%	16,48%

Nivel de instrucción (agrupada)	Cualitativa-Ordinal	Educación superior universitaria y de postgrado	51%	48,9%	51,31%
		Educación Técnica Medio o Superior Técnica	16, %	24,4%	14,6%
		Educación básica, media y diversificada	33%	26,7%	34,08%
Nivel de ingreso mensual en el empresa (agrupada)	Cualitativa-Ordinal	Inferior e igual a Bs. 1.000	94,9%	95%	94,85%
		Superiores a Bs. 1.000,00	5,1%	5%	5,15%
Capacitación recibida en la empresa	Cualitativa-Nominal	No reciben entrenamiento	76,3%	48,9%	80,9%
		Idiomas	7,1%	24,4%	4,11%
		Para mayor cantidad de oficios	9,9%	11,1%	9,74%
		Para observar la interacción entre los clientes	2,9%	8,9%	1,87%
		Expresión oral y corporal	1,6%	2,2%	1,5%
		Manejo de nuevas tecnologías	0,6%	2,2%	0,37%
		Para ser más rápidos	0,6%	2,2%	0,37%
Para sensibilizar ante problemas del cliente	1%	0%	1,12%		
Frecuencia con la que reciben el entrenamiento	Cualitativa-Nominal	Anual	18,1%	40%	14,39%
		Bianual	1,6%	2,2%	1,51%
		Esporádicamente	4,2%	8,9%	3,4%
		No respondió	76,1%	48,9%	80,68%

Entrenamiento para atender a clientes problemáticos	Cualitativa-Ordinal	Indiferente	3,5%	4,4%	3,37%	
			Moderadamente de acuerdo	62,2%	68,9%	61,05%
			Totalmente de acuerdo	34,3%	26,7%	35,58%
Tipos de Incentivos a los empleados de atención al cliente	Cualitativa - Nominal	No reciben	14,5%	0%	15,17%	
		Propinas de los clientes	76,9%	0%	80,33%	
		Reconocimientos públicos y propinas	3,8%	37,5%	22,5%	
		Posibilidades de ascenso, entrenamiento, educación y propinas	4,8%	62,5%	2,25%	
		Totamente en desacuerdo	46,2%	48,9%	45,7%	
		Moderadamente en desacuerdo	35,6%	4,4%	40,8%	
Soy recompensado cuando obedezco a estándares, reglas y procedimientos de la empresa	Cualitativa-Ordinal	Indiferente	7,7%	2,2%	8,6%	
		Moderadamente de acuerdo	6,7%	17,8%	4,87%	
		Totalmente de acuerdo	3,8%	26,7%	0%	
Satisfacción laboral de los empleados Escala de Likert:						
Me gusta mi trabajo, porque siento que estoy colaborando con otras personas y a que las operaciones sean exitosas (rentables y eficientes)	Cualitativa-Ordinal	Moderadamente en desacuerdo	2,6%	13,3%	0,75%	
		Indiferente	3,8%	6,7%	3,37%	
		Moderadamente de acuerdo	29,2%	37,8%	27,7%	
Estoy satisfecho con mi remuneración actual, con mis posibilidades de ascenso y demás beneficios.	Cualitativa-Ordinal	Totalmente de acuerdo	64,4%	42,2%	68,16%	
		Totalmente en desacuerdo	94,6%	95,6%	94,38%	
		Moderadamente en desacuerdo	4,8%	4,4%	4,87%	
		Indiferente	0,6%	0%	0,75%	

El ambiente de trabajo y el trabajo en equipo alivian las tensiones y el agotamiento	Cualitativa-Ordinal	Totalmente en desacuerdo Moderadamente en desacuerdo Indiferente Moderadamente de acuerdo Totalmente de acuerdo	0,3% 0,3% 3,2% 8% 88,1%	0% 0% 4,4% 4,4% 91,1%	0,3% 0,3% 2,99% 8,61% 87,64%
Me agrada servir a las personas y me gusta tomar decisiones relacionadas con la mejor forma de lograrlo	Cualitativa-Ordinal	Moderadamente en desacuerdo Indiferente Moderadamente de acuerdo Totalmente de acuerdo	1,6% 4,5% 18,9% 75,0%	8,9% 13,3% 35,6% 42,2%	0,37% 2,99% 16,10% 80,52%
Algunas fuentes de conflicto en los empleados	Escala de Likert:				
En mi trabajo, nunca experimento conflictos entre lo que me piden que haga y mi personalidad (autoestima e imagen)	Cualitativa-Ordinal	Moderadamente en desacuerdo Indiferente Moderadamente de acuerdo Totalmente de acuerdo	1,3% 6,4% 60,3% 32,1%	2,2% 6,7% 64,4% 26,7%	1,12% 6,36% 59,55% 32,96%
Generalmente siento que tengo dos jefes (el huésped y la empresa) con imposibilidades de atender los requerimientos de ambos	Cualitativa-Ordinal	Totalmente en desacuerdo Moderadamente en desacuerdo Indiferente Moderadamente de acuerdo	78,4% 16,5% 3,5% 1,6%	53,3% 15,6% 20% 11,1%	82,64% 16,6% 0,75% 0%
Las actividades, tareas y procedimientos establecidos formalmente no son aceptados plenamente por sus empleados	Cualitativa-Ordinal	Totalmente en desacuerdo Moderadamente en desacuerdo Indiferente	57,5% 36% 6,5%	100% 0% 0%	55,62% 37,64% 6,74%

Autoridad de los empleados para resolver problemas y reclamos del cliente, desde el punto de vista del empleado	Cualitativa-Ordinal	Totalmente en desacuerdo Moderadamente en desacuerdo Indiferente Moderadamente de acuerdo Totalmente de acuerdo	49,7% 28,2% 10,9% 9,6% 1,6%	13,3% 20% 6,7% 48,9% 11,1%	55,8% 29,58% 11,61% 2,99% 0%
Participación del cliente en la prestación del servicio					
Comunicó en todo momento al empleado del establecimiento sus necesidades el tipo y demás especificaciones sobre el servicio requerido, según el usuario	Cualitativa-Nominal	Si No No respondió	76,7% 10,5% 12,8%	83,6% 3,6% 12,7%	75,56% 11,59% 9,89%
Siempre se especifica y se explica claramente al cliente su papel y participación para prestarle el servicio	Cualitativa-Ordinal	Totalmente de acuerdo Moderadamente de acuerdo Indiferente Moderadamente en desacuerdo Totalmente en desacuerdo	76% 16,7% 6,7% 0,3% 0,3%	75,6% 15,6% 8,9% 0% 0%	76,02% 16,85% 6,36% 0,37% 0,37%
Generalmente los clientes siguen las instrucciones y recomendaciones dadas para su mayor comodidad y satisfacción, y contribuyen o colaboran para prestar un mejor servicio	Cualitativa-Ordinal	Totalmente en desacuerdo Moderadamente en desacuerdo Indiferente Moderadamente de acuerdo Totalmente de acuerdo	7,4% 35,3% 2,9% 31,7% 22,8%	4,4% 26,7% 4,4% 44,4% 20%	7,86% 36,7% 2,62% 22,09% 23,22%

Cuando la oferta no iguala la demanda					
Modificaciones de la demanda para enfrentar las fluctuaciones en las cantidades de huéspedes recibidos	Cualitativa-Nominal	Varían precios y descuentos	50%	0%	52,3%
		Varían los servicios y beneficios	8,8%	12,5%	8,62%
		Comunican los periodos de alta demanda	2,2%	12,5%	1,72%
		Incentivan las reservaciones	13,7%	75%	10,9%
		Atraen a otros clientes	25,3%	0%	26,43%
				8,6%	0%
Modificaciones de la oferta para enfrentar las fluctuaciones en las cantidades de huéspedes recibidos	Cualitativa-Nominal	Rentan o comparten instalaciones	2,7%	0%	2,82%
		Subcontratan actividades	25,4%	0%	26,55%
		Tiempo extra de los empleados	21,1%	0%	22,03%
		Empleados a medio tiempo	11,4%	37,5%	10,16%
		Empleados con entrenamiento cruzado	21,1%	0%	22,03%
		Despiden y contratan empleados	3,8%	0%	3,95%
Tiempo de espera experimentado por los clientes en el establecimiento	Cualitativa-Nominal	Programan vacaciones a empleados	1,6%	0%	1,69%
		Programan entrenamiento para empleados	4,3%	62,5%	1,69%
		Programan vacaciones y entrenamiento			
		Si	63,3%	67,3%	48,53%
		No	26,5%	20%	21,34%
		No respondió	10,3%	12,7%	7,64%

