

## SUMARIO

### Editorial

Elvis Núñez (Universidad de Los Andes, Venezuela)  
..... 3

### Artículos

- Altuve, Germán (Universidad de Los Andes, Venezuela)  
**Rentabilidad de la variable activo corriente o circulante**  
*Profitability on the variable Current or Circulating Assets*  
..... 5-17
- Grisanti B., Andrés (Universidad de Carabobo, Venezuela)  
**Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente de su profesión**  
*Public accountants responsibility in the independent exercise of their profession*  
..... 18-48
- Marrero M., Daniel J. (Universidad de Oriente, Venezuela)  
**La evaluación crediticia aplicada por los bancos universales y la situación financiera de las PYMES**  
*The credit rating applied by universal banks and financial situation of SMEs*  
..... 49-65
- Morán Q., Joselyn; Ferrer, María A. (Universidad del Zulia, Venezuela)  
**Competitividad y factores críticos de éxito de las agencias de aduana**  
*Competitivity and critical success factors for customs agents in Zulia (Venezuela)*  
..... 66-86

• Morillo M., Marysela Coromoto; Cadenas, Evelin H.; Rosales, María A. (Universidad de Los Andes, Venezuela) <b>Inversión turística: Una contribución educativa para la inversión en turismo receptivo</b> <i>Tourist Investment: An educational contribution for investment in the tourism</i> ..... 87-107	87-107
• Obando, Laura (Universidad de Los Andes, Venezuela) <b>Aspectos empresariales en la nueva Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras</b> <i>Some bussiness management aspects about the new labor law</i> ..... 108-141	108-141
• Reinoso P., Doris C. (Universidad Nacional Experimental Sur del Lago, Venezuela) <b>Inserción de la variable ambiental en el pensum de estudios del Programa de Contaduría Pública de la UNESUR</b> <i>Inserting the environmental variable in the curriculum of studies of public accounting program of the National Experimental University of South Lake</i> ..... 142-162	142-162
<b>Índice Acumulado</b> ..... 163-181	163-181
<b>Instrucciones para los autores</b> ..... 183-185	183-185
<b>Instrucciones para los evaluadores</b> ..... 186	186
<b>Planilla de suscripción</b> ..... 187	187
<b>Planilla de canje</b> ..... 188	188

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

AÑO 17-Nº 29. JULIO - DICIEMBRE 2014. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533  
ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395  
Depósito Legal ppi 201202ME4097

## EDITORIAL

### **Desde la Responsabilidad del Contador Público Independiente (CPI) hacia la Actualización Curricular...**

La dinámica de la profesión contable se caracteriza por la constante emisión de normas, leyes y propuestas que en interacción con la realidad de las organizaciones con su entorno inmediato nacional e internacional, requieren que los profesionales del área se mantengan atentos a los cambios, para adaptarse y evaluar los efectos en las entidades y en las actuaciones del ejercicio profesional. Un claro ejemplo de ello, son las recientes reformas económicas aprobadas en Venezuela, en un intento por desarrollar el área agrícola, turística e industrial del País. La transformación del sistema tributario con reformas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Impuestos a Cigarrillos, Especies Alcohólicas y reforma del Código Orgánico Tributario; así como, otras leyes habilitantes relacionadas con el sector público y privado (productivo), se proponen simplificar trámites administrativos y continuar el estilo de controlar las actividades económicas y medidas contra los diversos ilícitos que se ha acrecentado en materia cambiaria, de capitales y el contrabando.

En este número se abordan interesantes reflexiones tales como, la responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente de su profesión, análisis de los factores críticos de los agentes de aduana, poniendo énfasis en el caso de estudio de la competitividad y factores críticos de éxito en los agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela). Reflexión y discusión sobre la inversión turística, aspectos empresariales en la nueva Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras.

En este número se abordan dos atrayentes temas financieros como son: la rentabilidad de la variable activo corriente o circulante y la evaluación crediticia aplicada por los bancos universales y la situación financiera de las PYMES.

Finalmente, se aborda la posibilidad de inserción de la variable ambiental en el pensum de estudios del programa de Contaduría Pública de la UNESUR. En donde la incorporación de la variable ambiental en la formación y las actuaciones de los profesionales, es el centro del tema.

La profesión del contador público, con la continua adopción y adaptación por parte de la FCCPV de normas de información financiera, aseguramiento de la información y auditoría, con alcance internacional, obliga a estar atentos para enfrentar los cambios para un mejor provecho del talento humano profesional. Con la convicción de que este nuevo año va a ser exitoso, y se continúe consolidando el desarrollo profesional. Es en ese sentido, que desde nuestro Departamento de Contabilidad y Finanzas de la FACES-ULA, consideramos estratégico que nuestra institución haya adoptado el Currículo por Competencias, y apropiarnos en consecuencia de las importantísimas consideraciones genéricas para todas las carreras, fundamentales para el éxito de la formación del contador público, con mayor énfasis en la participación del estudiante en el desarrollo de sus propias competencias con espíritu emprendedor, valores morales, éticos, ambientalistas y de responsabilidad social para las entidades y su entorno.

Profesor Elviz Daniel Núñez Barrios (Doctor de la UCM)  
Jefe del Departamento de Contabilidad y Finanzas, Escuela  
de Administración y Contaduría Pública de la FACES ULA.  
Correo electrónico: [contabilidad.finanzas@ula.ve](mailto:contabilidad.finanzas@ula.ve)

# *Rentabilidad de la variable activo corriente o circulante*

**Altuve G., José G.**

Recibido: 17-06-2014 - Revisado: 10-07-2014 - Aceptado: 20-09-2014

Licenciado en Administración de Empresas. Magíster en Gerencia de Empresas Turísticas. Doctor en Educación. Mención Administración. Universidad de Los Andes, Venezuela  
elcosmos1@gmail.com

El activo corriente, tiene su antítesis en el pasivo corriente, mientras el segundo tiene un costo de capital u oportunidad, el primero denominado activo corriente, debe responder a la variable rentabilidad. El investigador demuestra a través del siguiente contenido, que el activo corriente, genera rentabilidad y que la misma, debe guardar proporciones por encima de la obtención del costo de oportunidad del pasivo corriente. Si afirmamos que el costo de capital de la estructura financiera (pasivos totales y patrimonio), incide y afecta todas las variables, debemos pensar y en consecuencia observar y analizar, si el activo circulante genera rentabilidad, en cada uno de sus componentes o variables. La idea de cálculo de los activos corrientes estriba en el hecho de poder constatar el costo ponderado de capital de los pasivos circulantes, versus la rentabilidad de los activos corrientes. Este es un trabajo inédito ya que la rentabilidad de una organización se asocia a sus inversiones de largo plazo, olvidando buena parte del financiamiento de corto plazo, el cual tiene relación directa con el capital de trabajo bruto.

**Palabras clave:** Activo circulante, rentabilidad, costo de capital, pasivos circulantes.

**RESUMEN**

Current assets, has its antithesis in current liabilities, while the second has a capital cost or opportunity, the first one, called active current, must respond to a profitability variable. The research proves through the following content, the current active, generates profits and it must save proportions about obtaining opportunity cost of current liabilities. If we say that capital cost of the financial structure (total liabilities and equity), impacts and affects all variables, we must think, observe and analyze accordingly, if the current assets generate profitability in each of its components or variables. The idea of calculation of current assets lies in being able to find the weighted cost of capital in current liabilities, versus profitability of current assets. This is an unpublished work and that the profitability of an organization is associated with long-term investments, forgetting much of the short-term financing, which is directly related to the gross working capital.

**Keywords:** Current assets, profitability, capital cost, liabilities

**ABSTRACT**

## 1. Introducción

Basado en un planteamiento de J. M. Keynes, citado por Suárez (1998) el cual quedó inconcluso, en virtud de que sólo lo menciona, el investigador se planteó desarrollar la investigación basado en dos premisas básicas:

- a) Si los pasivos circulantes tienen un costo de capital, los activos circulantes deben generar rentabilidad.
- b) El análisis de estados financieros incluye en los cálculos de sus índices la totalidad o parte de sus activos circulantes, contrastados con la totalidad o parte de sus pasivos circulantes.

Se demuestra, basado en las dos premisas y usando modelos que sirven de base para determinar la rentabilidad de propiedad, planta y equipo, así como, algunos más específicos, tomando en cuenta los dos momentos más importantes en el tiempo, es decir, todo valor tiene un momento inicial y uno final, que efectivamente los activos corrientes generan rentabilidad y, que su planificación acorde con las actividades de corto plazo que desarrolla una organización, son vitales, para esta obtención. De igual forma, se demuestra con ejemplos prácticos, resultados que sirven de base para futuras investigaciones.

## **2. Desarrollo**

Para modelar las diferentes variables explicitadas, se hace necesario presentar una clasificación. Se destaca, que para efectos del cálculo se tomó en cuenta las más importantes, como por ejemplo el efectivo, ya que esta cuenta, prácticamente es la receptora de los ingresos que la empresa obtiene, y utiliza además los términos siguientes:

Disponible, exigible a corto plazo, realizable, otros activos no financieros

En una clasificación tradicional el activo circulante quedaría de la siguiente manera:

Disponible conformado por el efectivo, exigible conformado por todos los valores por cobrar, realizable por los inventarios y, gastos pagados por anticipado.

Según la NIC 1 el activo circulante, se denomina activo corriente y, su composición es la siguiente:

1. Efectivo y equivalente a (todo lo disponible). Ejemplos: Caja, Caja principal, Caja chica, Banco, Inversiones Negociables, entre otras.
2. Documentos y cuentas por cobrar (Exigible a corto plazo). Ejemplos: Efectos por cobrar (Efectos por cobrar descontados es la complementaria), Cuentas por cobrar, (Apartado de cobro dudoso es la complementaria), Intereses por cobrar, Arrendamiento por cobrar, Dividendos por cobrar, Regalías por Cobrar, entre otras.
3. Otros activos financieros (las otras cuentas por cobrar que se liquidarán en efectivo) Ejemplos: Reclamos a seguros, Cuentas por cobrar empresas relacionadas, Cuentas por cobrar accionistas, Cuentas por cobrar directores, Cuentas por cobrar empleados, entre otras.
4. Tributos por compensar (los créditos fiscales a favor de la entidad) Ejemplos: IVA crédito fiscal, Exceso del crédito fiscal, ISLR retenido por los clientes, ISLR declaración estimada, entre otras.
5. Inventarios (Realizables). Ejemplos: Inventario de mercancías, de materia prima, y todos los inventarios.
6. Otros activos no financieros (los que no se liquidarán en efectivo), ejemplos: Anticipo a proveedores, Reclamos

a proveedores, Intereses pagados por anticipado o prepagados, Seguros pagados por anticipado o pre pagados, Arrendamientos pagados por anticipados.

### 3. Explicación teórica de activo corriente Según la NIC 1, párrafo 66, sección 4.5 de la VEN-NIF-PYME

La entidad clasifica los activos corrientes de acuerdo a su liquidez de la siguiente manera:

- a. Cuando espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación.
- b. Cuando mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- c. Cuando espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el cual se informa; o
- d. Cuando se trate de efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un período mínimo de doce meses desde la fecha sobre la que se informa. Disponible en: [http://www.gacetafinanciera.com/ING\\_ECCA.htm](http://www.gacetafinanciera.com/ING_ECCA.htm)

### 4. Modelos

Ya hemos descrito en la parte superior, la clasificación que nos servirá de base para el cálculo que se propone.

El valor presente es el modelo tradicional que se usa para el cálculo de rentabilidad y considero que es el apropiado para lo que el autor investiga: Sin embargo, de manera sencilla podemos considerar lo siguiente:

$$\text{Rentabilidad} = (\text{Ganancia}/\text{Inversión}) \times 100$$

En términos de valor presente tenemos:

Si llamamos:

VAN = Valor actual neto

FFt = Flujos esperados de fondos desde el momento cero hasta el momento t

T = Tasa de rendimiento del efectivo

Io = Inversión inicial en el momento cero

$$VAN = \sum_{t=0}^n FFt / (1 + T)^t - Io$$

Rentabilidad en términos de dos momentos en el tiempo tenemos:

$$i \% = \frac{VrF - VrI}{VrI} \times 100$$

De donde,

i % = rentabilidad efectiva expresada en porcentaje.

VrF = valor final

VrI = valor inicial

$$VF = VA * (1 + I\%) ^N$$

Según lo anterior deducimos que la fórmula básica del interés compuesto es:

De donde:

VF = valor futuro

VA = valor actual

I% = tasa de interés periódico

N = número de períodos

En concordancia con los modelos presentados y en atención a la clasificación dada, el investigador desarrolla la teoría y el cálculo de cada variable:

- 1) **El efectivo.** Es una variable en donde converge todo lo inherente al aspecto relacionado con los ingresos y egresos de una organización. Según el esquema presentado está compuesto por: Efectivo en caja, efectivo en bancos y las cajas chicas, las cuales se crean con la finalidad de cubrir los gastos menores, e inversiones negociables, que se puedan realizar en el término de un año.

Modelo asociado con el efectivo

$$i \% = \frac{VrF - VrI}{VrI} \times 100$$

Esta variable se programa para dos momentos en el tiempo: Un momento inicial y otro final, en ese lapso, debe cubrir las expectativas para lo que fue creada, es decir, obedece a una planificación previamente dialogada y aceptada en términos de ejecución, control y evaluación. Algunos autores como es el caso de Suárez vinculan tangencialmente el uso

de tesorería a inversiones y todo ello por el tratamiento que Keynes le daba de manera amplia a las inversiones y partiendo del hecho que el concepto de inversión está asociado a rentabilidad; no obstante, el planteamiento de estos autores, va más al inmovilizado, producto de un stock o inventario que aún no se ha realizado.