Actitud y acciones percibida por el cliente en el personal del establecimiento durante el tiempo de espera en el servicio	Cualitativa-Nominal	No respondieron porque no experimentaron espera	36,8%	32,7%	28,98%
		Actuaron con mayor rapidez	47,5%	45,5%	37,07%
		Distinguieron a los clientes por su importancia	4,5%	10,9%	2,69%
		Informaron sobre la duración o motivo de espera	6,8%	1,8%	5,84%
		Trataron que la espera fuera divertida	1,8%	5,5%	0,89%
		Pasaron a una sala cómoda	0,5%	0%	0,45%
		Ninguna de las anteriores	2,3%	3,6%	1,57%
		Rediseño de las operaciones	8,4%	62,5%	5,84%
		Distinguen a los clientes por su importancia o urgencia	7,3%	12,5%	7,01%
		Actuar con rapidez	53,1%	25%	54,38%
Estrategias usadas para enfrentar o aliviar los tiempos de espera o colas en los servicios prestados a los huéspedes	Cualitativa-Nominal	Informan la duración y los motivos al cliente	17,3%	0%	18,12%
		Tratan de que la espera sea divertida o agradable	4,5%	0%	4,67%
		Alguna atención para que el huésped se sienta importante y no olvidado	9,5%	0%	9,94%
		Satisfacción y motivación del empleado ante gran afluencia de clientes			
		Escala de diferencial semántico:			

Satisfecho y motivado con su trabajo	Cualitativa- Ordinal	Totalmente	3,9%	2,2%	4,17%
		Moderadamente	75,1%	80%	74,24%
		Indiferente	9,1%	8,9%	9,1%
		Moderadamente insatisfecho	10%	8,9%	10,22%
		Totalmente insatisfecho	1,9%	0%	2,27%
Con tiempo para dar una atención cuidadosa e individualizada	Cualitativa- Ordinal	Totalmente	0,6%	0%	0,75%
		Moderadamente	64,6%	64,4%	64,66%
		Moderadamente sin tiempo	12,2%	6,7%	13,15%
		Totalmente sin tiempo	22,5%	28,9%	21,42%
Apariencia personal y vestimenta impecable	Cualitativa- Ordinal	Totalmente	73,1%	83,3%	71,42%
		Moderadamente	14,9%	9,5%	15,79%
		No experimentó	12%	7,1%	12,78%
Amable y cortés	Cualitativa- Ordinal	Totalmente	88,1%	95,6%	86,84%
		Moderadamente	10,3%	4,4%	11,27%
		No experimentó	1,6%	0%	1,88%
De buen humor	Cualitativa- Ordinal	Totalmente	7,1%	13,3%	5,99%
		Moderadamente de buen humor	61,2%	66,7%	60,3%
		Indiferente	7,7%	4,4%	8,24%
		Moderadamente malhumorado	24%	15,6%	25,47%
Enérgico	Cualitativa- Ordinal	Totalmente	2,9%	6,8%	2,26%
		Moderadamente enérgico	65,4%	68,2%	64,9%
		Indiferente	8,7%	6,8%	9,05%
		Moderadamente agotado	1,3%	0%	1,51%
		Totalmente agotado	21,7%	18,2%	22,26%

Participación de los intermediarios					
Problemas o inconvenientes al trabajar con las agencias u operadores de viajes	Cualitativa- Nominal	No ofrecen servicios a través de operadores	47,3%	0%	49,43%
		No se han presentado	41,9%	87,5%	39,89%
		Falta de contactos o clientes en temporadas bajas	10,8%	12,5%	10,67%
Proporción promedio del comportamiento favorable (excepto la edad y el cargo del empleado)			28,48%	31,52%	28,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos recolectados por el investigador.

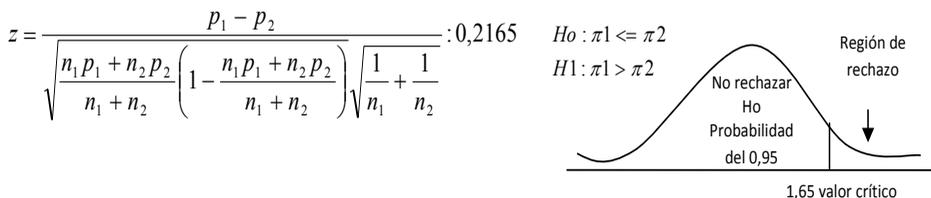


Gráfico 4. Cálculo del estadístico de la prueba y regla de decisión, para la hipótesis 2.3.1. Fuente: Elaboración propia, a partir de datos tomados de Lind, *et al.* (2005).

son variadas y aceptables, así como las estrategias para atenuar los tiempos de espera.

Por otra parte, se aprecia que los usuarios contribuyen favorablemente con la prestación del servicio, al manifestar la mayoría de éstos que comunican sus requerimientos, y que los empleados indican claramente las instrucciones. Sin embargo, según la mayoría de empleados los usuarios no siguen totalmente las instrucciones. Tampoco se considera que existan interferencias en la entrega del servicio por parte de intermediarios, dada la ausencia de operadores o agentes de turismo en la mayoría de establecimientos.

5. Conclusiones y recomendaciones

A partir de los análisis practicados, en los establecimientos de alojamiento turístico del estado Mérida, se evidenció que aún cuando la mayor parte de establecimientos estudiados afirman diseñar normas y estándares de servicio orientadas a las expectativas y necesidades de los usuarios, menos de 50% cumplen con los mismos. La proporción de establecimientos de elevada categoría (hoteles de turismo de tres y cuatro estrellas) que diseñan y cumplen los estándares de servicio según las expectativas del cliente, es menor a la del resto. En los establecimientos se hallaron ciertas circunstancias que obstaculizan tal diseño. Por ello, a continuación se formulan algunas estrategias para mejorar la formulación de estándares definidos por los usuarios a partir de la secuencia de encuentros, de acuerdo a especialistas como Evans y Lindsay (2007), Hoffman y Bateson (2002), Kotler, Bowen y Makens (2005), Lovelock y Wirtz (2008), Zeithaml y Bitner (2002) y Zeithaml, Parasuraman y Berry (1993), como paso previo y en conjunto al desarrollo de indicadores de gestión para la calidad del servicio.

En primer lugar, según Zeithaml, *et al.* (1993), los establecimientos requieren una predisposición a nuevas y diferentes formas de estructurar,

medir y controlar el servicio, para superar la actitud de la inviabilidad y de la perspectiva interna o de rentabilidad a corto plazo. Para Zeithaml y Bitner (2002), la evaluación de calidad por el usuario es una acumulación de evaluaciones en sus experiencias del servicio, por ello, los encuentros con los usuarios deben ser componentes de los estándares del servicio. De acuerdo al gráfico 5 el primer componente de la presente estrategia es definir lo que el usuario puede ver, a lo largo de todos los contactos.

Dado que, según Ramírez (2002), la dispersión de los elementos asociados a la calidad (personas, métodos e instalaciones) dificulta

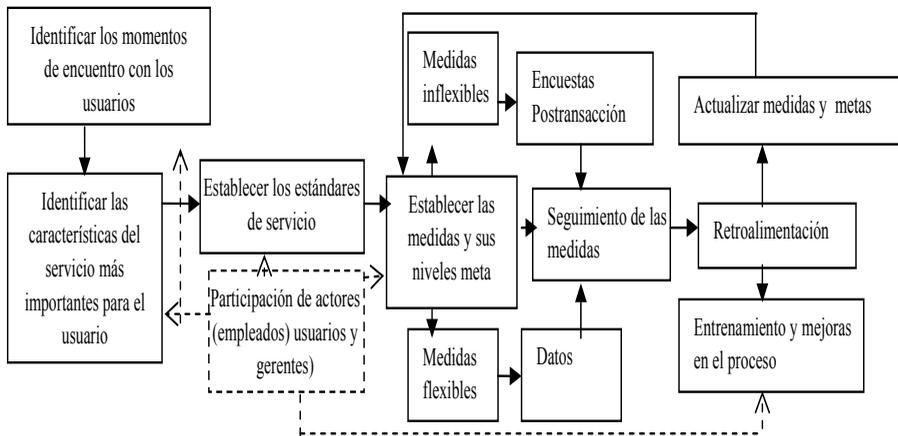


Gráfico 5. Estrategia de establecimiento de estándares definido por el usuario. Fuente: Elaboración propia con datos tomados de Lovelock y Wirtz (2008), Zeithaml y Bitner (2002) y Zeithaml, et al. (1993).

el establecimiento de normas y controles, y según Kotler, *et al.* (2005), es usual que los gerentes por trivialidad descuiden los puntos de encuentro con el usuario, volviéndose invisibles. Numerosos autores como Albercht (1992), Ginebra y Arana (1999), Díaz, Álvarez, González, Jiménez, Bethencourt, Vera, Fernández, Clivaz y Matos-Wasem (2006), Evans y Lindsay (2007) y Lovelock y Wirtz (2008), proponen un estudio minucioso del ciclo del servicio como un diagrama de flujo o de procesos claves, *mapa de los momentos de la verdad* o de contactos que pone en evidencia momentos claves en el cual la subjetividad del usuario es fundamental. Este estudio del ciclo del servicio, según Walker (1991), es una revisión crítica desde la perspectiva del usuario, quien acompaña al gerente del servicio y al empleado ayudando a percibir a estos últimos

lo que realmente sucede y lo que no debería pasar en su encuentro. Se trata, según Ginebra y Arana (1999) y Díaz et al. (2006), de un mapa para identificar y describir los contactos con el usuario (personal o telefónico), desde la solicitud de información hasta la despedida como momentos importantes para la percepción de la calidad de los servicios, relacionándolos con los procesos y el personal interno. Para Zeithaml y Bitner (2002), los componentes del mapa son las acciones de los usuarios y los empleados en escena, la interacción entre usuarios, las acciones tras el escenario, los procesos de apoyo y la evidencia física. El gráfico 6, ilustra lo que podría ser un mapa para el servicio de alojamiento turístico, en una estadía de vacaciones de una semana. Además para planificar quienes interactúan y brindan evidencia física, que tan eficiente es el proceso, y que opciones se le pueden presentar al usuario. Esta técnica también ayuda a la participación de los empleados (sugerencias y opiniones) para descubrir donde existe la mayor vulnerabilidad, o atascos; además ayuda a que los empleados y gerentes entiendan su papel en la prestación del servicio, como instrumento educativo, para alcanzar sentido de pertenencia, acuerdos y compromisos. Es decir, el esquema de servicio es útil, para diseñar lo percibido por el usuario para tener programas de gestión y todo un plan de detalles inesperados y de capacitación a los empleados; es de especial interés para todos los tipos de establecimientos de alojamiento, los cuales están en desacuerdo con que los procedimientos y tareas se basan en los momentos de encuentro con el usuario.

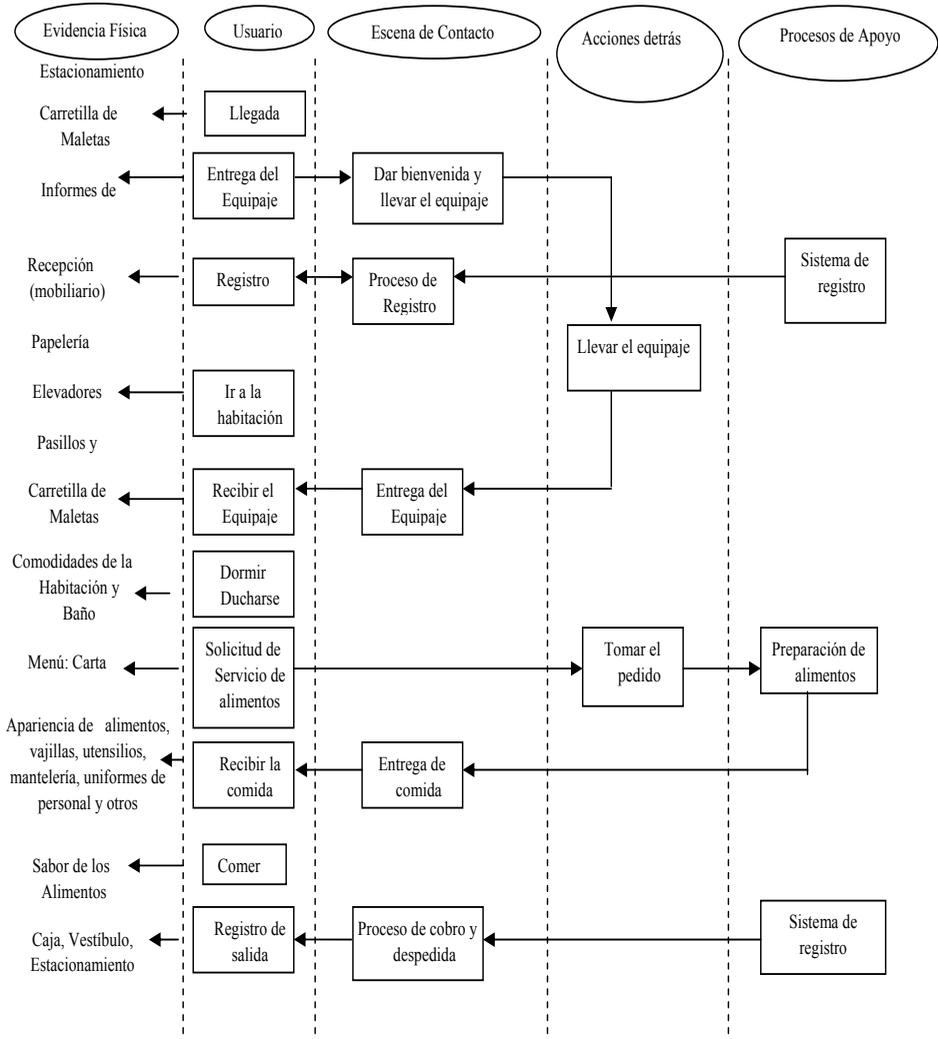


Gráfico 6. Esquema de servicio para establecimientos de alojamiento turístico. Fuente: Tomado de Zeithaml y Bitner (2002, p. 258).

Un segundo paso es desglosar las prioridades de los usuarios (Gráfico 7), a lo largo de toda la secuencia de los encuentros a través de técnicas de investigación de mercado, en los establecimientos estudiados. A partir de las características del servicio más importantes para los usuarios los estándares de servicio deben apuntar hacia la seguridad y limpieza en las habitaciones, respeto a las reservaciones, y otros aspectos presentados en el gráfico 7.