Keynes, citado por Suárez (1998) expresa: No obstante la acepción económica o productiva de inversión no está exenta de dificultades. J.M Keynes, con un enfoque fundamentalmente macroeconómico considera como inversión: “la adición corriente al valor del equipo productor que ha resultado de la actividad productiva del período que se considere” (p.42). Se trata de un concepto de inversión demasiado amplio, dentro del cual se incluye tanto la inversión en capital fijo como en capital circulante. Los stocks resultantes de la producción invertida constituyen para J.M. Keynes también una inversión. Esta afirmación es importante, pero a juicio del investigador debe demostrarse porque de lo contrario ¿Qué parte de la inversión es circulante?

**2) Documentos y cuentas por cobrar (Exigible a corto plazo).**

Está conformado por varias cuentas ya señaladas al principio de la investigación, el comportamiento es similar, aunque la asiduidad de ellas difiere. Por ejemplo, no es igual el volumen de valores por cobrar proveniente de las operaciones normales, a intereses por cobrar que sólo sea esporádico. Consideramos la de mayor volumen ya que es la generadora de rentabilidad o en su defecto de costo de oportunidad.

Un valor por cobrar tiene dos momentos el inicial, cuando se crea y el final cuando se cobra; pero el diseño de la política para los cobros tiene una alta incidencia en el valor de la rentabilidad, además debemos asociarla con el retorno del dinero lo más pronto posible dado que el atraso conduce a generar un costo de capital del lado de los pasivos, concretamente de los valores por pagar que dieron origen a las compras y estas a su vez a la transformación de cuentas por cobrar. Si observamos el ciclo neto de comercialización,

estamos en presencia de una solución aceptable en términos de rentabilidad.

Para el cálculo del ciclo operativo es necesario sumar los indicadores de días de inventario ( $(\text{inventario promedio} \times 360) / \text{Costos de ventas}$ ) y días de cuentas por cobrar ( $(\text{cuentas por cobrar promedio} \times 360) / \text{Ventas a crédito}$ ), mientras que para el ciclo de pagos únicamente se determina el indicador de días de cuentas por pagar ( $(\text{cuentas por pagar promedio} \times 360) / \text{Compras}$ ).

Mediante el siguiente ejemplo, ilustraré los cálculos al suponer que el inventario, las cuentas por cobrar y por pagar promedio del último año fueron Bs 200, Bs1.500 y Bs 500 respectivamente, además que los costos de ventas, las ventas a crédito y las compras de inventario del último año fueron Bs1.000, Bs 3.000 y Bs1.300 respectivamente: Si disponemos de los estados financieros se determina el CTN (Capital de trabajo neto)

**Cuadro 1**  
**Ejemplo ilustrativo**

Indicadores	Fórmula	Dic. Cierre
Días de inventario	$((200 \times 360) / 1000)$	72
Días de cuentas por cobrar	$((1.500 \times 360) / 3000)$	180
Ciclo operativo	Días inventario + Días C x C	252
Días cuentas por pagar	$((500 \times 360) / 1300)$	138
Ciclo de pagos	Días C x P	138
Ciclo de caja	Ciclo operativo – Ciclo de Pagos	114

**Fuente:** Elaboración propia

Los anteriores indicadores financieros reflejan que en promedio el inventario se vende a crédito en 72 días, el recaudo de esas cuentas por cobrar (cartera) se realiza en 180 días y el pago efectivo de las cuentas por pagar a proveedores se efectúa en 138 días, para finalmente tener un ciclo de caja de 114 días; por lo tanto, será necesario mejorar las rotaciones de inventario y cuentas por cobrar, igualmente se deberá evaluar las políticas de compras y ventas a crédito, de lo contrario se requiere de capital de

trabajo para financiar los 114 días de operación, ya que las cuentas por pagar financian 138 días del ciclo operacional. Este ejemplo demuestra claramente que la empresa incurre en un costo de oportunidad, en virtud de que el ciclo de caja es de 114 días y, si suponemos que la política de cuentas por cobrar es 90 días y, la de compra 60 días, está incurriendo en un costo elevado que lo determinamos así:

$90/180 - 60/138 = 0,50 - 0,43 = 0,07$  50% por cuentas por cobrar y 43% por cuentas por pagar.

Este es un método sencillo pero pone de manifiesto que se debe atender el aspecto de lo pautado en cuanto a políticas se refiere y, tratar de vincular, lo más posible las políticas a la realidad circundante.

- 3) **Otros activos financieros:** la realidad, es que son cuentas de poca monta, en caso, de ser montos altos su costo de oportunidad se ve reflejado en la diferencia entre las tasas de interés cobradas por la empresa y la tasa de mora que el mercado tiene establecida.
- 4) **Tributos por compensar:** En estos casos si la empresa va a un litigio producto del no cumplimiento de los deberes formales Pago de impuesto se aplica de igual forma, los intereses que esa cuenta ha podido generar en el mercado financiero, versus los que tiene que pagar, a la tasa fijada por el instrumento legal pertinente. Ahora bien, los tributos que se compensan conforman de hecho una rentabilidad dado que el generar créditos fiscales, significa que la organización mantiene ingresos producto de sus ventas de forma creciente y está sacando el mayor provecho de sus compras.
- 5) **Inventarios (Realizables):** Están estrechamente relacionados con el ciclo neto de comercialización. Ya que las compras son su vínculo inmediato y su realización el posterior.

Esquema:

Compra de inventario --→ Se transforma en efectivo o valores por cobrar

Si es efectivo, entra al torrente del manejo del mismo y su costo de oportunidad ya se elaboró. De igual forma, si se transforma en valores por cobrar. No obstante, el inventario tiene un ciclo de vida que dependiendo del tipo, su velocidad de colocación o transformación será más rápido o más lento. En la medida que la velocidad aumente

su costo de oportunidad disminuye.

### **Ejemplo Integral demostrativo de la rentabilidad del activo corriente.**

Usamos un ejemplo ficticio aunque las variables corresponden a hechos de la realidad.

La empresa Hierro Caliente dedicada a la comercialización de marcos para ventanas, sillas, mesas en hierro forjado y todo lo relacionado con el ramo de vidrios, presenta a continuación los estados financieros de los dos últimos ejercicios comparativos en un todo de acuerdo con las Normas Internacionales.

**Cuadro 2**  
**Hierro Caliente C.A**  
**Estado de Situación Financiera**  
**Al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1**  
 (Expresado en Bolívares corrientes de diciembre de 20X1)

	Notas	Año 20X1		Año 20X0	
<b>ACTIVO</b>					
<b>Activo corriente</b>					
Efectivo en caja y bancos	3	162.597,31		615.637,37	
Deudores comerciales y otras cuentas por Cobrar	4	10.385.565,99		1.743.103,13	
Inventarios					
Casa Principal		2.621.000,86		2.015.000,00	
Total activo corriente			13.169.164,16		4.373.740,50
<b>Activo no corriente</b>					
Propiedades planta y equipos	5	1.682.836,92		1.677.012,45	
Total activo no corriente			1.682.836,92		1.677.012,45
<b>TOTAL ACTIVO</b>			<b>14.852.001,08</b>		<b>6.050.752,95</b>
<b>PASIVO Y PATRIMONIO</b>					
<b>PASIVO</b>					
<b>Pasivo corrientes</b>					
Préstamos bancarios		811.030,76		588.000,00	
Impuesto a las ganancias por pagar	6	2.278.724,74		677.782,70	
Cuentas y documentos por pagar	7	529.259,06		237.410,14	
Total pasivo corriente			3.619.014,56		1.503.192,84
<b>Pasivo no corriente</b>					
Cuentas por pagar a Socios	8	27.360,63		27.360,63	
Total pasivo no corriente			27.360,63		27.360,63
<b>TOTAL PASIVO</b>			3.646.375,19		1.530.553,47
<b>PATRIMONIO</b>					
<b>Capital Social</b>					
Capital en acciones	13	64.000,00		64.000,00	
<b>Superávit</b>					
Reserva Legal	14 b.	6.400,00		6.400,00	
Superávit por Revalorización		717.484,62		717.484,62	
Resultado del ejercicio después de impuesto a las ganancias		5.923.980,04		1.448.048,79	
Ganancias acumuladas	14 a.	4.493.761,23		2.341.976,77	
Aporte Socios GREM Transformación Sucursales en nuevas empresas				(57.710,70)	
Total Patrimonio			11.205.625,89		4.520.199,48
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>			<b>14.852.001,08</b>		<b>6.050.752,95</b>

Fuente: Elaboración propia

**Cuadro 3**  
**Hierro Caliente C.A.**  
**Estado de Resultados**  
**Para los años terminados el 31 de diciembre de 20X0 y 20X1**  
 (Expresado en Bolívares corrientes de diciembre de 20X1)

INGRESOS	Notas	20X1		20X0	
Ingresos por actividades ordinarias	9	22.328.893,76		9.702.313,63	
Devoluciones en ventas		<u>115.421,40</u>		<u>0,00</u>	
Total ingresos		22.213.472,36		9.702.313,63	
Costo de venta	10	<u>-8.863.095,80</u>		<u>-5.414.477,61</u>	
Ganancia bruta			13.350.376,56		4.287.836,02
Gastos de administración	11		-1.765.179,72		-1.805.983,64
Gastos de venta	12		<u>-3.382.492,06</u>		<u>-356.020,89</u>
Resultado antes del Impuesto a las Ganancias			8.202.704,78		2.125.831,49
Gasto por Impuesto a las Ganancias			<u>-2.278.724,74</u>		<u>-677.782,70</u>
Resultado después Ipto. a las Ganancias			<u>5.923.980,04</u>		<u>1.448.048,79</u>

Fuente: Elaboración propia

**Cuadro 4**  
**Hierro Caliente C.A.**  
**Estado de movimientos en las cuentas del patrimonio**  
**Para los años terminados el 31 de diciembre de 20X0 y 20X1**  
 (Expresado en Bolívares corrientes de diciembre de 20X1)

Período	Notas	Capital Social Suscrito y pagado	Reserva legal	Ganancias acumuladas	Superávit por revalorización	Aporte Socios	Total
Saldos al 01/12/2012		64.000,00	6.400,00	2.341.976,77	717.484,62	(57.710,70)	3.072.150,69
Ganancia del período 2012				2.125.831,49			2.125.831,49
Saldos al 31/12/2012		64.000,00	6.400,00	4.467.808,26	717.484,62	(57.710,70)	<b>5.197.982,18</b>
Ajuste Edificación				25.952,97			25.952,97
Ajuste aporte socios						57.710,70	57.710,70
Ganancia del período 2013				5.923.980,04			5.923.980,04
Saldos al 31/12/2013		<u>64.000,00</u>	<u>6.400,00</u>	<u>10.417.741,27</u>	<u>717.484,62</u>		<u>11.205.625,89</u>

Fuente: Elaboración propia

**Cuadro 5**  
**Hierro Caliente**  
**Estado de Flujos de Efectivo**  
**Para los años terminados el 31 de diciembre de**  
 (Expresado en Bolívares corrientes de diciembre de 2013)

<b>Flujo de efectivo por actividades de operación</b>	<b>20X0</b>	<b>20X1</b>
Ganancia del año	(2.125.831,00)	(951.207,00)
<b>Ajustes por ingresos y gastos que no requiere uso de efectivo:</b>		
Valores por cobrar	8.642.463,00	1.144.887,00
Inventarios	606.000,00	33.000,00
Cuentas por pagar	(291.849,00)	(18.347,00)
Impuesto por pagar	(2.278.725,00)	24.480,00
Pasivos a socios	<u>(27.361,00)</u>	<u>3.335,00</u>
<i>Efectivo neto de las actividades de operación</i>	<b>4.524.698,00</b>	<b>236.148,00</b>
<b>Flujo de efectivo de las actividades de inversión</b>		
Propiedades de inversión	<u>5.825,00</u>	
Venta de inversiones		<u>331.829,00</u>
<i>Efectivo de las actividades de inversión</i>	5.825,00	331.829,00
<b>Flujo de efectivo de las actividades financieras</b>		
Incremento/reducción de préstamos corto plazo	223.031,00	(588.000,00)
Emisión de acciones	2.151.783,00	(1.627.867,00)
Dividendos	<u>1.702.669,00</u>	<u>1.975.998,00</u>
<i>Efectivo de las actividades financieras</i>	<u>(4.077.483,00)</u>	<u>(239.869,00)</u>
Incremento/reducción en efectivo y equivalentes	453.040,00	328.108,00
Efectivo y equivalentes al inicio del año	<u>615.637,37</u>	<u>280.087,00</u>
Efectivo y equivalentes al final del año	<u>162.597,31</u>	<u>615.637,37</u>

Fuente: Elaboración propia

## **INFORME DE PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS** **A la asamblea de accionistas de la empresa** **Hierro Caliente C.A.**

Sobre la base de la información proporcionada por la administración hemos preparado, de acuerdo con la Norma Internacional de Servicios Relacionados 4410 (NISR 4410), Trabajos para compilar información financiera, los estados financieros adjuntos de la empresa **Hierro Caliente C.A.** que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2013 y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo, que le son relativos por el año terminado en esa fecha,

comparativos con el año anterior, y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas aclaratorias.

No hemos auditado ni revisado estos estados financieros y consecuentemente, no expresamos ninguna opinión sobre los mismos.

El marco conceptual para informes financieros identificado, que sirvieron de base para la preparación de los estados financieros que se anexan, fueron los principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela (VEN NIF).

Mérida, xxx de Marzo de 20xx

### **Políticas de la empresa**

La Junta Directiva en comité de gerentes de ventas, finanzas y comercialización determinó las siguientes políticas:

- a) En cuanto al efectivo debe mantenerse un 10% en promedio anual del monto de las ventas totales.
- b) La cartera de crédito no debe pasar de los 30 días
- c) El inventario promedio debe permanecer en almacén como máximo 60 días
- d) Las cuentas por pagar en general deben cancelarse cada 45 días

Como referencia adicional la rentabilidad de propiedad, planta y equipo es del 40% antes del ISIR

- a) Calcular con el programas Sistemas Alma los índices financieros
- b) Determinar si el activo corriente genera o no rentabilidad
- c) Analizar la generación o no de la misma.