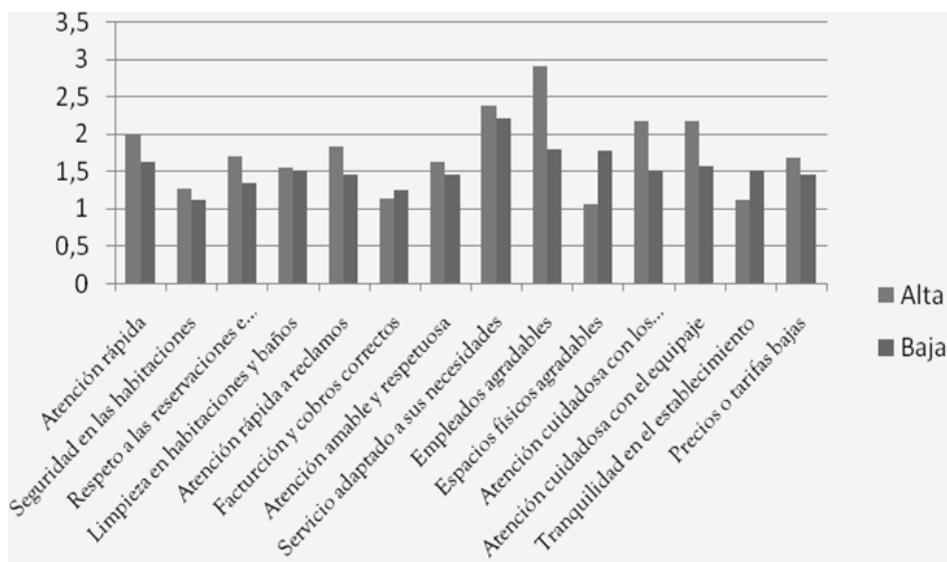


Gráfico 7. Valor promedio de las variables importantes para el usuario por temporadas de turismo. Fuente: Elaborado a partir de datos recolectados por el investigador y procesado con el programa estadístico SPSS, versión 15.

El tercer paso consiste en fijar los estándares y medidas de desempeño de forma deliberada sobre las características que el usuario valora. Para Zeithaml y Bitner (2002) y Zeithaml, et al. (1993), dichas medidas deben ser cuantificables y mensurables, visibles para el usuario, desafiantes pero realistas, previsivas en vez de reactivas y cubrir comportamientos que pueden ser mejorados; deben ser aceptadas por los empleados y capaces de especificar y guiar para entregar lo que se debe al usuario; ello se logra con la participación de todos los actores en el proceso del gráfico 6. Las medidas pueden ser de tipo inflexible o flexible; las primeras son cuantificables y de observación precisa (velocidad de las entregas, tiempo de espera, cantidad de quejas, y otros), recolectadas en la operatividad por los empleados, o con ayuda de la tecnología. Las segundas se documentan a partir de las percepciones de los usuarios y empleados (tono de voz al teléfono, grado de cortesía o de preocupación) en encuestas de postransacción o llamadas de seguimiento, y según Zeithaml, et al. (1993), son usadas en tareas poco repetitivas (atención a reclamos o solicitudes especiales), en circunstancias o fases de la prestación del servicio con dificultad para normalizarlas.

Según lo anterior, en el cuadro 4 se sugiere un grupo de medidas deducidas de las exigencias más importantes del usuario en cada punto de encuentro, descendiendo en grado de abstracción y a partir de los cinco factores determinantes de la calidad del servicio. Éstos deben ser los indicadores de las acciones o comportamientos correctos e incorrectos, a ser tabuladas con ayuda de la tecnología para la evaluación del desempeño (Gráfico 5). Para ello, se debe hacer una recolección y seguimiento de cada una para hallar la causa de su comportamiento y los correctivos oportunos (corregir procesos, entrenar, o actualizar la meta), así como reuniones informales periódicas entre empleados y gerentes, con el fin de presentar los informes de seguimiento y hallar participativamente la mejora del servicio.

Cuadro 4.

Algunas medidas de desempeño o estándares de servicio

Etapa de la Prestación del Servicio:	Dimensión de la Calidad del Servicio:	Necesidad o exigencia específica y prioritaria para el usuario:	Estándar de servicio:	Medida de servicio:
Desde su arribo hasta el desalojo	Seguridad		Uso y entrega de llaves	% de entrega de llaves incorrectas % de llaves extraviadas
			Cerraduras con clave	% de cambio de cerraduras
	Seguridad en las habitaciones		Uso de cámaras de seguridad en la entrada de las habitaciones	Tiempo de grabación
			Rotación de empleados con acceso a las habitaciones	% Rotación de empleados con acceso a las habitaciones
			Ausencia de pérdidas de pertenencia de los usuarios	% de reclamos por pérdidas de pertenencias en las habitaciones

Registro de llegada y confiabilidad solitud de servicios	Prontitud en la toma de pedidos	Tiempo de espera del usuario para ser atendido
	Confirmación de reservaciones e instrucciones	Número de llamadas de recordatorio y confirmación
	Entrega a tiempo, cuando se ofrece	Tiempo de espera del usuario
	Devolver las llamadas rápido	Tiempo para devolver la llamada
Respeto a las reservaciones e indicaciones o solicitudes	Mantener informado al usuario	Número de llamadas o conversaciones con el usuario que reportó falla
		Número de llamadas o conversaciones con el usuario que solicitó el servicio
Desde su arribo hasta el desalojo	Aseo diario	Número de cambio de lencería
	Limpieza en habitaciones y baños	Cantidad de veces de limpieza de pisos, alfombras y baños
	Verificación diaria del aseo y orden	Número de verificaciones

Al momento de cobro de servicios	Confiabilidad	Verificación de cobros, sin sorpresas	Número de reclamos sobre cobros
		Facturación y cobros correctos	Cantidad de dudas o interrogantes expuestas por el usuario
Desde su llegada hasta su despedida	Seguridad	Saludo al usuario por su nombre	Percepción cualitativa del usuario
		Atención amable y respetuosa	Percepción cualitativa del usuario
Desde su llegada hasta su despedida	Tangibilidad y Empatía	Espacios físicos agradables y Tranquilidad en el establecimiento	Cantidad de plantas y otros elementos decorativos por área
			Percepción cualitativa de empleados y usuarios
Desde su llegada hasta su despedida	Empatía	Tendencia de tarifas	Percepción cualitativa del usuario
		Precios o tarifas bajas	% de incremento de tarifas
		Seguimiento del comportamiento de las tarifas de la competencia	% de diferencia entre tarifas del establecimiento y su competencia

Fuente: Elaboración propia a partir de datos tomados de Lovelock y Wirtz (2008) y Zeithaml y Bitner (2002).

5. Referencias

- Albercht, K. (1992). *La excelencia en el servicio*. México: Ed. Norma.
- Álvarez, J., Díaz, F. y Álvarez, I. (2001). *El Sistema Canario de Innovación y el Sector Turístico*. España: Fundación FYDE- Caja Canarias.
- Cartay, Rafael. (1999). *La situación actual y análisis del turismo en el estado Mérida*. En *Mérida Estado Competitivo 2020*. Venezuela: Universidad de Los Andes y PDVSA).
- Corporación Merideña de Turismo, - CORMETUR- (2005). *Encuestas de flujo turístico, Año 2005*. Sub-Unidad de Estadística. Venezuela.
- Corporación Merideña de Turismo, - CORMETUR- (2005a). *Integrantes del Sistema Turístico Nacional del estado Mérida*. Gerencia de Promoción y Mercadeo. Venezuela.
- Corporación Merideña de Turismo, -CORMETUR- (2006). *Informe Estadística del Turismo. Año 2006*. Gerencia de Promoción y Mercadeo. Sub-Unidad de Estadística. Venezuela.
- Corporación Merideña de Turismo, -CORMETUR- (2007). *Informe Estadístico del Turismo, Año 2007*. Sub-Unidad de Estadística, CORMETUR, Venezuela.
- Díaz, F., Álvarez, J., González, O., Jiménez, V., Bethencourt, M., Vera, J., Fernández, C., Clivaz, C. y Matos-Wasem, R. (2006). *Política turística: La competitividad y sostenibilidad de los destinos*. España: Ed. Tirant Lo Blanch.
- Evans, J. y Lindsay, W. (2007). *La administración y el control de la calidad*. (7ma. ed). México: Thomson Editores.
- Francés, A. (2003). *Turismo: Competitividad y estrategia*. Caracas: IESA.
- Ginebra, J. y Arana, R. (1999). *Dirección por servicios*. México: Limusa Noriega Editores.
- Graterol, A. (1999). *Estructura Económica del estado Mérida*. En *Mérida Estado Competitivo 2020*, Instituto de Investigaciones Económicas. Venezuela: Universidad de Los Andes y PDVSA.
- Hoffman, K y Bateson, J. (2002). *Fundamentos de Marketing de servicios*. Conceptos, estrategias y casos. (2ª. ed.). México: Internacional Thomson Editores, S.A.
- Instituto Nacional de Estadística – INE- (2009). *Turismo internacional. Encuesta de turismo receptivo, principales indicadores*. Informe Técnico: I, II, III, y IV del 2008. Gerencia General de Estadísticas Económicas. Venezuela.
- Instituto Nacional de Estadística – INE- (2009a). *Turismo internacional. Encuesta de turismo emisor, principales indicadores*. Informe Técnico: I, II, III, y IV del 2008. Gerencia General de Estadísticas

Económicas. Venezuela

- Kotler, F., Bowen, J. y Makens, J. (2005). *Marketing para hotelería y turismo*. (3ª. ed.) México: Prentice -Hall.
- Lind, D., Marchal, W. y Wathen, S. (2005). *Estadística: Aplicada a los negocios y a la economía*. (12da. ed). México: Mc Graw Hill.
- Lovelock, C. y Wirtz, J. (2008). *Marketing de servicios*. (6ta. Ed.) México: Pearson Educación.
- Manduca, R. (2003). *Venezuela bajo tres escenarios*. En Manero, F. y Pastor, L. (Eds.) *El Espacio Latinoamericano*. (pp. 325-356). Universidad de Valladolid.
- Mila, C. (1999). *Los servicios de los hoteles tres estrellas y su influencia en el retorno del turista*. Trabajo de Maestría no publicado. Universidad de Los Andes. Venezuela.
- Morillo, M. (2007). *Análisis de turismo receptivo venezolano*. *Revista Contaduría y Administración*. 222. México, pp. 115 – 135.
- Organización Mundial del Turismo (2008). **Barómetro OMT del turismo mundial**. Vol. 6, (1), Enero del 2008. Disponible en: http://www.unwto.org/facts/eng/pdf/barometer/UNWTO_Barom08_1_excerpt_ps.pdf Consultado el 22 de abril del 2009.
- Oreja, J. (2000). *Análisis estratégico de la empresa hotelera en Canarias*. En M. Melchior (Ed.), *Turismo en Canarias*, (pp. 195-235). España: Gobierno de Canarias y ULL.
- Pacheco, J., Castañeda, W. y Caicedo, C. (2002). *Indicadores integrales de gestión*. Colombia: McGraw Hill.
- Ramírez, C. (2002). *Calidad total en las empresas turísticas*. México: Trillas.
- Roca, V., Escrig, A., Bou, J. y Beltrán, I. (2005). *Elementos básicos de la dirección de la calidad*. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*. 14, (1), pp 28-32.
- Walker, D. (1991). *El cliente es lo primero*. (2ª. Ed.) Madrid: Díaz de Los Santos.
- Zeithaml, V. y Bitner, L. (2002). *Marketing de servicios. Un Enfoque de Integración del Cliente a la Empresa*. (2a. Ed.). México: McGraw-Hill.
- Zeithaml, V. Parasuraman, A. y Berry, L. (1993). *Calidad total en la gestión de servicios. Como lograr el equilibrio entre las percepciones y las expectativas*. España: Díaz de Santos.

La firma y los costos de transacción

Rodríguez B., Germán G.

Recibido: 19/03/2010 - Revisado: 31/08/2010 - Aceptado: 03/12/2010

Rodríguez B., Germán G.
Lcdo. Contaduría Pública
Especialista en Finanzas
M.Sc. en Finanzas
Universidad de Los Andes, Venezuela
gguillermorb@yahoo.com / gerodri@ula.ve

El objetivo de esta revisión documental es explicar las conexiones que existen entre la teoría de la firma y los costos de transacción a la luz de los aportes realizados por Ronald Coase (1937); así como, descubrir los elementos a considerar al momento de constituir firmas o actividades dentro de ellas. Para ello, se desarrolló el concepto de firma y costo de transacción desde el punto de vista de su creador y de algunos autores que han investigado en la misma dirección. A objeto de facilitar la explicación, fue necesario tratar de forma integrada el concepto de firma y sus componentes, y el concepto de costos de transacción. Para argumentar las conexiones entres ellos, bajo la teoría de Coase. El desarrollo de la investigación permitió, además de incorporar las ideas y proposiciones de otros investigadores, quienes a lo largo de más de setenta años han basado sus investigaciones en los fundamentos de su teoría. El principal hallazgo, además de aportar las bases para las definiciones, fue confirmar la vigencia del trabajo de Coase a pesar del tiempo transcurrido.

Palabras claves: Teoría de la firma, costo de transacción, componentes, conexiones.

RESUMEN

This book review aims at explaining the relationships between the theory of the firm and transaction costs taking into consideration the contributions made by Ronald Coase (1937), as well as at discovering the elements to be considered when establishing firms or activities inside them. To this end, the concepts of firm and transaction costs were built up from the point of view of its creator and some authors who have researched in the same direction. In order to facilitate such description, it was necessary to consider in an integrated way the concept of firm and its components, and the concept of transaction costs. Their relationships were argued under Coase's theory. This research also allowed incorporating other researchers' ideas and proposals, who over more than 70 years have based their research on his theory. The main finding, apart from providing the basis for the concepts, was to confirm the validity of Coase's work despite the time elapsed.

Keywords: Theory of the firm, Transaction cost, Components, Relationships.

ABSTRACT

1. Introducción

Las empresas o firmas, independientemente de la teoría económica, han existido y en sus inicios se concibieron como unidades familiares, luego del crecimiento derivado de la revolución industrial experimentaron un desarrollo acelerado que las obligó adecuar sus estructuras para ajustarse a las nuevas realidades.

En este contexto, es fundamental acordar el concepto de firma mas allá de la definición teórica abstracta, lo que conduce a resolver la incógnita de la ubicación del término y también enunciar las diferencias que existan, si existen, entre el concepto y la empresa del mundo real, entendiéndola como un ente complejo en la cual la gerencia y los acuerdos son actividades fundamentales para la producción.

El objetivo del artículo es explicar las conexiones que existen entre la teoría de la firma y los costos de transacción, a la luz de los aportes realizados por Coase (1937), así como descubrir los elementos a considerar al momento de constituir firmas o actividades dentro de ellas, para ello se desarrolló el concepto de firma y costo de transacción desde el punto de vista de su creador y de algunos autores, que han investigado en la misma dirección.

En la primera sección del artículo se desarrolla, el concepto de firma y los elementos para su definición. Coase (1937), observa el surgimiento de firmas sujetas a organización deliberada, es decir, aparece la planificación individual de la actividad productiva representadas por firmas; ante esta realidad se pregunta por qué existen las firmas y por qué son diferentes. Comienza a percibirse que existe algo más importante que las relaciones internas de cada fábrica, que son las relaciones con el resto del mundo económico, esas interacciones definen algunos comportamientos que justifican el crecimiento de las firmas.

El concepto fabril de caja negra empieza a desaparecer, se concibe la empresa como una realidad concreta que debe ser explicada tomando en cuenta las internalidades y, dentro de ellas el cuerpo gerencial.

En la segunda sección se desarrolla el concepto de costo de transacción y su incidencia en la creación de firmas. Las firmas surgen como opción para la sustitución del mecanismo de precios. En este contexto, aparece el teorema de Coase como elemento para explicar la existencia de costos por usar el mercado, llamados costos de transacción que tienen incidencia en los resultados y que pueden conducir a generar una ventaja competitiva sustentable.

La organización de cierta actividad económica se realizará dentro de una firma, si los costos de coordinar la producción dentro de ella son menores que los costos en que se tendrían que incurrir si se adquiere el insumo a través del mercado.

La selección de la actividad que pueda ser desarrollada internamente, dependerá de las características particulares de la firma, existirán algunas en las cuales a través de una articulación vertical pueda ser ventajosa; sin embargo, existirán otras que la actividad será más conveniente ubicarla en el mercado, o a través de asociaciones estratégicas u otro mecanismo de cooperación.

En la última sección se presentan las conclusiones del artículo, y la vinculación de la teoría de Coase con los costos de transacción, como fundamentos para seleccionar los modelos de negocio, para generar una ventaja competitiva.