### **5. Resultados obtenidos**

El software Sistemas Alma arroja los siguientes resultados:

Esta batería de índices permite al investigador plantear lo siguiente:

- A) Los índices de administración de activos son concluyentes en cuanto a la diferencia entre lo planificado como política y lo efectivamente obtenido

- B) La empresa no está generando rentabilidad en sus activos circulantes, antes por el contrario los resultados denotan un costo de oportunidad, que debe subsanarse prontamente, de lo contrario la situación se agravará en próximos períodos.
- C) El investigador no efectúa ningún cálculo, en virtud de que sólo al observar que los valores por pagar son cancelados usando financiamiento de los valores por cobrar y de los inventarios, se colige que la rentabilidad se transforma en un costo de capital de corto plazo

## 6. Conclusiones y recomendaciones

Se demuestra que efectivamente los activos circulantes o corrientes, generan rentabilidad, la cual está asociada con el uso planificado del recurso, en concordancia con la política que la empresa establece previamente. Si el efectivo cubre las necesidades del corto plazo de acuerdo a su planificación podemos indicar que cumple su función y que genera rentabilidad, la cual se contrasta con el costo de oportunidad o capital del pasivo circulante que este cubriendo. De igual forma, cada uno de los componentes del activo corriente, ya especificados con antelación, es susceptible de generar rentabilidad. Demuestra el investigador que el uso óptimo de estas variables (activo corriente) comparativamente con el costo de capital de los pasivos circulantes se inscriben en la generación de rentabilidad, tal como lo hace una propiedad planta y equipo cuando se incorpora a la organización, usándose modelos de cálculo igual, o similares.

Se recomienda como aspecto central que, al contrastar los presupuestos operativos financieros, Altuve (2009) con la ejecución se lleve a cabo los cálculos de lo señalado, es decir, la rentabilidad de los activos corrientes. Pág. 30

## 7. Referencias

- Altuve, José (2009). *Herramientas Modernas de Administración Financiera*. Mérida: Talleres Gráficos Universitarios. U.L.A.
- Gaceta Financiera. Disponible en: [http://www.gacetafinanciera.com/ING\\_ECCA.htm](http://www.gacetafinanciera.com/ING_ECCA.htm)
- Suárez, Andrés (1998). *Decisiones Óptimas de Inversión y Financiación en la empresa*. Madrid: Pirámide.

# *Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente de su profesión*

Grisanti B., Andrés

Recibido: 07-05-13 - Revisado: 24-05-2013 - Aceptado: 11-10-2013

Grisanti B., Andrés  
Lcdo. en Contaduría Pública  
M.Sc. en Administración de Empresas  
Certified Internal Auditor - CIA  
Universidad de Carabobo  
agrisanti@uc.edu.ve

La labor ejercida por los contadores públicos, al igual que ocurre con otras profesiones liberales, tiene un marco de responsabilidades que deben cumplirse para que su trabajo sea llevado adelante de manera satisfactoria. Los contadores públicos por excelencia son aquellos que ejercen su profesión de manera independiente, esto es, los auditores externos, quienes tienen como actividad principal emitir un dictamen para dar fe pública sobre estados financieros de las empresas que los contratan a tales fines. Un contador público, ya sea por negligencia o complicidad, que emita una opinión diferente a lo que las circunstancias indican, puede causar serios perjuicios a los terceros que confían en su labor, lo cual le podría generar graves consecuencias de muy diversa naturaleza.

**Palabras clave:** Contador público, dictamen, ejercicio independiente, responsabilidad.

*RESUMEN*

The work performed by public accountants, as in other professions, is framed by some responsibilities that must be reached, in order to perform their job successfully. Public accountants are those who exercise their profession independently as external auditors, and their principal activity is to provide an opinion in order to give public faith on financial statements of the companies that hire them for such purposes. A CPA, whether for negligence or complicity, that issue a different opinion to what circumstances indicate, may cause serious harm to the users who rely on their work, situation that could generate serious consequences of very different nature.

**Keywords:** CPA, opinion, independent exercise, responsibility

*ABSTRACT*

## **1. Introducción**

Los licenciados en contaduría pública tienen diferentes facetas donde pueden desplegar su actividad profesional, pudiéndose desempeñar en el ejercicio liberal de su profesión o como empleado de una entidad, trabajando bajo relación de dependencia. Ciertamente, sea cual fuere el caso, ambas facetas son de primordial importancia para el adecuado desempeño de las organizaciones empresariales, siendo sin embargo el interés esencial de este escrito el estudio de las diversas responsabilidades que acarrea el ejercicio independiente de la contaduría pública. A tales efectos debe recalcarse, que si bien un contador público en el ejercicio de su carrera puede desempeñar labores de distinta índole, no cabe duda de que la auditoría externa representa la actividad por antonomasia que ejercen estos profesionales.

El principal fin que persigue un contador público independiente, cuando práctica una auditoría externa, es emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros que examina de una organización que lo contrata; ello con el objeto de que éstos puedan merecer la confianza de terceros que necesiten por una u otra razón utilizar esta información financiera, pudiéndose mencionar entre estos potenciales interesados a las instituciones financieras, inversionistas, accionistas, clientes, proveedores, instituciones gubernamentales, trabajadores, etc. Es claro que la función esencial de los auditores externos es dar fe pública de las cifras que se muestran en los estados financieros, y muy difícilmente el mundo de los negocios podría desarrollarse de manera adecuada sin la existencia de la figura del contador público.

Sobre lo anterior debe señalarse que el ejercicio de la auditoría externa está regido por un marco y principios fundamentales que guían la naturaleza y el alcance de la evidencia comprobatoria, que será recabada mediante las técnicas y procedimientos de auditoría, la cual será la base para poder emitir el dictamen del contador público independiente. Estas Normas de Auditoría de General Aceptación, también conocidas como NAGA, no deberán variar de un caso a otro, de una compañía a otra, a diferencia de las técnicas y procedimientos de auditoría, que cambian para ajustarse a las circunstancias de cada encargo, en función a la necesidad de

la evidencia que se requiera recabar.

El marco formal fundamental que rige el ejercicio de la auditoría externa está contenido en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que algunos prefieren llamar por sus siglas en inglés como ISA (International Standards on Auditing). Las Normas Internacionales de Auditoría son emitidas por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), una junta independiente auspiciada por el IFAC (International Federation of Accountants), principal organismo a nivel mundial que rige en esta área.

Las normas de auditoría de general aceptación deben ser aplicadas en el examen independiente de estados financieros por parte de contadores públicos, y las mismas contienen los principios esenciales y los procedimientos básicos para llevar adelante de manera conveniente la labor encomendada. Las ya mencionadas Normas Internacionales de Auditoría están codificadas según la temática que abordan, pudiéndose identificar, entre otros, aspectos tales como principios generales y responsabilidades, valoración del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados, evidencia de auditoría, conclusiones y dictamen de auditoría. Será precisamente sobre el tópico de las responsabilidades donde se profundizará en el próximo aparte de este trabajo.

En adición a lo anterior, y no por ello menos importante, debe señalarse que la responsabilidad del contador público independiente no se circunscribe nada más a lo que está preceptuado dentro de su normativa profesional, sino que el desempeño de su labor, de no llevarse a cabo adecuadamente, puede acarrear consecuencias de tipo legal, que pueden ir desde un resarcimiento de tipo pecuniario hasta inclusive la privación de libertad del profesional por mala praxis, debido a una actuación negligente o de complicidad para falsear la información financiera sobre la cual está opinando como auditor externo.

Así mismo, los contadores públicos tienen una normativa especial que gobierna el ejercicio de su profesión, como lo es la ley de la carrera, el reglamento de dicha ley y el código de ética. El ejercicio de la profesión de contador público se rige en Venezuela por las disposiciones contempladas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, y dichos instrumentos

jurídicos contemplan sanciones por ejercicio indebido de la profesión que pueden ir desde la suspensión temporal del ejercicio de sus actividades hasta inclusive, en los casos más graves, la cancelación de sus inscripción profesional en el gremio. Por su parte las pautas éticas aplicables a los contadores públicos en el país, regulan los principios fundamentales que deben guiar la actitud y comportamiento ético de este profesional.

## **2. Normativa profesional**

Las Normas Internacionales de Auditoría, que son las guías fundamentales para el ejercicio independiente de la profesión de la contaduría pública, dentro de la codificación del tramo comprendido entre las secciones 200 a 299 relativo a los principios y las responsabilidades generales de la auditoría, enmarca diferentes pronunciamientos, relacionados todos con los preceptos y las obligaciones fundamentales de la función inherente a un contador público en el ejercicio liberal de su carrera. Este aparte relacionado con los principios y responsabilidades contiene un conjunto de NIAs, de las cuales interesa resaltar cuatro de ellas, a saber: NIA - 200: Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros; NIA - 210: Términos de los trabajos de auditoría; NIA - 240: Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros, y la NIA - 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.

En el entendido de que el trabajo fundamental de un contador público independiente es emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros de una compañía que lo contrata para tales fines, las NIAs señaladas en el párrafo anterior contemplan una serie de aspectos de carácter general relacionados con la ejecución de una auditoría y los términos de trabajo que se deben pautar para la misma, así como puntos relacionados con la responsabilidad de los auditores externos ante la detección de actuaciones fraudulentas, y la evaluación por parte de los contadores públicos de aspectos legales que podrían influir de una manera u otra a la hora de emprender un trabajo de auditoría.

El dictamen del auditor establece si los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos sustanciales,

la situación financiera de una entidad, los resultados de sus operaciones y el movimiento de su efectivo de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general, expresándose solamente cuando el auditor se ha formado una opinión sobre la base del trabajo realizado de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general. La actuación del contador independiente al emitir un dictamen, le da fe pública, le añade credibilidad, a los estados financieros que examina, confianza sin la cual sería muy difícil, por no decir imposible, establecer relaciones comerciales sólidas en el mundo de los negocios tan complejo de hoy en día.

Las relaciones empresariales viables deben sustentarse en el manejo de información fidedigna, entre ellas la información financiera, la cual de ser elaborada por la gerencia y transmitida a entes externos de la organización sin haber sido previamente auditada por contadores públicos independientes, dejaría una brecha de credibilidad bastante grande. Una auditoría aumenta la confianza de los usuarios cuando los estados financieros no contienen errores significativos, porque el auditor es un experto independiente y por ende, es conocedor de la entidad.

### **2.1. Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros**

La Norma Internacional de Auditoría 200 (2009), establece estándares y brinda orientación sobre la finalidad y principios generales que guían la auditoría de estados financieros. En los párrafos introductorios de este pronunciamiento técnico se señala lo atinente al propósito principal de la auditoría de unos estados financieros, indicándose que la misma busca dar credibilidad, mejorar el grado de confianza, de los usuarios de estados financieros examinados por contadores públicos independientes.

Esta norma contempla, además, puntos tales como la conducción de un dictamen de estados financieros según normas internacionales de auditoría, así como pautas sobre el alcance que debe abarcar un trabajo de esta naturaleza. Igualmente trata aspectos relacionados con el escepticismo profesional que debe asumir un contador público, debiéndose tener muy presente que su trabajo será una herramienta importante por parte de terceros a la hora de tomar decisiones económicas y financieras,

entendiendo que las limitaciones inherentes de una auditoría no proporciona garantía absoluta, sino una seguridad razonable sobre la adecuada presentación y revelación de la información de los estados financieros que se examinan.

Lo antes indicado se sustenta en la existencia del riesgo de auditoría. El contador público independiente recaba y evalúa evidencia de auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros dan un punto de vista fehaciente y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo significativo, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. El concepto de seguridad razonable acepta que hay un riesgo de que la opinión de auditoría no sea apropiada, siendo inevitable que siempre exista algún grado de riesgo de auditoría en todo trabajo de esta naturaleza que se realice, buscando reducir el mismo mediante la obtención de evidencia comprobatoria suficiente y competente que respalde las aserciones de las cifras de los estados financieros. El riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada, cuando los estados financieros están presentados erróneamente, en una forma de importancia relativa, se conoce como "riesgo de auditoría".

A este respecto, la importancia relativa o materialidad en la auditoría debe entenderse como la magnitud de una omisión o error de información financiera que, a la luz de las circunstancias que la rodean, hace probablemente que el juicio de una persona razonable, que confiara en esa información, se habría cambiado o se vería influido por la omisión o el error. Los contadores públicos independientes opinan sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros y no sobre la exactitud de las mismas, por lo que intentar que se corrija hasta el último error que se detecte, independientemente de que este sea por una cantidad insignificante, en lugar de ayudar a que la labor del auditor externo se haga apropiadamente, lo que hará será entorpecer el trabajo de auditoría, el cual no consiste en rehacer la contabilidad.

Esta norma técnica deja claro que si bien el auditor es responsable por formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros que examina, la responsabilidad de la elaboración y presentación de dichos estados financieros, incluyendo las notas explicativas,

es de la gerencia de la compañía, y dicha responsabilidad no se menoscaba por el hecho de que los estados financieros estén auditados por contadores públicos independientes, esto es, la misma bajo ninguna circunstancia podrá ser endosada a la firma de contadores que realizó el trabajo.

La Norma Internacional de Auditoría 700 (2009), que versa sobre el dictamen del auditor independiente sobre estados financieros, en su informe estándar hace mención precisa sobre las responsabilidades de los contadores públicos y de la gerencia de la compañía que es auditada. En el primer párrafo del dictamen se identifican los estados financieros bajo examen, fecha y período cubierto, también se hace referencia a las políticas contables y notas explicativas, estableciéndose las responsabilidades de las partes involucradas en el segundo y tercer párrafo. El segundo párrafo establece que la administración es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, indicándose en el tercer párrafo del dictamen que la responsabilidad de los contadores públicos es expresar una opinión sobre los mismos con base a la auditoría practicada por ellos, efectuándose dicho trabajo de acuerdo con las normas internacionales de auditoría.