2. Concepto de firma y sus componentes, costos de transacción bajo la teoría de Coase

La teoría económica clásica denomina empresa a las unidades de producción, confundiendo así el concepto de empresa con el de planta o instalación industrial. La empresa es descrita en el apartado de microeconomía como una caja negra en la que entran factores productivos y salen productos y servicios. Lo que ha interesado tradicionalmente a los economistas al referirse a las empresas, ha sido explicar cómo maximizan sus beneficios, dadas sus funciones de costos y los precios del mercado.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española (2009), se define a la firma como **razón social o empresa**, en el momento que Coase hace referencia a firma se refiere al término de empresa.

La escuela neoclásica plantea un enfoque basado en el análisis marginalista y el equilibrio de la oferta y la demanda, teniendo en cuenta el supuesto de que los individuos (y otro tipo de agentes económicos), tienen un comportamiento racional e intentan maximizar su utilidad o beneficio, mediante decisiones sustentadas en la información disponible.

El concepto de firma evolucionó hasta la interpretación dada por Coase, en su artículo *The nature of the Firm* (1937), en el cual expresa la importancia de definir la palabra empresa y también enunciar las diferencias, entre el concepto y "la empresa del mundo real."

Coase (1937), llamó “empresa del mundo real” a las organizaciones que existían bajo planificación deliberada, que organizaban actividades de forma individual sin la ingerencia del mercado, en las cuales la elección de la política de crecimiento no definía el mecanismo de precios.

De igual manera Coase, pretende demostrar que se puede obtener una definición que no solamente es realista, en cuanto se corresponde con lo que se entiende como empresa en el mundo real, sino que puede ser analizada con instrumentos del análisis económico.

Simón (1991), señala que existen dos factores importantes que impulsaron la evolución de la teoría de la firma: Primero, el desarrollo histórico de la empresa capitalista; segundo, el carácter abstracto de la teoría de la empresa, estándar para la explicación de los fenómenos. La firma es fundada bajo la concepción del jefe de la empresa, la función de producción y la maximización de la ganancia en una situación de competencia perfecta. En efecto señalan que el aumento de la extensión en el campo de la investigación de la concurrencia imperfecta y las relaciones inter-firmas conducen a profundizar la concepción de empresa, pero conservando lo esencial del análisis neoclásico.

La finalidad es construir una teoría de la empresa más cercana a los fenómenos de la realidad, dejando de un lado la noción cerrada de empresa, en la cual las interacciones con el mercado no le daban una característica particular.

Es importante ubicar el desarrollo de la teoría de la firma en el contexto en el cual fue elaborada, entender la empresa bajo la concepción fabril, cerrada explicada como una caja negra en la cual existía una corriente de recursos de entrada y unos de salida. Así mismo, pretender que la actividad económica no se podía planificar de manera individual, colocó a la teoría económica en un dilema que el mecanismo de precios no podía resolver, por lo que la iniciativa empresarial surge como mecanismo de sustitución de los precios.

El objetivo principal de Coase (1937), fue explicar porque la actividad económica era organizada internamente en la firma, por el contrario, no era su propósito predecir cual actividad de manera particular sería organizada dentro de la firma.

Existen dos elementos principales con respecto a la organización de la actividad económica, el primero es ¿por qué una actividad es organizada dentro de firmas y no adquirida a través del mercado?, la otra pregunta igualmente importante es ¿por qué una actividad es organizada dentro de

una firma o firmas y no en cualquier otra?, es decir, ¿cómo es distribuida la actividad económica entre firmas? La diferencia principal entre esas dos preguntas es que, la primera se relaciona con el nivel institucional, y en consecuencia su preocupación es por la institución de la firma y el mercado como un todo; mientras que la segunda se relaciona con la organización de la firma y en consecuencia la preocupación es por la firma de manera específica y de la estructura en segmentos particulares, (Madhok, 2002).

Otra pregunta fundamental que surge del trabajo de Coase es: ¿por qué se organiza una actividad dentro de la firma?, o para expresarlo de manera diferente, ¿por qué las firmas hacen lo que hacen?

Coase también hizo otra pregunta ¿por qué no organizar todas las actividades económicas dentro de una firma grande?, o, exponiéndolo de otra manera, ¿por qué las firmas no hacen, lo que no hacen?; esta segunda pregunta, de la misma manera que la primera, es aparentemente simple, pero tienen una importancia considerable, el costo de decidir hacer algo en lugar de comprarlo está en descubrir los precios relevantes, entonces el costo menos obvio pero no menos importante es decidir hacer algo, para lo cual la firma está inadecuadamente organizada para hacerlo competitivamente (Madhok, 2002).

De igual manera, pueden existir rendimientos decrecientes asociados al tamaño de la firma. Resolver el problema derivado de la relación tamaño-eficiencia, es una de las incógnitas teóricas más serias, ya que la posibilidad de obtener ganancias de monopolio ofrece incentivos poderosos a una expansión de la empresa continua e ilimitada, cuya fuerza debe ser contrarrestada por otro incentivo igualmente poderoso, la eficiencia decreciente del crecimiento del tamaño de la empresa (en la producción de renta monetaria), como consecuencia de la competencia (Coase, 1937).

En palabras de Coase:

El empresario deja de poner los factores de la producción en los usos donde su valor es mayor, es decir, deja de sacar el máximo provecho de los factores de la producción. Otra vez, el punto a ser alcanzado es aquel donde la pérdida a través del desperdicio de recursos es igual a los costos de mercadeo en el intercambio de la transacción en un mercado abierto o de las pérdidas si la transacción fuera organizada por otro empresario (p. 394).

El argumento clarifica la importancia de reconocer las diferencias en los costos de producción entre ellos y con otros costos, comparación hecha esencialmente de dos maneras, en las cuales una actividad que ha sido organizada dentro de la firma, ocurre que los costos necesarios para hacerlo son: (a) no solamente más bajos que a través del mercado, pero, (b) además más bajo que esos dentro de cualquier otra firma; de otra manera sería más ventajoso que otra firma lo organizara, estas dos comparaciones no son inconexas, sobre todo si tenemos presente que la mayor parte de la actividad económica es llevada por firmas, (Coase, 1937; Simon, 1991), el mercado, en su mayor parte, es una representación implícita y abstracta de otras firmas (Demsetz, 1988; Chandier, 1992; Coase, 1937; 1991).

Para subrayar este punto, Coase (1987), agregó detalles a su trabajo original: Qué emerge de la competición entre las firmas, es una situación en la que, aparte de la compra de los servicios de los factores de la producción y el comercio de venta al por menor, la mayoría de las transacciones del mercado serán los intercambios entre firmas (p. 40).

Podemos concluir que, los intercambios en el mercado son principalmente las cantidades de intercambio entre firmas, la división del trabajo entre la firma y el mercado es en realidad la división del trabajo entre firmas. Éstos determinan la distribución de la actividad económica entre ellas, constituyéndose en algunos aspectos enmarcados en relación con las diferencias de rendimiento entre firmas, fundamentos en los cuales los costos de transacción juegan un papel fundamental.

De acuerdo al diccionario de la Real Academia Española (2009), en una de sus definiciones se encuentra **costo** o **coste** como gasto realizado para la obtención o adquisición de una cosa o servicio; y **transacción** como acción de transigir; por extensión trato, convenio o negocio.

La razón fundamental por la que puede ser ventajoso establecer una empresa parece residir en el hecho de que es costoso utilizar el mecanismo de los precios. El costo más obvio de organizar la producción a través del mecanismo de los precios relevantes, este costo se puede reducir, pero no se puede eliminar, al ir apareciendo especialistas que venden esta información, también hay que contar con los costos de negociar y realizar un contrato por separado para cada transacción de intercambio que tiene lugar en el mercado (Coase, 1937, p. 8).

En estos términos Coase define los costos de transacción distintos a lo asociados para la determinación del costo de producción, sin embargo, pueden formar parte de ellos.

En términos generales, los costos de transacción pueden definirse como los costos necesarios para ordenar o crear y operar las instituciones y garantizar la obediencia de las reglas.

En el escenario de costos de transacción nulos, se llevará a cabo un intercambio eficiente de propiedad, independientemente de la decisión legal. Esta proposición, conocida como el Teorema de Coase, no se cumple cuando se consideran los costos de transacción, la negociación resulta costosa por lo cual el marco institucional de leyes determina la eficiencia de los intercambios.

Cuando una compañía trata de determinar la transferencia a otro, o el mantenimiento (dentro de ella) de la producción de bienes y servicios, los precios del mercado no son el único factor, existen costos de transacción generados por la búsqueda de la compañía adecuada para llegar a un acuerdo y el tiempo y costo de realizar este acuerdo.

Coase, encontró determinante para la existencia de las empresas, la búsqueda de minimizar costos de transacción al interiorizar intercambios, que de realizarse en el mercado, llegarían a ser más costosos. Esto debido a que las transacciones de mercado dentro de la empresa están eliminadas y la complicada estructura del mercado de transacción esta sustituida por el empresario coordinador.

En ese orden de ideas, se puede definir a los mercados como instituciones que existen para facilitar el intercambio, es decir, que existen para reducir los costos que implica la realización de transacciones (Coase 1990), por supuesto, para que funcionen deben de existir arreglos que perfeccionen los intercambios.

Para North (1990), la base de los costos de transacción se encuentra en los costos de información, entendidos como los costos de medición de lo intercambiado y los costos de proteger y hacer cumplir lo pactado. Sin embargo, presenta los costos de transacción como dentro de los costos de producción, de esta manera, los costos totales de producción son la sumatoria de recursos de tierra, trabajo y capital que participan en la transformación de atributos físicos de un bien, además de aquellos involucrados en la negociación, definición, protección y cumplimiento forzado de derechos de propiedad.

De no existir costos de transacción, los agentes económicos

podrían buscar la información necesaria y, acordar los intercambios para maximizar la producción, independientemente de las reglas de responsabilidad que se deriven de los incumplimientos.

Cada firma maximiza sus beneficios sujetos a sus condiciones de costos, sin embargo, al no considerar los costos de transacción, se falla en explicar el comportamiento de los agentes. La existencia de costos de transacción positivos introduce nuevas restricciones y genera resultados, "eficientes" diferentes. (Alessi (1983)), muestra como la elección de los agentes puede ser definida por la minimización de costos de transacción, antes que por la maximización de sus funciones de producción y con ello, de los beneficios esperados a corto y mediano plazo.

La teoría de la firma ha considerado la actividad de transacción como parte del proceso productivo, y se han experimentados desarrollos en la elaboración de modelos para explicarlos, con lo cual se pueden llegar a resultados óptimos tomando en consideración los costos de transacción en las decisiones de la firmas.

La economía de los costos de transacción se relaciona con el diseño de contratos y la asignación de recursos (Williamson, 1996) al igual que el estudio de los derechos de propiedad (Hart, 1995), con el fin de regular los comportamientos oportunistas. La economía de los costos de transacción considera a los costos de transacción, como aquellos que hacen posible el sistema económico (Arrow, 1969)

North (1990), teoriza sobre la estabilidad y la mutación de las estructuras económicas, considerando que los costos de transacción condicionan las estructuras, atribuyendo a los precios relativos una gran dosis explicativa de las variaciones ocurridas en la historia.

Estas maneras distintas mediante las cuales las firmas manejan sus recursos y capacidades, pueden resultar en un rendimiento superior y funcionar como una fuente perdurable de ventaja competitiva (Barney, 1991, Peteraf, 1993).

En este aparte, se incorpora el papel del gobierno en el mercado y, como en algunas oportunidades éste puede influenciar en el uso de los factores de producción mediante decisiones administrativas, sin embargo, la empresa ordinaria sujeta a controles en sus operaciones, por condiciones de competencia, puede generar actividades a costos más bajos que el gobierno. El gobierno si desea puede evitar el mercado la empresa no (Coase, 1960).

Está claro que el gobierno tiene poderes para obtener ciertas cosas

a un costo menor en relación con una organización privada, pero la maquinaria gubernamental en sí misma, podría en la mayoría de los casos, resultar extremadamente costosa, (Coase, 1960). Es importante tomar en consideración las acciones que pueda desarrollar el gobierno, en el marco de la formulación de la política institucional de crecimiento.

Uno de los aportes de mayor relevancia en el trabajo de Coase (1937), consiste en su proposición básica acerca de la importancia de los costos de coordinación y transacción. Aseveración que se fundamenta en que el tiempo no ha cambiado el enfoque, han transcurrido mas de 70 años de su contribución original y ésta se mantiene vigente, constituyendo la base y fundamento de investigaciones recientes que van desde explicar la construcción de la política económica (Dixit, 1996), hasta dar soporte a la creación de teorías de firmas dedicadas al bien común (Sison, 2007).

Debido a que cada firma tiene un área básica de competencia, acumulada a través de la experiencia, esto le da origen a su ventaja competitiva, así como a su limitación competitiva. Una sobredimensión de actividades respecto a otras, que son demasiado diversas y distintas, no sólo diluye la fuerza de su competencia, sino que, también incrementa el costo de organizarla internamente. Lo que podría ser atribuible a la falta de experiencia y pericia en esas áreas, ese comportamiento es poco aconsejable; por otro lado, actividades muy relacionadas ahorran gastos ya que los recursos y las tareas pueden ser utilizadas a través de las estructuras ya creadas.

Coase (1937), previó el mismo argumento en su trabajo original: "Esto podría parecer que los gastos de organizar y las pérdidas a través de los errores aumentarán con un aumento en... la disimilitud de las transacciones". (Coase, 1937, p. 397).

Los costos de organizar una actividad dentro de cualquier firma, en particular, depende de las otras actividades en las que está comprometida. Un grupo de actividades dadas facilitará la realización de algunas de ellas, pero podría dificultar el rendimiento de otros. Son estas relaciones las que socavan la organización actual de la producción (Coase, 1972, p. 64).

Pero esto (ejemplo, la pregunta de por qué son firmas) no nos dice cual debe ser la estructura de producción. Eso depende de cuales firmas pueden llevar a cabo esta actividad a un costo más barato y esto es presumiblemente determinado por otras actividades que las firmas han emprendido. (Coase, 1988, p. 40).

Existen dos aspectos a los cuales debemos prestar atención, primero la actividad principal de las firmas no es comprar y vender o seleccionar los arreglos organizacionales, es dirigir una empresa (comprar, vender, y escoger los arreglos contractuales son solo una parte, aunque bastante importante). Segundo, la comparación relevante no es simplemente de costos operativos, pero si de los costos de obtener resultados, a través de tener similares resultados con bajos costos o superiores resultados con el mismo nivel de costos.

Esto resalta que existen diferencias entre firmas en la esfera de producción que tienen que ser reconocidas al tratar de comprender mejor la estructura institucional de la producción, la fuente de la ventaja tiene que ver con esas actividades que son capaces de conducir de manera superior otras firmas y que es difícil que ellas copien competitivamente dentro de un tiempo y rango aceptable de costo, tales diferencias explicarían por que una actividad es organizada dentro de una firma particular y no obtenida a través del mercado.

Básicamente, con la introducción de los costos en la valoración institucional comparativa, Coase partió del enfoque exclusivo sobre la firma ortodoxa con una economía neoclásica en su función de producción. Enfatizando en los costos de transacción y argumentando que un firma internalizará las actividades de otra solamente si los costos de transacción ahorrados son más grandes que cualquier gasto de producción adicional, él en esencia incorporó los costos de transacción (la dimensión de intercambio) y los gastos de producción (la dimensión de producción) (Madhok, 2002).

En concordancia con los basamentos de Coase (1937), Williamson (1985) hizo básicamente lo mismo, señaló que el modo de organización depende de la suma de gastos de producción y de los costos de transacción; Williamson (1985), trató la producción de una manera estilizada, manteniendo la tecnología de producción constante y exageradamente determinada, como un dispositivo pedagógico, concentrándose en su exposición en los costos de transacción. La elección institucional comparativa se basó en la valoración de una transacción eficaz (Williamson, 1985, p. 89).