## **2.2. Términos de los trabajos de auditoría**

El acuerdo de las condiciones de una auditoría es un tópico de importancia vital tanto para el desarrollo eficaz y eficiente del trabajo, así como para lo relacionado con la responsabilidad del contador público independiente en función de la labor que realiza como auditor externo, debiéndose registrar los términos del convenio en una carta de compromiso. La gerencia de la empresa auditada y el contador público deberán concertar los términos del trabajo por escrito, donde, entre otros aspectos importantes, se deje claro el objeto y el alcance de la auditoría para dictaminar sobre los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 210 (2009), tiene como propósito precisamente establecer las normas y proporcionar los lineamientos del acuerdo con el cliente sobre los términos del trabajo, acuerdo que debe quedar plasmado por escrito en una carta de compromiso, documento que deberá ser aceptado por

las partes, preferiblemente antes de iniciar el examen, para evitar malos entendidos relacionados con el desarrollo del encargo. El contador público debe remitir esta carta compromiso al cliente y esperar que le confirmen la aceptación de los términos que el auditor señala en referencia a la designación, el objetivo y alcance del trabajo, la delimitación de las responsabilidades del auditor para con el cliente y el modo de emisión de los informes.

Independientemente de que se trate de una auditoría inicial o de una recurrente, antes de la firma de una carta de compromiso, deben evaluarse las condiciones previas para una auditoría. Para determinar si están presentes las precondiciones para el desarrollo de un trabajo, el contador público deberá precisar si es aceptable el marco de referencia de información financiera que se aplicará en la elaboración de los estados financieros que se auditarán, así como hacer entender a la administración de la empresa que ésta es la responsable de la preparación de dichos estados financieros y del funcionamiento del control interno instaurado en la organización. Debe dejarse claro asimismo, que la gerencia suministrará al auditor toda la información importante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otros asuntos.

Una vez que se determina que están dadas las condiciones para llevar adelante el trabajo, el acuerdo sobre los términos de contratación puede variar en su contenido y forma, pero usualmente incluye aspectos relacionados con el objetivo de la auditoría de los estados financieros, la responsabilidad de la gerencia con relación a la información financiera, la determinación de la estructura conceptual aplicable para la elaboración de los estados financieros, el alcance de una auditoría externa, el acceso irrestricto a documentación e información relacionada con el trabajo de auditoría, la especificación de la responsabilidad de la dirección respecto al establecimiento y cumplimiento de un control interno adecuado, así como los arreglos vinculados con la planificación de la auditoría y las bases de cálculo de los honorarios profesionales. Es menester indicar adicionalmente, que en los casos de las auditorías recurrentes, el contador público deberá considerar si las circunstancias requieren que se reevalúen los términos del trabajo de auditoría, y si es necesario, recordarle

al cliente los términos existentes del encargo.

En síntesis, la carta compromiso no es más que un contrato entre las partes, figura legal definida según el artículo 1.133 del Código Civil de Venezuela (1982) como: “(...) una convención entre dos o más personas para constituir, reglar, modificar, transmitir o extinguir entre ellas un vínculo jurídico”.

### **2.3. Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros**

Como punto inicial antes de analizar la responsabilidad de los auditores externos ante la posibilidad de la existencia de hechos fraudulentos, es necesario señalar la diferencia esencial entre fraude y error. Las representaciones erróneas en los estados financieros pueden ser consecuencia de error o fraude, indicando la Norma Internacional de Auditoría 240 (2009), que la distinción principal entre estos dos términos es si la acción subyacente que produce como consecuencia la representación incorrecta de los estados financieros es intencional o no. El concepto de error en este contexto se entiende como una representación equivocada no intencionada en los estados financieros, siendo por su parte el fraude un acto premeditado de uno o más individuos de la administración, de los responsables del gobierno corporativo, de trabajadores o terceros, en el que se utiliza el engaño para lograr un beneficio injusto o ilegal.

Sobre la detección de los fraudes expone Grisanti Belandria (2009), que existe la mala creencia entre la gente en general no vinculada con la esfera de la contaduría pública o de profesiones afines, que una auditoría tiene como finalidad principal la detección de fraudes o desfalcos, creencia esta por lo demás errada. Al respecto debe señalarse que una auditoría se planifica y realiza con una actitud de escepticismo profesional, donde debe evaluarse el riesgo de incorrección significativa y, en base a ello, se plantea la auditoría para proporcionar una seguridad razonable para detectar errores o fraudes importantes.

Esencialmente existen dos clases de representaciones erróneas intencionales que son del interés del contador público independiente en un trabajo de auditoría externa. Por un lado, los fraudes que ocasionan la presentación de información financiera

inexacta por la manipulación impropia de cifras, y por el otro, representaciones erradas en los estados financieros producto del uso indebido de activos.

Independientemente del tipo de fraude o error que pueda presentarse en una auditoría de estados financieros, la responsabilidad ante los mismos es distinta de parte de la gerencia de la compañía en comparación a los auditores externos. La responsabilidad primordial por la prevención y detección de fraudes, así como en la minimización de la ocurrencia de errores en una empresa, recae en los encargados de la administración y gobernanza de la misma, siendo por su parte el compromiso del auditor en relación con los fraudes o errores en los estados financieros, obtener una seguridad razonable de que éstos estén libres de errores significativos.

Debido a las limitaciones propias de un trabajo de auditoría financiera, existe inevitablemente el riesgo de que algunas representaciones importantes erróneas en los estados financieros no puedan ser detectadas, aunque el trabajo haya sido debidamente planificado y realizado, siendo de principal preocupación para el auditor externo lo referente a la integridad de la gerencia de la entidad debido a la posibilidad de que sean perpetrados hechos fraudulentos.

De acuerdo a lo anterior y según a lo contemplado en la NIA - 240, son tres los objetivos principales respecto a las responsabilidades del auditor con relación al fraude en una auditoría de estados financieros, a saber: 1) identificar y evaluar los riesgos de importancia relativa relacionados a fraudes; 2) obtener evidencia comprobatoria de auditoría suficiente y competente respecto a los riesgos valorados de errores importantes debido a fraude, y 3) responder de manera adecuada al fraude identificado o a sospechas de la existencia de éste.

#### **2.4. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros**

Al efectuar una auditoría de estados financieros, el contador público debe tener en consideración el marco legal y reglamentario de la empresa a la cual examinará. Si bien un auditor externo no tiene que ser un experto en leyes, si debe poseer los suficientes

conocimientos de diversa índole legal en tópicos laborales, tributarios, mercantiles u otras ramas jurídicas, que de un modo u otro pudiesen afectar de manera importante la adecuada presentación y revelación de las cifras en los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 250 (2009), versa sobre la responsabilidad del contador público al considerar las leyes y regulaciones cuando efectúa un trabajo de auditoría de estados financieros. El auditor externo no es responsable de prevenir la inobservancia de disposiciones legales y reglamentarias, pero si debe estar atento del incumplimiento de las leyes y reglamentos que pueden resultar en multas, litigios u otras consecuencias para la entidad que pueda tener un efecto material sobre los estados financieros que examina.

Por incumplimiento legal debe entenderse los actos intencionales o la omisión por inadvertencia, que contrarían las leyes y regulaciones que rigen la entidad empresarial. En este sentido, es la Administración de la empresa la garante de la gestión, con la supervisión de los encargados del gobierno corporativo, para asegurar que se llevan a cabo las operaciones de la entidad de conformidad con el ámbito jurídico que la regula, incluyendo el cumplimiento de las disposiciones de las leyes y reglamentos que determinan los montos y revelaciones reportadas en los estados financieros de la organización.

El efecto sobre los estados financieros de las leyes y reglamentos varía considerablemente, constituyendo las diferentes disposiciones regulatorias a las cuales está sujeta una entidad, el marco legal y normativo de la misma. En el caso de Venezuela, las regulaciones jurídicas relacionadas con el ámbito empresarial son muchas y de muy diversa naturaleza, pues van desde aspectos relacionados con diferentes tópicos de la seguridad social de los trabajadores, así como de tributos fiscales y parafiscales, que complican en buen grado el desenvolvimiento normal de los negocios de una empresa en el país. Además de los tributos nacionales por concepto de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, cuya competencia está a cargo del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), existe todo un abanico de contribuciones parafiscales con las cuales deben cumplir las empresas, como serían los regulados por

la Ley del Seguro Social Obligatorio, la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), Ley del Régimen Prestacional de Viviendas, Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología, Ley del Deporte, Ley Orgánica de Drogas, entre otras.

Adicionalmente debe señalarse que existen algunas entidades que operan en sectores altamente contralados, tales como los bancos, regidos por la Ley de Instituciones del Sector Bancario, o las compañías de Seguro, reguladas por la Superintendencia de la Actividad Aseguradora. Empresas de este tipo, tienen estrictas disposiciones legales adicionales.

En síntesis, el incumplimiento de las leyes y reglamentos podría generar multas, litigios u otras consecuencias para la entidad que puede ocasionar un efecto material sobre los estados financieros. Si el contador público independiente llega a la conclusión de que el incumplimiento tiene un efecto importante en los estados financieros y ello no se ha reflejado adecuadamente en las notas revelatorias, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa sobre los mismos.

### **3. Responsabilidad legal general**

El contador público independiente en el ejercicio profesional de su actividad contrae un conjunto de responsabilidades legales como consecuencia de su actuación, responsabilidades éstas de diversa naturaleza. En este aparte se abordarán dos responsabilidades legales esenciales como son la civil y la penal, dejando como punto siguiente de este artículo, lo atinente a la responsabilidad del contador público en el marco de las disposiciones legales y reglamentarias propias de su profesión, identificándose las mismas como responsabilidades disciplinarias.

El profesional de la contaduría pública, al igual que los practicantes de otras profesiones tales como la abogacía, la ingeniería, la medicina, sólo por citar algunas, debe ser responsable por el ejercicio de la actividad para el cual está capacitado de acuerdo al grado universitario obtenido, responsabilidad que podría tener consecuencias de acuerdo con la mala praxis por negligencia o dolo en el ejercicio de su profesión.

El ejercicio profesional del contador público está regido directa e indirectamente por muchas leyes en el marco del ordenamiento

jurídico venezolano que le establecen responsabilidades, y por ende sanciones por su incumplimiento, las cuales pueden ir desde el resarcimiento de daños y perjuicios como consecuencia de su inadecuada actuación profesional, hasta llegar inclusive en otros casos de mayor gravedad, a medidas privativas de libertad del contador público, ello en ocasión de que se cometan delitos que ameriten la aplicación de penas de esta naturaleza. De acuerdo a lo anterior, es importante y necesario que el ejercicio de la contaduría pública se realice con el cuidado y diligencia debida, so pena que de no ser así sus practicantes puedan sufrir consecuencias personales lamentables.

### **3.1. Responsabilidad civil**

En primer lugar hay que señalar que una persona que se gradúe como licenciado en contaduría pública en Venezuela puede desempeñar su labor profesional tanto como trabajador empleado en una compañía, esto es bajo relación de dependencia, así como ejercer liberalmente la carrera. Sea cual fuere el ámbito desempeño profesional, en ambas esferas tendrá responsabilidad civil por sus actos al prestar sus servicios, señalando sobre este particular Anzola (1986, p. 57) lo siguiente:

La responsabilidad civil del Contador Público, es decir su obligación de reparar patrimonialmente el daño que haya sufrido otra persona a consecuencia de la actividad que realiza, tiene que estudiarse tomando en cuenta la modalidad bajo la cual se realiza esta prestación de servicio, es decir, si se hace bajo una relación de dependencia o bajo una actividad independiente de la profesión.

Sobre lo anterior el artículo 7 del Reglamento de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública dispone: "Por actividad profesional del Contador Público se entiende tanto el ejercicio independiente de la profesión, como los servicios prestados bajo una relación de dependencia." Este trabajo versa sobre el ejercicio liberal de la contaduría pública, y será en ese espectro que se estudiará la responsabilidad civil, debiéndose señalar en este sentido que la Ley del Ejercicio de la Contaduría le da preeminencia al desempeño profesional independiente, quedando ello patente en la descripción enunciativa de los servicios por los cuales podrá

ser requerido un contador público. En el artículo 7 de la precitada Ley se indica un conjunto de actividades que pueden prestar los contadores públicos, haciendo énfasis en las labores de auditoría o examen de información financiera de manera independiente, es decir, la auditoría externa.

Aclarado lo anterior, pasemos a analizar los aspectos relacionados con la responsabilidad civil del contador público independiente. Todo quehacer humano se halla subordinado al dominio del orden jurídico, ello como manera de amparo de derechos ciudadanos y por principios de justicia y de seguridad, debiéndose señalar lo que a ese respecto indica el artículo 1.185 del Código Civil de Venezuela (1982): "El que con intención, o por negligencia o por imprudencia, ha causado un daño a otro, está obligado a repararlo." De acuerdo a lo anterior puede sostenerse que la responsabilidad civil se origina cuando un individuo practica alguna actividad que genera cierto daño a un tercero, siendo dicha responsabilidad civil el resultado esencial del incumplimiento de las obligaciones.

La responsabilidad civil por mala praxis, ya bien sea por dolo o negligencia, tiene como sanción el resarcimiento económico del afectado. En este sentido Porteles (1986, p. 92) precisa lo siguiente:

La responsabilidad civil tiene un contenido eminentemente patrimonial, ya que siempre está referida a la persecución del resarcimiento o indemnización del daño causado, y ello se logra mediante la prestación a cargo del agente del daño, la cual puede estar representada con la entrega de una suma de dinero, o de cosa de otra especie.

La finalidad esencial de la responsabilidad civil es lograr el resarcimiento, que se fundamenta en restituir el equilibrio que existía entre el patrimonio del causante del perjuicio y el acervo patrimonial del perjudicado previo a sufrir el daño. La responsabilidad civil tiene un carácter preventivo, que lleva a los individuos a proceder con prudencia para evitar comprometer su responsabilidad; y una condición punitiva, de castigo pecuniario.

El ejercicio de la contaduría pública no es una actividad de naturaleza mercantil, pudiendo perfectamente varios profesionales del área constituir una sociedad para realizar las labores que le son inherentes. Al respecto el artículo 12 de la Ley de Ejercicio de la

### Contaduría Pública (1973) preceptúa:

Cualquier contador público podrá establecer una firma u organización profesional, asociándose con otro u otros contadores públicos, la cual podrá dedicarse al ejercicio de actividades propias de esta profesión, de conformidad con esta Ley. La asociación así constituida, deberá contener los nombres de los socios y **tendrá carácter civil**, pero en todo caso la responsabilidad por sus actuaciones siempre estará a cargo de los asociados, quienes necesariamente deberán estar inscritos en el Colegio profesional de la Entidad Federal donde está domiciliada la firma o la empresa. (El resaltado es nuestro).

Por regla general, una firma de contadores públicos de importancia presenta una estructura organizativa jerárquica y piramidal, que tiene en su cúspide a los socios de la misma, y quiénes son los que responden ante terceros por la actuación que despliegue, teniendo a su cargo personal que participa en el desarrollo de la actividad profesional de la firma. Este personal, dependiendo del tamaño y características intrínsecas de la entidad, usualmente se clasifica de acuerdo con su experiencia y conocimientos por rangos profesionales, que van desde gerentes, supervisores y seniors, con responsabilidades profesionales de peso, hasta personal subalterno en etapa de formación, como serían los casos de los semi-seniors y de los asistentes o juniors. A este respecto debe señalarse, entonces, que la responsabilidad civil, en este caso dentro de una firma de contadores públicos, no sólo resulta cuando personalmente se ha causado un perjuicio, sino que también se produce en los casos que el daño es producido por profesionales que están bajo la dependencia o control de la persona responsable.

Respecto al tipo de responsabilidades civiles que pueden existir, éstas se pueden dividir en contractual y extracontractual. La responsabilidad civil contractual se origina de la inobservancia de un compromiso que tuvo su origen en un contrato, que en el caso de la contaduría pública, y más específicamente en lo referente al ejercicio independiente de la profesión, está reglado por la NIA-210 que contempla el acuerdo de términos de los compromisos de auditoría, tal como ya se explicó en párrafos precedentes en este artículo. Desde la óptica jurídica la responsabilidad civil

contractual tiene su base legal en el artículo 1.167 de nuestro Código Civil, el cual establece:

En el contrato bilateral, si una de las partes no ejecuta su obligación, la otra puede a su elección reclamar judicialmente la ejecución del contrato o la resolución del mismo, con los daños y perjuicios en ambos casos si hubiere lugar a ello.

Cuando se trata de trabajos de auditorías externas efectuados por contadores públicos independientes, las responsabilidades para con los clientes se pautan en una carta de compromiso u otra forma de contrato confiable, tal como se establece en la ya referida NIA - 210.

De acuerdo a lo que se acotó, la Responsabilidad Civil (2012) puede ser de dos tipos: contractual y extracontractual. Ya conocido lo que se entiende como responsabilidad contractual, la responsabilidad extracontractual puede definirse como aquella que existe cuando una persona causa, ya sea por sí misma, por medio de otra de la que responde, por una cosa de su propiedad o de que se sirve, un daño a otra persona, respecto de la cual no estaba ligada por un vínculo obligatorio anterior relacionado con el daño producido. Sintetizando lo anterior, podría decirse, entonces, que la responsabilidad extracontractual se origina cuando el daño que se produce por una transgresión de carácter civil de parte de un agente, no está previsto en una relación contractual.

La actividad profesional fundamental, la de mayor compromiso, por parte de un contador público, es cuando emite una opinión independiente sobre la razonabilidad de información financiera sujeta a una auditoría externa, siendo el principal valor agregado añadirle credibilidad externa a las cifras que se incluyen en estados financieros que circulan y son utilizados por terceros. El mundo de los negocios, tal cual como se conoce hoy en día, sería imposible sin la participación activa de los contadores públicos a través de la emisión de dictámenes de auditoría, labor que descansa y se basa en la independencia en el desempeño de sus labores. La independencia es la base principal sobre la cual se soporta la profesión de contaduría pública, lo cual debe significar que el auditor externo es neutral respecto a la empresa que lo contrata, y como consecuencia de ello, objetivo. El público en general podrá confiar y depositar su fe en la función de auditoría

externa, siempre y cuando reconozca al contador público como un profesional imparcial.

Para el contador público, lo más importante es la fe pública que se desprende de su labor, y si la misma se ve en entredicho, también se verá comprometida su responsabilidad profesional. En este sentido asienta López (2006, p. 69):

La auditoría de cuentas tiene gran importancia como factor de estabilidad y confianza en la marcha de las sociedades comerciales, pero las últimas experiencias tornan necesario estudiar más profundamente la responsabilidad de quienes auditan esas cuentas, pues es inocente pensar que no van a continuar produciéndose casos de auditorías complacientes o maliciosas gravemente dañosas para los inversores.

La reflexión anterior en buena parte es producto de la ocurrencia de muy importantes y sonados casos de escándalos financieros a nivel mundial, Enron y Parmalat por citar algunos de los más recordados, que desafortunadamente han menoscabado de manera sensible la imagen profesional de los auditores externos. Muchos de estos fraudes ocurridos se han producido por la actuación indulgente de muchos contadores públicos al emitir las opiniones sobre la razonabilidad de los estados financieros examinados, opiniones que debieron haber sido con salvedad o negativas, pero que al final de cuentas se mostraban como limpias sin ningún tipo de salvedad. Ciertamente los contadores públicos tienen un compromiso contractual con el cliente con quien pacta para hacer una auditoría externa, pero su compromiso es aún mayor con los terceros, entiéndase inversores, bancos, acreedores, público en general, quienes depositan su confianza en los auditores externos, al examinar y evaluar la información financiera de empresas sujetas a su revisión. Con estos terceros no existe un vínculo contractual directo, pero la responsabilidad profesional extracontractual del contador es de gran envergadura.

### **3.2. Responsabilidad penal**

Desarrollado el punto de la responsabilidad civil, en primera instancia es importante establecer la diferencia entre esta responsabilidad y la responsabilidad penal. La responsabilidad civil busca garantizar a los perjudicados el resarcimiento de los

daños privados que le han sido ocasionados, y busca dejar las cosas en la situación en que estaban previamente al daño para restituir el equilibrio que ha desaparecido entre las partes, no siendo por este motivo la sanción de la responsabilidad civil, en principio, de carácter represivo sino indemnizatorio. Por su parte en la responsabilidad penal la sanción, la más frecuente, es la imposición de una pena, la cual se constituye por la privación de un bien jurídico de acuerdo al delito de que se trate, teniendo dicha sanción penal una función primordialmente punitiva y represiva.

La rama del Derecho que se encarga de estudiar los delitos y las penas es el Derecho Penal, teniendo como principal instrumento legal al Código Penal de Venezuela (2005), en cuyo primer artículo respecto a la aplicación de la Ley Penal, señala que: "Nadie podrá ser castigado por un hecho que no estuviese expresamente previsto como punible por la ley, ni con penas que ella no hubiere establecido previamente. Los hechos punible se dividen en delitos y faltas".

Sobre el artículo citado resulta importante precisar lo expuesto por Grisanti Aveledo (2010, p. 78) al definir el delito como un concepto jurídico en los siguientes términos: "El delito es una acto típicamente antijurídico, culpable e imputable a un hombre y castigado con una pena, más ampliamente, castigado con una sanción penal." Definido el delito, cabría preguntarse qué distinción tiene éste en relación a las faltas, y según respetables estudiosos penalistas, no hay diferencias cualitativas entre estas figuras legales, entendiéndose las faltas como delitos veniales, esto es, más leves, menos graves, de la misma esencia y clase.

Respecto a la pena el mismo Grisanti Aveledo (1986, p. 81) define a ésta como se copia a continuación: "Es un sufrimiento, consistente en la privación o restricción de bienes jurídicos, impuesto, mediante el debido proceso, a quien resulte culpable de haber perpetrado un delito." De la definición anterior se desprenden caracteres de la pena tales como el sufrimiento derivado de la privación o restricción de bienes jurídicos, ésta es impuesta por el Estado, mediante los tribunales competentes, de manera personal y legalmente, pues la pena, es impuesta como resultado de un acto considerado en la ley como delito. Respecto a los caracteres de la pena identificados, es clave tener claro que la aplicación de

la pena es personal, esto es, debe recaer exclusivamente sobre el condenado, y nadie podrá ser penado por infracciones cometidas por otro individuo.

Las penas tienen diferentes gradaciones, y las mismas pueden ir desde la privación de la libertad, aplicación de multas (sanción de naturaleza pecuniaria) o la inhabilitación o privación de ejercer una actividad. De acuerdo al Código Penal de Venezuela, las penas se dividen principalmente en corporales y no corporales, identificándose como penas corporales aquellas restrictivas de la libertad, siendo estas penas de presidio, prisión, arresto, relegación a una colonia penal, así como confinamiento y expulsión del territorio de la República.

El artículo 9 del Código Penal de Venezuela señala una buena cantidad de penas no corporales, 11 en total, pero para este estudio interesan resaltar las atinentes a las multas y las de inhabilitación para ejercer algún oficio. Respecto a las multas el artículo 30 del precitado Código señala que:

La pena de multa consiste en la obligación de pagar al Fisco del respectivo Estado, o a las Rentas Municipales del Distrito Metropolitano de Caracas en sus casos o al Fisco Nacional si el juicio se inició en un Territorio Federal, la cantidad que conforme a la ley determine la sentencia.

Si el juicio ha sido por falta, la multa será en beneficio del respectivo Fisco Municipal.

En lo atinente a la inhabilitación para el desempeño de una actividad, el artículo 25 del Código Penal dispone: "La inhabilitación para el ejercicio de alguna profesión, industria o arte no puede ser perpetua ni absoluta, sino temporal y limitada a determinada o determinadas profesiones, industrias o artes. Puede imponerse como principal o como accesoria."

Una vez abordados los conceptos básicos del delito y las penas, y sin pretender que esto sea un estudio jurídico pormenorizado sobre la materia, seguidamente a título de muestra, se hará referencia a algunas leyes en el ámbito legal de venezolano, donde se identifican las responsabilidades penales de los contadores públicos en el ejercicio independientes de la profesión, siendo éstas la Ley de Instituciones del Sector Bancario, la Ley de Mercado de Valores y la Ley de la Actividad Aseguradora.

El Capítulo I referente a la contabilidad, información y publicidad, del Título VI de la Ley de Instituciones del Sector Bancario (2010), señala en el artículo 78, que las instituciones de este sector se someterán a las normas contables dictadas por la Superintendencia que rige esta actividad, independientemente de la aplicación de las disposiciones tributarias. Entre otras obligaciones relacionadas con la información que deberá consignarse a la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, se tiene que se presentará ante ésta los estados financieros semestralmente auditados por Contadores Públicos en ejercicio independiente de la profesión e inscritos en el registro que lleva la Superintendencia, y ello de acuerdo a las reglas que para la realización de tales auditorías se establezcan. Por su parte el artículo 86 trata de las funciones de los auditores externos según lo que dispone la Superintendencia, estableciéndose en el artículo 87 lo relativo a las obligaciones de los acreditados para emitir informes.

Dicho lo anterior, debe señalarse que este instrumento legal que rige a la banca e instituciones financieras, preceptúa un conjunto de responsabilidades penales para los auditores externos, tanto corporales como no corporales. El artículo 204 de la señalada Ley establece las sanciones por infracciones cometidas por los auditores externos, peritos evaluadores y calificadoras de riesgo por el incumplimiento de sus obligaciones señaladas en el artículo 87, disponiendo sanciones que van desde multas de hasta el cincuenta por ciento (50%) de los honorarios profesionales pactados cobrados o por cobrar a la respectiva institución del sector bancario, llegándose, en caso de reincidencia en las infracciones, a la exclusión del transgresor por un lapso de hasta diez años del registro de personas naturales y jurídicas acreditadas para realizar actividades complementarias en el sector bancario y poder emitir informes. Obsérvese que tanto las penalidades relacionadas con las sanciones de naturaleza pecuniaria mediante la imposición de multas, así como las relacionadas con la inhabilitación para ejercer las funciones profesionales que le son inherentes, constituyen penas de tipo no corporal.

Las penas privativas de libertad para los auditores externos por incumplimiento están contempladas en el artículo 216, el cual establece que:

Los auditores externos que suscriban, certifiquen, adulteren, falsifiquen o suministren un dictamen y que estén en conocimiento de que ello no refleja la verdadera solvencia, liquidez o solidez económica de las instituciones del sector bancario en virtud de la presente Ley, serán penados con prisión de diez a quince años sin perjuicio de las acciones civiles a que haya lugar.

Se aumentará en dos tercios (2/3) la pena prevista en el encabezado de este artículo, cuando la persona que incurra en la conducta indicada en el encabezamiento de este artículo, no se encuentre inscrito en el registro de contadores públicos que lleva la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario.

En lo atinente a la Ley de Mercado de Valores (2010), la misma, de acuerdo a su artículo 1, regula el mercado de valores, integrado por las personas naturales y jurídicas que participan directa e indirectamente en los procesos de emisión, custodia, inversión, intermediación de títulos valores, así como sus actividades conexas o relacionadas. Ciertamente, y por razones que no vienen al caso abordar, en Venezuela no ha existido ni existe un mercado de valores de importante envergadura como quizás sí se tiene en otros países de la región, lo cual podría propiciar una verdadera democratización del capital, sin embargo el mismo, aunque reducido, existe, y como tal debe ser regulado. Dentro de las regulaciones de esta ley, se tiene lo concerniente a las sanciones penales para los actores que participan en el mercado de valores, y específicamente en lo que nos atañe, el artículo 51 estatuye lo relacionado con las sanciones penales generales. Dicho artículo indica sanciones de prisión que van de dos a seis años, señalando el numeral 2 del mismo, que podrán ser castigados con dicha pena los contadores públicos en ejercicio independiente de la profesión, que dictaminen falsamente sobre la situación financiera y actividades de la sociedad o entidad de inversión colectiva.