La mayor contribución de Williamson (1985), al incorporar los costos de transacción dentro de los costos de producción, fue hacer la teoría más predictiva a través de un enfoque de la firma, como una estructura de gobierno más micro analítica e identificando las características

particulares de la transacción, en especial asignando especificidad al importante papel en la valoración institucional comparativa.

Desde Williamson (1975), la teoría ha cambiado a partir de los aspectos iniciales y generales de Coase (1937), a una relación con los asuntos de la apropiación, propiedad, alineación con los incentivos y la identidad.

A pesar de sus diferencias en el énfasis, tanto Coase (1937), como de Williamson (1975,1985), vieron la firma y el mercado como medios alternativos de coordinación, la firma coordina a través de las relaciones de autoridad y el mercado a través del mecanismo de los precios

A pesar de que el artículo de la naturaleza de la firma de Coase, fue editado en el año 1937, con posterioridad Coase (1960,1972,1988,1990) ha realizado aportes que han permitido clarificar algunos elementos que en los contextos actuales son difíciles de enmarcar para una mejor comprensión, Coase (1990), señala que el factor dominante que determinará la estructura institucional de la producción, en general, no serán los costos de transacción, pero si los respectivos costos de la firma para organizar una actividad particular, esto no quiere decir que los costos de transacción no sean importantes en casos particulares, sino que no serán importantes al determinar la forma de los arreglos organizacionales hechos por las firmas. Lo que quiere decir, lo cual es correcto, es explicar la estructura institucional de la producción en el sistema como un todo, para ello es necesario dejar al descubierto las razones por las que es diferente el costo de organizar la actividad individual entre firmas y no adquirirla a través del mercado.

El éxito de la firma es originado por el disfrute de una ventaja organizacional, que le permite organizar la actividad económica de manera que el mercado simplemente no podría porque sus costos serian superiores.

La importancia en la decisión de las firmas de internalizar una actividad u obtenerla vía mercado, está basada en una política de crecimiento bajo una evaluación de costo beneficio y analizando la posibilidad de sustentabilidad de la política, ya que realizar continuos acomodados por información inexacta del comportamiento futuro de los mercados, genera costos difíciles de absorber.

La evaluación puntual de la decisión, debe incorporar las repercusiones futuras de la misma, los mercados por presiones competitivas intentarán acomodarse a nuevas realidades, por lo tanto

los escenarios de riesgo e incertidumbre deben ser considerados, ya que las condiciones de los mercados pueden ser altamente volátiles.

Lo que puede ser considerado una ventaja competitiva en este momento, dejará de serlo si no se incorporan mecanismos de anticipación en la firma que facilite la simulación de las condiciones futuras de los mercados.

Así mismo, el concepto jurídico de sociedad ha evolucionado en las últimas décadas, sustituyendo la visión contractual por la institucional, en la medida en que aumenta la responsabilidad comunitaria de la persona mercantil. El espíritu liberal imperante en el momento histórico de consolidación de grandes compañías mercantiles, de acuerdo al cual la sociedad nace para sus socios, está siendo afectado por las modificaciones en el entorno que las obliga a incorporar la socialización de la actividad mercantil.

De esa manera, las diferentes líneas de pensamiento presentadas se complementan, se van integrando una con otras, cada una ilumina aspectos propios de cada enfoque para interpretar un mismo fenómeno complejo y cambiante, como es la firma.

3. Conclusiones

La argumentación presentada con anterioridad ha permitido el sustento para exponer los elementos involucrados en la concepción de una firma. Dichos elementos están relacionados con: La firma desde el enfoque neoclásico, el mercado y sus implicaciones, la coordinación como actividad que marca la pauta en la organización y el gobierno, interpretado por algunos como la gerencia o *management*.

El enfoque neoclásico enfatiza en la noción de firma como caja negra, Coase (1937), presentó por primera vez que existían acciones individuales, que ejecutaban las firmas derivadas de planificación deliberada y no respondían a mecanismos de equilibrio del mercado.

Los lineamientos básicos del trabajo de Coase (1937), justifican la existencia de la firma y su grado de integración. Entenderemos una firma como un sistema que interactúa con su entorno materializando una idea, de forma planificada, dando satisfacción a unas demandas y deseos de la sociedad, a través de una actividad económica.

Coase no intenta definir el concepto de firma, se fundamenta en el enfoque neoclásico para explicar su existencia, partiendo del supuesto de que no existen costos de transacción nulos en condiciones normales.

El mercado presenta deficiencias y el equilibrio perfecto determinado por los precios, no funcionan en algunos segmentos. Las firmas organizan actividades internas para obviar la asignación de recursos a través del mercado, con la finalidad de sustentar una política de crecimiento y poder generar una ventaja competitiva.

La decisión de constituir firmas o de actividades dentro de una, debe obedecer a procesos de evaluación racional, que considere los costos de organizarla internamente, conseguirla en el mercado, o buscar una firma particular que la pueda proveer en mejores condiciones.

4. Referencias

- Arrow, K. y Debreu, G. (1954). *Existente of an equilibrio, for a competitive economy*. U.K.: Econometrita. 22.
- Barney, J.B. (1991). *Firm resources and sustained competitive advantage*. Boston USA: *Journal of Management* 17, pp. 99-120.
- Coase, R. E. (1937). *The nature of the Firm*. *Económica*, U.K.: 4, pp.386-405.
- Coase, R. E. (1960) *La firma, el Mercado y la ley*. USA: Alianza Editorial.
- Coase, R. E. (1972). *Industrial organization: a proposal for research*. In *Policy Issues and Research Opportunities in Industrial Organization*. New York USA: National Bureau of Economic Research 59-73.
- Coase, R. E. (1988). *The nature of the firm: influence*. USA: *Journal of Law, Economic, and Organization* 4, pp. 33-48.
- Coase, R. E. (1990). *Accounting and the theory of the firm*. USA: *Journal of Accounting and Economics* 12: 3-13
- Chandler, A.D. (1992). *Organizational capabilities and the economic history of the multinational enterprise*. USA: *Journal of Economic Perspective*. 6 (3), pp. 79-100.
- Demsetz, H. (1988). *The theory of the firm revisited*. USA: *Journal of Law, Economics and Organization*. 4 (1), pp. 141-161.
- Dixit, Avinash (1996). *The Making of Economic Policy: A transaction cost politics perspective*. Boston: The MIT Press
- Hart, O. (1995). *Firms, contracts, and financial structure*. U.K.: Oxford University Press.
- Peteraf, M. (1993). *The cornerstone of competitive advantage: a resource-based view*. USA: *Strategic Management Journal*. 14 (3), pp. 179-191.
- Real Academia Española (1992). *Diccionario de la Real Academia Española*. España: Espasa Calpe.

- Madhok, Anoop (2002). *Reassessing the fundamentals and beyond: Ronald Coase, the transaction cost and resource-based theories of the firm and the institutional structure of production*. USA: *Strategic Management Journal*. 23, pp. 535-550.
- North, D. (1990). *Instituciones, Cambio Institucional y desempeño economico*. EEUU: Fondo de cultura Economica
- Sison, Alejo José G. (2007). *Toward a Common Good Theory of the Firm: The Tasubinsa Case*. USA: *Journal of Business Ethics*. 74, pp. 471-480.
- Simon, H.A. (1991). *Organizations and markets*. USA: *Journal of Economic Perspective*. 5, pp. 25-44.
- Williamson, O.E. (1975). *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*. New York USA: Free Press
- Williamson, O.E. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism*. New York USA: Free Press
- Williamson, O.E. (1996). *The mechanisms of the governance*. U.K.: Oxford: University Press.

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

AÑO 14-Nº 22

ENERO-JUNIO 2011

Depósito Legal pp 199802ME395

PUBLICACIÓN SEMESTRAL

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 currículo 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). Las 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 N^o _____ Frecuencia: _____

Campo de Estudio: _____



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MÉRIDA VENEZUELA

CDCHTA

El Consejo de Desarrollo, Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes 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 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

Tel: 0274-2402785/2402686

Luis Teneud Coordinador General