Por último, en esta sucinta recopilación de leyes que contemplan sanciones penales para contadores públicos, hay que citar la Ley de la Actividad Aseguradora (2010), la cual tiene como objeto establecer el marco normativo para el control, vigilancia, supervisión, autorización, regulación y funcionamiento de la actividad aseguradora, siendo la misma toda relación u operación

relativa al contrato de seguro y al de reaseguro en esta ley especial que norma la materia. El artículo 3 de la Ley identifica a los sujetos regulados por la misma, ubicándose entre éstos a los auditores externos, ello debido esencialmente a la obligatoriedad de que los estados financieros anuales estén acompañados del informe de los contadores públicos independientes elaborado según normas de la Superintendencia de la Actividad Aseguradora. El Título IV de la Ley titulado Sanciones Administrativas y Penales, considera un conjunto de medidas punitivas relacionadas con el incumplimiento por parte de los sujetos regulados del instrumento legal, apareciendo los auditores externos en varios artículos de este Título, con sanciones que comprenden multas y/o suspensión del ejercicio profesional en el sector asegurador por la negativa a suministrar información, incumplimiento de medidas administrativas o por infracción de las normas contables. En el artículo 182 de la Ley, se contempla, inclusive, penas de prisión de dos a seis años en los casos de forjamiento de documentos, utilización de datos falsos o simulación de hechos con el propósito de cometer u ocultar fraudes.

#### **4. Responsabilidad disciplinaria**

Para soportar este aparte, es necesario comenzar haciendo referencia al modelo de ordenamiento jurídico del abogado y filósofo del derecho, el checo Hans Kelsen (1881 - 1973), conocido como la Pirámide de Kelsen. De acuerdo con este estudioso del derecho, el nivel fundamental, en la cúspide, se ubica en la Constitución, norma suprema del sistema normativo de un Estado, encontrándose a partir del segundo tramo el nivel legal, hallándose allí los códigos, leyes orgánicas, leyes especiales, decretos - leyes, etc. Por último se define el nivel sub legal, donde se ubican los reglamentos, ordenanzas, sentencias.

Situándonos en nuestro ordenamiento jurídico respecto al ejercicio de las profesiones universitarias en nuestro país, tenemos que el artículo 105 de la Constitución (2000) establece: "La ley determinará las profesiones que requieren título y las condiciones que deben cumplirse para ejercerlas, incluyendo la colegiación". En Venezuela, el instrumento legal que rige la actividad profesional de los contadores públicos es la Ley de Ejercicio de la Contaduría

Pública (1973), señalándose en su primer artículo que el ejercicio de la profesión se regirá por las disposiciones de esta Ley y su Reglamento.

En la precitada Ley se pueden ubicar las bases para la instauración y funcionamiento, así como las atribuciones de los Tribunales Disciplinarios de los Colegios de Contadores Públicos, contemplándose en el artículo 17 que: “Son órganos del Colegio de Contadores Públicos: la Asamblea, la Junta Directiva, el Tribunal Disciplinario y la Contraloría. Estos órganos se regirán por el reglamento de esta Ley y sus respectivos Estatutos.” (El subrayado es nuestro). Asimismo el artículo 23 crea el Tribunal Disciplinario de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, órgano de apelación de las decisiones de los Tribunales Disciplinarios de los Colegios de las entidades regionales.

Dada la existencia de un órgano tal como el Tribunal Disciplinario, cabría preguntarse entonces: ¿qué hechos podrían generar la actividad disciplinaria? Rosell (1986, p. 119), en este sentido precisa lo siguiente:

Del contenido de la Ley de Ejercicio de la Contaduría se deduce, según sus Artículos 27 y 28, que el Tribunal Disciplinario tendrá facultad para **suspender** en el ejercicio profesional a un Contador Público, o bien para **cancelar** la inscripción en el Colegio, dependiendo de la gravedad de la falta.

El artículo 27 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública determina las causales de suspensión del ejercicio de de la contaduría pública hasta por un año, señalándose en el artículo 28 las causales de cancelación de la inscripción en el Colegio. Sobre este último punto llama la atención, que si bien en el ordenamiento jurídico de nuestro país no existen penas perpetuas, a un contador público se le pudiese impedir de manera definitiva pertenecer activamente a su gremio al momento de que su inscripción le fuere cancelada.

Respecto al Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1975), en su artículo uno, además de reiterar que la Ley y este mismo Reglamento regirán el ejercicio profesional, añade un Parágrafo Único, el cual establece que: “Las normas del Código de Ética Profesional y de los reglamentos internos

que dicten la Federación y los Colegios de Contadores Públicos, deberán sujetarse a la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y al presente Reglamento.” El artículo 29 del Reglamento indica que cada Colegio de Contadores Públicos tendrá un Tribunal Disciplinario, compuesto por un presidente, un secretario y un vocal, estableciéndose por su parte en el artículo 31 respecto a su competencia lo que se copia a continuación:

Los Tribunales Disciplinarios de los Colegios de Contadores Públicos conocerán de oficio, o instancia de parte interesada, de las infracciones a la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, a las normas de ética profesional, a los estatutos de los Colegios y de la Federación y los reglamentos, resoluciones, disposiciones o acuerdos que dicten los órganos de los respectivos Colegios y de la Federación de Colegios de Contadores Públicos.

El artículo 56 del precitado Reglamento señala cuáles son las atribuciones del Tribunal Disciplinario de la Federación, siendo menester asimismo referirse a lo contemplado en el artículo 57, el cual indica:

El Tribunal Disciplinario se regirá por el reglamento que para ese efecto dicte la asamblea ordinaria y para los casos no previstos se regirá por los procedimientos establecidos en los Códigos de Enjuiciamiento Criminal o de Procedimiento Civil, cuando fuere procedente.

En referencia a los estatutos, debe entenderse los mismos como aquellas normas o reglas que poseen valor legal para una asociación, un grupo, en este caso el gremio de contadores públicos, y que tienen aplicación particular o especial. Al respecto es necesario mencionar la existencia de los Estatutos de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (2000), señalándose en el literal a, del artículo 4, de dicho Estatuto, que le corresponderá a la Federación “(...) establecer las normas de ética profesional y las medidas disciplinarias que aseguren la dignidad del ejercicio de la Contaduría Pública.”

En este sentido, y en lo atinente específicamente a las normas éticas, el gremio cuenta con el Código de Ética Profesional del Contador Público (1996), el cual norma la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público en general, con su clientela,

con sus colegas y con el gremio, y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad o especialidad, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. Este Código de Ética contempla infracciones y sanciones para los contadores públicos. Las infracciones están consideradas entre los artículos 32 al 36, correspondientes al Capítulo V del Código, apuntándose respecto a las infracciones en el artículo 32 que: “La inobservancia de los preceptuado en el presente Código de Ética Profesional constituye infracción, la cual será sancionada de acuerdo con la gravedad de la misma, sin perjuicio de lo expresamente tipificado como infracción en el presente capítulo.” En los artículos 33, 34, 35 y 36, se hacen señalamientos precisos relacionados con las infracciones que pudiesen cometer los contadores públicos. Por su parte, las sanciones se encuentran incluidas en el Capítulo VI del Código, entre los artículos 37 y 39, indicándose sobre las mismas en el artículo 37 que: “El Contador Público que infrinja este Código de ética será sancionado por el Colegio de Contadores Públicos del cual sea miembro”.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a través del Comité Permanente de Ética Profesional, y actuando en consecuencia con el plan de adopción de estándares internacionales, revisó el código de ética profesional preparado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y producto de ello procedió al estudio, análisis e investigación de dicho código, conjuntamente con el existente Código de Ética Profesional del Contador Público, dando como resultado la emisión y aprobación del Código de Ética para Regular el Ejercicio Profesional del Contador Público (2013). Es menester e importante acotar que este último código aprobado, no deroga el emitido previamente en el año 1966 ni lo solapa, siendo ambos instrumentos éticos complementarios entre sí.

La última normativa ética aprobada consta de tres partes. La primera de ellas, identificada como parte A, establece los principios fundamentales de ética profesional para Contadores Públicos y da un marco de referencia conceptual como guía de aplicación de dichos principios. Las otras dos partes, B y C, ilustran cómo se ha de aplicar el marco de referencia conceptual en situaciones

específicas, correspondiendo la parte B a los Contadores Públicos en ejercicio independiente, y la C aplicable a Contadores Públicos bajo relación de dependencia. Debe señalarse que el Código de Ética aprobado en el año 2013 por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, no considera infracciones ni sanciones de manera expresa, por lo que al respecto hay que acudir a la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y a su Reglamento tal como se refirió en párrafos anteriores, y de manera más específica, al Reglamento disciplinario de infracciones y sanciones (2001), amén de lo ya señalado en el Código de Ética Profesional del Contador Público (1996).

La Federación del gremio en el año 2001, emite y aprueba el Reglamento disciplinario de infracciones y sanciones, reglamento el cual tiene como objeto establecer las sanciones aplicables a los Contadores Públicos en todos los casos en los cuales hayan sido encontrados culpables de violación a los principios y a las normas que regulan la profesión de la Contaduría Pública. Este instrumento reglamentario del gremio especifica en el cuerpo de su articulado los tipos de infracciones y sanciones a las cuales pueden estar sujetos los contadores públicos.

Las infracciones se califican como gravísimas, graves, leves y levísimas, estando las sanciones de dichas infracciones en consonancia con la importancia y trascendencia de las mismas. Las infracciones tipificadas como gravísimas serán sancionadas con suspensión del ejercicio de la Contaduría Pública hasta por un (1) año, sin perjuicio de lo que establezcan las decisiones de los organismos jurisdiccionales; las infracciones calificadas como graves se sancionarán con la suspensión de toda actividad gremial, social y deportiva, hasta por un (1) año, sin perjuicio de lo que establezcan las decisiones de los órganos jurisdiccionales y administrativos competentes; las infracciones leves tendrán como castigo la amonestación pública a los contadores públicos que hayan incurrido en faltas de ese tipo; y por último, las sanciones levísimas tendrán como consecuencia una amonestación privada.

Sobre la anterior clasificación, debe enfatizarse que en el Reglamento disciplinario no se contempla la sanción de cancelación de la inscripción en el Colegio, sanción esta que se prevé en el art. 28 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública,

tal como se indicó líneas atrás en este escrito, estando ello en concordancia con la imposibilidad de que existan penalidades vitalicias en Venezuela para sus habitantes, independientemente de la gravedad de los hechos cometidos. En el citado artículo se considera como causales de la cancelación de la inscripción en el Colegio, entre otras, el haber violado el secreto comercial de libros, ejercer la profesión durante el tiempo de suspensión, así como el transgredir gravemente la ética profesional.

Respecto a la estructura disciplinaria, el ya antes citado Estatuto con carácter nacional del gremio de contadores públicos, establece lo referente a la composición del Tribunal Disciplinario en su artículo 41, el cual estará integrado por un Presidente, un Secretario y un Vocal, eligiéndose tres suplentes que cubrirían las faltas temporales o absolutas de los principales en el orden de su elección. Este artículo del Estatuto referido a la creación del Tribunal Disciplinario de la Federación, está en entera correspondencia con lo previsto sobre este mismo particular en el artículo 54 del Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Es necesario acotar que el Tribunal Disciplinario se regirá por la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento, estos Estatutos y por el Reglamento de los Tribunales Disciplinarios de los Colegios y de la Federación, así como también por las demás disposiciones legales y reglamentarias vigentes aprobadas por la Asamblea, esto según lo que dispone el artículo 42 del Estatuto de la Federación de Colegios de Contadores Públicos.

Por último, en relación específicamente al reglamento de los Tribunales Disciplinarios, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela emitió y aprobó el Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación (2001), el cual señala en su artículo primero en cuanto al ámbito de su aplicación que:

La jurisdicción disciplinaria de los Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y de la Federación, salvo disposición de la ley, se ejerce por los Tribunales Disciplinarios, de conformidad con las disposiciones de este Reglamento. Los Tribunales Disciplinarios tienen la obligación de administrar justicia a los Contadores Públicos Colegiados y velar que todos los casos de ejercicio ilegal de la profesión de Contador Público sean sancionados conforme a la ley.

## **5. Conclusiones**

El ejercicio de la contaduría pública es una actividad profesional de gran importancia en la compleja sociedad de hoy en día, que tiene como principal activo la fe pública que su labor proporciona a la información contenida en los estados financieros de las empresas sujetas a su examen mediante auditorías, estados financieros que son imprescindibles en innumerables tipos de operaciones y trámites de muy diversas características relacionados con los negocios desarrollados en el ámbito empresarial. Para que los terceros interesados en la información financiera de compañías le merezcan confianza, es deseable, es recomendable, muchas veces imprescindible, que dicha información esté necesariamente auditada por contadores públicos independientes, pudiéndose identificar entre otros, como interesados de estados financieros de entidades a los accionistas, los trabajadores, los bancos, el Estado, inversionistas, acreedores.

Teniéndose claro que el principal valor agregado de los contadores públicos independientes en su labor como auditores externos es darle credibilidad a los estados financieros de las empresas a las cuales examina mediante la emisión de un dictamen u opinión sobre la razonabilidad de los mismos, también se debe estar consciente de que la labor desplegada por ellos, en caso de realizarse de manera inadecuada, puede traer importantes consecuencias negativas de distinta naturaleza, para el contador público. Esta actuación profesional incorrecta puede que sea por negligencia o impericia en el trabajo ejecutado, o inclusive de manera deliberada para falsear la información que se refleja en estados financieros auditados mediante el maquillaje de las cifras que se muestran en los mismos o en sus notas revelatorias.

Los contadores públicos cuando ejercen su carrera tienen, como toda actividad profesional, responsabilidades de variada índole por la labor que desarrollan. Estas responsabilidades podrían identificarse en dos principales espectros; por un lado la responsabilidad propiamente profesional regida por el marco y principios fundamentales que guían el trabajo de los auditores externos y que están contenidos en las normas de auditoría de general aceptación, las cuales son emitidas por los organismos rectores que a tales fines tiene la profesión. El otro espectro de

responsabilidad del contador público es el ámbito legal, ámbito en el cual existen diversas responsabilidades, como son los casos de la responsabilidad civil, la penal y la disciplinaria.

Ciertamente la actividad profesional del contador público independiente debería realizarse de la mejor manera posible, de la forma más idónea, no por el hecho de las consecuencias que una labor indebida podría generar, sino por convicción personal y profesional. Lo anterior sería lo ideal, pero desafortunadamente en oportunidades ello no es la realidad, tanto en nuestro país como fuera de nuestras fronteras, y esto a pesar de contar en muchos casos con elaborados y estrictos códigos de ética profesional, que en oportunidades se convierten en letra muerta.

Lo antes señalado, quizás pueda ser debido en parte, a que en las instituciones de educación superior donde se forman a los futuros licenciados en contaduría pública, tienen poca de estudios que hacen marcado énfasis en las asignaturas técnicas relacionadas con la contabilidad, los costos, presupuestos, normas de auditoría, dejando en un lugar subalterno las temáticas relacionadas con la ética profesional, con los problemas ontológicos, con las disyuntivas morales que se pueden presentar en el ejercicio profesional. Qué duda cabe que las materias técnicas tiene una gran importancia para un contador público, pero igual importancia deberían tener los tópicos relacionados con el comportamiento ético, máxime en una carrera, como ya se mencionó anteriormente, que tiene como principal valor la fe pública que genera su actividad profesional.

## 6. Referencias

- Anzola, G. (1986). *Algunos Casos de la Responsabilidad Civil del Contador Público: Congreso Nacional sobre Responsabilidad del Contador Público* (pp. 55 - 60). Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara / Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.
- Código Civil de Venezuela* (1982). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 2.990 (Extraordinario), julio 26, 1982.
- Código Penal de Venezuela* (2005). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.768 (Extraordinario), abril 13, 2005.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela* (2000). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453

(Extraordinario), marzo 24, 2000.

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1996). *Código de Ética Profesional del Contador Público*. PLR - 3. Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2013). *Código de Ética para Regular el Ejercicio Profesional del Contador Público*. Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2000). *Estatutos de la Federación de Colegios Públicos de la República Bolivariana de Venezuela*. Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2001). *Reglamento de procedimiento de los tribunales disciplinarios y fiscalías de los Colegios y de la Federación*. PLR - 15. . Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2001). *Reglamento disciplinario de infracciones y sanciones*. PLR - 16. Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 200. Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 210. Términos de los trabajos de auditoría*.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 240. Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros*.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros*.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 700. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros*.
- Grisanti Avelledo, H. (1986). *La Responsabilidad Penal (Parte General): Congreso Nacional sobre Responsabilidad del Contador Público* (pp. 61 - 86). Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara / Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.
- 
- (2010). *Lecciones de Derecho Penal, Parte General*, (22da ed.), Caracas - Venezuela: Vadell Hermanos

Editores.

- Grisanti Belandria, A. (2009). *Lecciones de Auditoría III*. Caracas - Venezuela: Vadell Hermanos Editores.
- La Responsabilidad Civil* (2012). Wikipedia, La enciclopedia libre. Fecha de consulta: diciembre 20, 2012 desde [http://es.wikipedia.org/wiki/Responsabilidad\\_civil](http://es.wikipedia.org/wiki/Responsabilidad_civil)
- Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública*. (1973). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 30.216, septiembre 27, 1973.
- Ley de la Actividad Aseguradora* (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.990 (Extraordinario), julio 29, 2010.
- Ley de Instituciones del Sector Bancario* (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6.015 (extraordinario), diciembre 28, 2010.
- Ley de Mercado de Valores* (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 39.546, noviembre 5, 2010.
- López, M. (2006). *La responsabilidad civil de los auditores*. Revista Internacional de Legis de Contabilidad & Auditoría, 26, 69-95.
- Porteles, O. (1986). *Principios Generales de la Responsabilidad Civil: Congreso Nacional sobre Responsabilidad del Contador Público* (pp. 87 - 108). Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara / Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.
- Reglamento de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública*. (Decreto No. 735). (1975, febrero 4). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 30.617, febrero 6, 1975.
- Rosell, J. (1986). *La Responsabilidad Disciplinaria del Contador Público (Aspectos Procesales): Congreso Nacional sobre Responsabilidad del Contador Público* (pp. 109 - 130). Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara / Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.

# *La evaluación crediticia aplicada por los bancos universales y la situación financiera de las PYMES*

Marrero M., Daniel J.

Recibido: 22-04-2014 - Revisado: 29-04-2014 - Aceptado: 20-10-2014

Marrero M., Daniel J.  
Lcdo en Contaduría Pública.  
M.Sc. en Ciencias Administrativas,  
Mención Gerencia.  
Doctor en Gerencia.  
Universidad de Oriente, Venezuela.  
dmarrero@udo.edu.ve

El presente estudio tuvo como propósito abordar los procesos de evaluación crediticia aplicados por los bancos universales privados a las solicitudes de crédito de las pequeñas y medianas empresas (PYMES), tomando como caso particular, una muestra de entidades domiciliadas en el Municipio Maturín, estado Monagas; con el propósito, de establecer el grado de vinculación que existe entre los resultados del mencionado proceso de evaluación, y la situación financiera de estas entidades objeto de estudio. Los hallazgos sugieren que, aún cuando las referidas instituciones son muy rigurosas en lo que se refiere al análisis de la situación financiera de las PYMES, no obstante, al momento de tomar la correspondiente decisión, confieren mayor importancia a otros factores y/o elementos distintos a los financieros, para el otorgamiento de los créditos.

**Palabras clave:** Evaluación crediticia, situación financiera, variables financieras, PYMES.

*RESUMEN*

This investigation was aimed to address the evaluation processes of credit assessment applied by private and universal banks to loan applications of Small and Medium Entities (SMEs), taking a sample of entities located in the municipality of Maturin, Monagas state, in order to establish the link-up between the results of this evaluation process, and the financial situation of the organizations under study. The results suggest that, even when the financial institutions are very strict in regard to the analysis of the financial situation of SMEs, however, when the decision is taken, give more importance to other factors and / or different elements financial, for granting loans.

**Keywords:** credit rating, financial condition, financial variables, SMEs.

*ABSTRACT*

## **1. Introducción**

El desarrollo y funcionamiento de las entidades económicas requiere de una serie de recursos: humanos, materiales y financieros, pudiendo estos últimos provenir de la generación de ingresos producto de las operaciones normales del negocio, o también de los aportes de capital efectuados por sus propietarios.

Cuando las empresas desean acometer nuevos proyectos de expansión, o cuando no logran obtener los fondos necesarios para cubrir sus necesidades, éstas, suelen acudir a las entidades bancarias, las cuales, a través de sus operaciones, captan recursos que a su vez colocan y lo ponen en circulación mediante las operaciones de crédito.

Desde el punto de vista de los bancos, toda operación de crédito implica un riesgo, por cuanto existe la posibilidad de que el prestatario, una vez que le sean entregados los recursos, incumpla con las obligaciones contraídas. En virtud de ello, las entidades financieras examinan un conjunto de requisitos, los cuales a su vez, son debidamente validados a través de una serie de técnicas y/o procedimientos internos, cuyo fin es lograr concretar una transacción que resulte rentable para la institución financiera, con un nivel de riesgo normal.

Con el fin de minimizar las pérdidas que pudiesen surgir como consecuencia del incumplimiento de las acreencias contraídas, en el caso de aprobarse la solicitud de préstamos, los bancos establecen rigurosos procesos de evaluación crediticia, situación ésta que, según la opinión de entes de carácter internacional y nacional, trae como consecuencia que a las pequeñas y medianas empresas (PYMES<sup>1</sup>) se les dificulte al acceso a tales formas de financiamientos.

En ese sentido, según lo indica la Comisión Económica para la América Latina y el Caribe CEPAL (2012, p. 20), el acceso al financiamiento es una de las principales barreras a las que se enfrentan las PYMES de América Latina y el Caribe. De hecho,

---

<sup>1</sup> Para efectos de la clasificación de empresas, se asume el criterio expresado en el artículo 5 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Propiedad Social (2008), a saber, disponen de una nómina de 100 trabajadores o menos, y sus ventas anuales alcanzan un máximo de 250.000 Unidades Tributarias.

menciona que en la región, sólo se destina cerca de 12% del crédito total a estas últimas; situación que contrasta con otras regiones en las cuales las pequeñas y medianas empresas reciben 25% de los créditos.

Como apoyo a este argumento se pueden citar los resultados arrojados por una encuesta aplicada en el año 2013, la cual abarcó a 100 bancos de 21 países de América Latina, y que fue auspiciada por el Fondo Multilateral de Inversiones y el Banco Interamericano de Desarrollo (2013, pp. 20 y 42). Ante la interrogante respecto a la aplicación de una metodología de análisis de riesgo diferente, según se tratase de pequeñas o de medianas empresas; 85% respondió en forma afirmativa. Asimismo, 61% de las entidades bancarias consultadas afirmaron que en éstas, existían obstáculos internos para financiar a las PYMES, destacándose entre otros, los siguientes: procedimientos internos de los bancos insuficientes debido al nivel de formalidad de las PYMES, inadecuados scoring crediticios para medir el riesgo, y los excesivos requerimientos de información por parte del banco.

Es de acotar que en un estudio similar practicado en el año 2012, 56% de los encuestados admitió la existencia de obstáculos para el otorgamiento de créditos a PYMES (Fondo Multilateral de Inversiones et al, 2012, p. 37). Tales resultados permiten suponer que se han incrementado las restricciones en los países de la región por parte de los bancos privados, en cuanto a suministrar respuestas positivas a las demandas de préstamos que hacen las pequeñas y medianas entidades económicas.

En el caso específico de la República Bolivariana de Venezuela, en el artículo 24 de la Ley de Instituciones del Sector Bancario (2010), se establece la obligatoriedad de que las entidades que se encuentran reguladas a través de la misma, destinen un importe mínimo de 3% para apoyar a las microempresas. Es de acotar, que una disposición similar contenía la anterior Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras (2001); motivo por el cual, la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras [SUDEBAN] (2002, p. 1) emitió su Resolución 010-02; a través de la cual dictó un conjunto de medidas que tendrían que tomarse en consideración, al evaluar el riesgo para los créditos que habrían de otorgarse a las microempresas, en atención a sus características

y/o condiciones particulares.

Adicionalmente, la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario de Venezuela [SUDEBAN (2003, p. 1)], aprobó la Resolución 136.03, la cual estuvo orientada a establecer lineamientos básicos, que habrían de aplicar las instituciones financieras, en lo relativo a la implantación de mecanismos de administración integral de prevención y control, tendentes a minimizar los riesgos asumidos al llevar a cabo sus operaciones, entre las que se encuentran las de otorgamiento de créditos.

En consonancia con los argumentos previamente esbozados, y en lo que se refiere a realidad de las PYMES venezolanas en materia de la evaluación crediticia, la agrupación empresarial Consejo Nacional del Comercio y los Servicios [CONSECOMERCIO (2013) ], en el marco de su XLIII Asamblea Anual, expresó que en la República Bolivariana de Venezuela, existía una paradoja, por cuanto, las entidades bancarias debían cumplir con un porcentaje de créditos aprobados para las PYMES, pero que les costaba alcanzar dicha cuota. Ello en virtud de los estrictos requisitos de acceso al financiamiento aplicados por tales instituciones financieras.

Al momento de procesar las solicitudes de crédito, los bancos exigen a los interesados una serie de recaudos tales como sus estados financieros y otros documentos no financieros, los cuales tienen como fin, entre otros, determinar la solidez financiera de los demandantes de préstamos, el nivel de riesgo que asumiría la institución financiera con la operación crediticia, así como, la capacidad de responder oportunamente con los empréstitos, en el supuesto de aprobarse la correspondiente solicitud; aspectos vinculados directamente con el análisis de la situación financiera de los demandantes de préstamos.

Ante este panorama, y asumiendo el hecho de que en la evaluación crediticia se concede gran importancia el análisis de la situación financiera de los solicitantes de financiamiento, se abordó lo relacionado con los procesos que en tal sentido llevan a cabo los bancos universales privados que tienen agencias en Municipio Maturín del estado Monagas, al examinar las solicitudes de préstamos efectuadas por un conjunto de PYMES de servicios medioambientales así como de transporte y almacenaje de desechos, domiciliadas en el referido municipio, en cuyo caso

se plantearon las siguientes preguntas de investigación:

- Al llevar a cabo la evaluación crediticia de PYMES ¿qué variables financieras y no financieras son analizadas por los bancos universales privados?
- ¿Cuáles son los principales motivos por los que se rechazan las solicitudes de créditos de las PYMES en cuestión?
- ¿Qué relación existe entre la situación financiera de las PYMES abordadas en el estudio, y los importes de créditos aprobados por los bancos analizados?

## **2. Objetivo general**

Analizar los procesos de evaluación crediticia aplicados por los bancos universales privados al examinar a las solicitudes de crédito efectuadas por las pequeñas y medianas empresas (PYMES), tomando como caso particular, una muestra de compañías anónimas de servicios de transporte y almacenaje de desechos, domiciliadas en el Municipio Maturín, estado Monagas.

## **3. Objetivos específicos**

1. Determinar las variables financieras y no financieras que son analizadas por los bancos universales privados en los procesos de evaluación crediticia.
2. Identificar los principales motivos por los que se rechazan las solicitudes de créditos de las PYMES en cuestión.
3. Establecer la vinculación que existe entre la situación financiera de las PYMES abordadas en el estudio y los importes de créditos aprobados por los bancos analizados.

## **4. Metodología**

En atención a las estrategias aplicadas para la obtención de información, el presente estudio puede enmarcarse dentro de la investigación de campo, ya que se llevó a cabo la recolección de datos de fuentes primarias: bancos universales privados y empresas seleccionadas.

Asimismo se utilizaron técnicas de investigación documental, entre las que se destacan la revisión de estados financieros, a partir de los cuales se procedió al cálculo de indicadores, los cuales posteriormente fueron empleados para la determinación de la

situación financiera de las PYMES incluidas en el estudio.

En lo que respecta al nivel del estudio, éste puede ser enmarcado dentro de la investigación correlacional (Hernández et al, 2007), por cuanto se abordó el análisis de la relación que pudiese existir entre dos variables: la evaluación crediticia aplicada por los bancos universales y la situación financiera de las PYMES en cuestión.

La dinámica de la investigación requirió del abordaje de las siguientes poblaciones:

- Población A. Constituida por los quince (15) Bancos Universales que tienen oficinas y/o agencias en el Municipio Maturín, estado Monagas. Es de acotar que se abordó a la totalidad de éstos, sin embargo, sólo fue posible recibir las respuestas de 13; cifra que representa más del 86% de total.
- Población B. La misma estuvo constituida por 104 PYMES, la cuales cumplieron con las siguientes condiciones:
  - Su domicilio fiscal es el Municipio Maturín del estado Monagas.
  - Están inscritas en el Registro Nacional de Contratistas y ofertan servicios en las áreas de: (a) servicios medioambientales y (b) transporte y almacenaje de desechos.
  - Durante el año 2013 recibieron financiamiento de alguno de los bancos incluidos en la Población A.

Por motivos de practicidad se aplicó un muestreo aleatorio simple sin reemplazamiento y se obtuvo un tamaño de muestra de 30 empresas, en cuyo caso se empleó la siguiente fórmula:

$$n = \frac{Z^2 p q N}{e^2 (N - 1) + Z^2 p q}$$

**Fuente:** Instituto Tecnológico de Chihuahua, 2003

Donde:

$n$  = Tamaño de la muestra a determinar.

$N$  = Tamaño de la población = 104 PYMES.

$Z$  = Valor estandarizado para la Distribución Normal. Para un nivel de confianza del 95%; el valor de  $Z = 1,96$

$p$  = Proporción de éxito. Como se desconoce el valor de “ $p$ ”, se

asume un valor hipotético de 0.5.

$q$  = Proporción de no éxito ( $q=1 -p$ ).

$e$  = Error admisible = 0,15.

En el caso de aquellas PYMES que recibieron más de un crédito en el año 2013; sólo se tomó en consideración el resultado de uno, a saber, el de mayor importe. Para efectos del análisis de la situación financiera de las PYMES, se aplicó la técnica de razones financieras de: Solvencia, endeudamiento, rotación de cuenta por cobrar, rentabilidad y rendimiento sobre los activos (Van Horne y Wachowicz, 2002, pp. 153-173.; Besley y Brigham, 2000, pp. 110-124). A tal efecto, se comparó el importe de cada razón financiera con la media de la industria; obteniéndose esta última de la promediación de cada razón del conjunto de 30 PYMES. Al confrontar el valor de cada ratio -de cada empresa- con el promedio del sector, se generó una variable ficticia, la cual asumió dos (2) valores (Mason *et al*, 2001, p. 489). Desde el punto de vista conceptual, dicha variable se identificó como “Calificación de Evaluación (CE)”; siendo sus valores: 1 y -1; a partir de lo cual se establecieron dos posibles eventos, los cuales se interpretaron de la siguiente manera:

- $CE = 1 \leftrightarrow$  el importe de la razón financiera es mejor que el promedio del sector:
- $CE = -1 \leftrightarrow$  el valor de la razón financiera es inferior o igual al promedio del sector.

Es de acotar que en el caso de las razones de: Solvencia (RS), Rotación de Cuenta por Cobrar (RCC), Rentabilidad (RR) y Rendimiento sobre los Activos (ROA), se considera que los “mejores valores” son aquellos que se ubican *por encima del promedio del sector*. No obstante, cuando se trata de la Razón de Endeudamiento (RE), ocurre todo lo contrario. Se considera que los “mejores valores” son los que se encuentran *por debajo del promedio del sector*. Ello en virtud de que “a menor endeudamiento”, menor es el riesgo que representa una empresa y viceversa.

Para efectos de este estudio se asumió que la situación financiera de una Empresa (SFE<sub>i</sub>) viene dada por la suma algebraica de los valores numéricos asignados a la “Calificación

de Evaluación (CE)”; en cuyo caso se obtiene el estatus global, en términos financieros, de las entidades en cuestión. La fórmula es como sigue.

$$SFE_i = C_{E\ RS} + C_{E\ RE} + C_{E\ RCC} + C_{E\ RR} + C_{E\ ROA}$$

Donde:

SFE<sub>i</sub> = Situación Financiera de la Empresa “i”

C<sub>E RS</sub> = Calificación de Evaluación para la Razón de Solvencia

C<sub>E RE</sub> = Calificación de Evaluación para Razón de Endeudamiento

C<sub>E RCC</sub> = Calificación de Evaluación para Rotación de Cuenta por Cobrar

C<sub>E RR</sub> = Calificación de Evaluación para la Razón de Rentabilidad

C<sub>E ROA</sub> = Calificación de Evaluación para el Rendimiento sobre los Activos

En atención a lo antes expuesto, el importe de la Situación Financiera de la Empresa (SFE<sub>i</sub>) se ubica en el intervalo: [-5;+5]; y dependiendo de dicho valor, se pueden obtener cinco (5) caracterizaciones posibles para la misma, tal como seguidamente se indica en el Cuadro 1.

**Cuadro 1**  
**Caracterización conceptual de la situación financiera de las PYMES**

Suma Total de (SFE <sub>i</sub> )	Caracterización de la situación financiera
SFE <sub>i</sub> = 5	Sobresaliente
SFE <sub>i</sub> = 3	Buena
SFE <sub>i</sub> = 1	Regular
SFE <sub>i</sub> = -1	Deficiente
SFE <sub>i</sub> < -1	Muy deficiente

**Fuente:** Elaboración propia. 2013.

Por otro lado, y en lo que respecta a la determinación de las variables financieras y no financieras analizadas por los bancos universales privados, durante el proceso de evaluación crediticia, se aplicaron cuestionarios a los analistas de créditos de los bancos

incluidos en la Población A, debidamente validados por expertos en metodología, y que contenían preguntas específicas para cada tipo de institución o empresa, según fuese el caso.

En cada cuestionario se suministró la definición conceptual de “variables financieras” así como de “variables no financieras”; exponiendo que las primeras son aquellas que usualmente se utilizan para establecer la posición financiera de las empresas, y por consiguiente están referidas a datos que proviene de partidas contenidas en los estados financieros o de relaciones directas entre éstos; los cuales son susceptibles de ser procesados en operaciones aritméticas, y se expresan en cifras numéricas tales como bolívares, porcentajes, cantidad de veces o de días, y otras. Son ejemplos de éstas: las razones financieras.

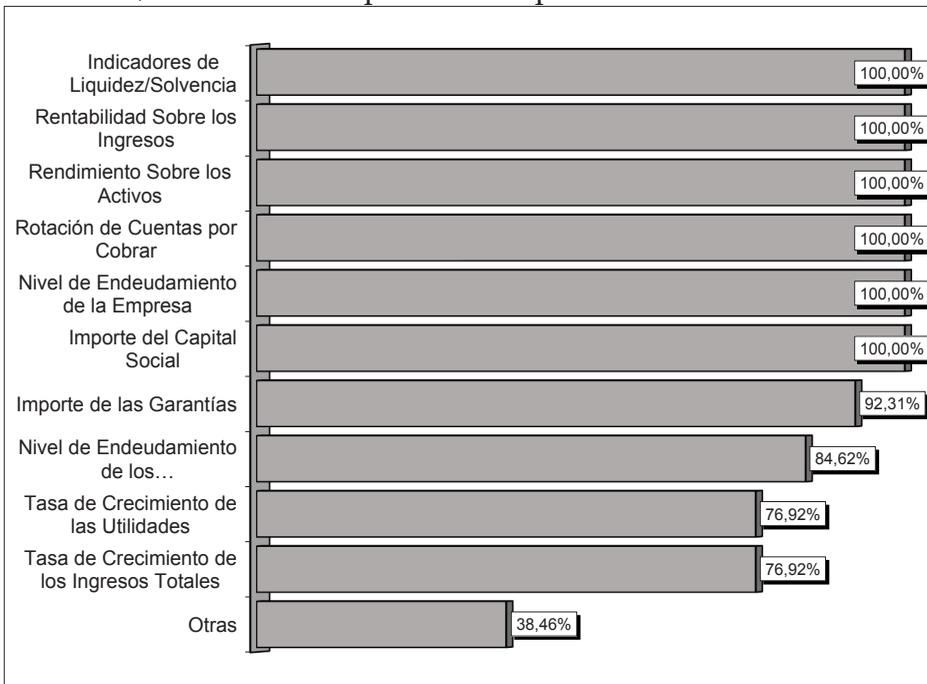
Asimismo se expuso que las “variables no financieras” se referían a: procesos administrativos, análisis de datos no contables, así como requisitos, condiciones o estatus; los cuales pudiesen o no ser procesados en operaciones aritméticas; siendo ejemplos de éstas: el objeto de la empresa, la cartera de clientes y otras similares.

A los fines de establecer la vinculación entre la situación financiera de las PYMES de servicios, y los resultados de los procesos de valoración de éstas, aplicados por los bancos universales privados, cuyos resultados finales se materializaron en los importes de créditos aprobados a la muestra de la Población B; se efectuó un análisis de regresión simple a través de los coeficientes de Correlación ( $r$ ) y Determinación ( $r^2$ ). Complementariamente se llevó a cabo un análisis de varianza con la Distribución F de Fisher (Mason *et al*, 2001, pp. 433-437). En tal sentido se hizo uso de la Hoja de Cálculo de Microsoft Office Excel (2007).

## 5. Desarrollo

A través del proceso de investigación, se pudo determinar qué variables financieras son examinadas por los bancos privados universales al momento de analizar las solicitudes de créditos de las PYMES. Las mismas se muestran en el Gráfico 1. En éste se aprecia que de las seis (6) principales variables indicadas, cinco (5) corresponden a las razones financieras de: liquidez/solvencia, rentabilidad, rendimiento, rotación de cuentas por cobrar y endeudamiento. Asimismo, se tiene que el capital social

constituye otra variable a la cual se le confiere mucha importancia. Le siguen en orden de relevancia: el importe de las garantías, el endeudamiento de los propietarios/fiadores, así como la tasa de crecimiento de las utilidades y de los ingresos totales. También se observa que algunos encuestados indicaron que tomaban en consideración otras variables, entre las cuales se tienen: los gastos y costos recurrentes, la relación de gastos/activos y el importe neto de las utilidades retenidas. De allí que se pueda inferir que al momento de valorar a las PYMES, los bancos universales dan mucha importancia en la situación financiera de los demandantes de crédito, así como al importe de su patrimonio.

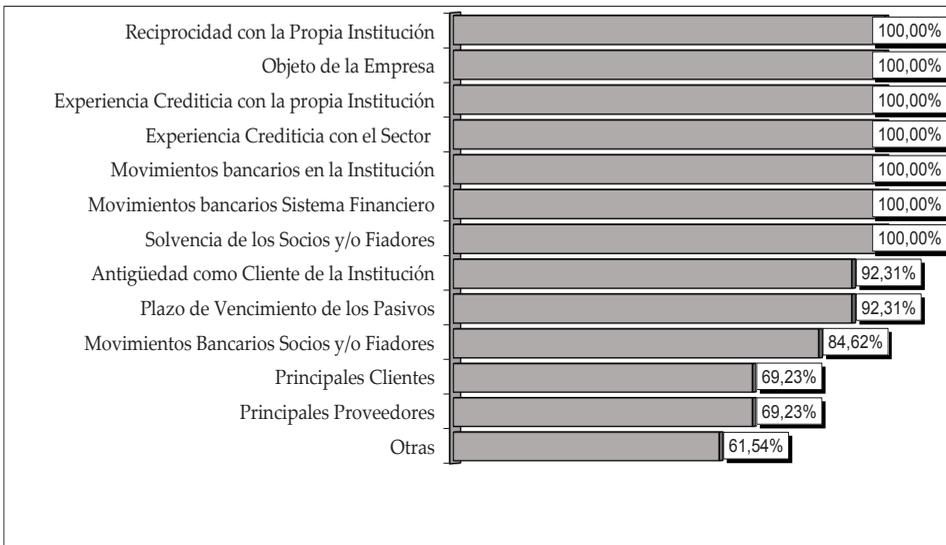


**Gráfico 1. Variables financieras evaluadas a los fines del análisis crediticio. Bancos universales privados.**

Fuente: Elaboración propia con base en las encuestas aplicadas a bancos universales privados, Municipio Maturín del estado Monagas. 2013. Respuestas múltiples y organizadas por rangos.

Respecto a las variables no financieras que los bancos universales toman en consideración para contrastar las decisiones de otorgamientos de préstamos a las PYMES, se recopiló la información que puede ser visualizada en el Gráfico 2. Allí se observa que, unánimemente existen siete (7) aspectos principales

a considerar, como son: la reciprocidad con la propia institución, el objeto de la empresa, la experiencia crediticia tanto con la institución como con el resto del sector financiero, los movimientos de cuentas bancarias en la institución y con otras entidades financieras, y la solvencia de los socios y/o fiadores. A estas variables, le siguen en orden de importancia: la antigüedad de la empresa como cliente de la institución, y el plazo de vencimiento de sus pasivos. Adicionalmente, se tienen las siguientes: los movimientos de cuentas bancarias de los socios y/o fiadores, así como la información sobre sus principales clientes y proveedores. Finalmente se indicaron, pero con menor frecuencia, otras variables entre las cuales se pueden destacar: el tiempo de operatividad de la empresa, la calidad de las garantías (en caso de requerirlas) y los soportes de contratos con organismos públicos y empresas privadas (si aplican).



**Gráfico 2. Variables no financieras evaluadas a los fines del análisis crediticio. Bancos universales privados.**

Fuente: Elaboración propia con base en las encuestas aplicadas a bancos universales privados, Municipio Maturín del estado Monagas. 2013. Respuestas múltiples y organizadas por rangos.

Otro aspecto relevante que se pudo determinar mediante las encuestas aplicadas a los bancos universales privados, fue lo relacionado con las principales causas por las cuales se rechazaban las solicitudes de créditos de las PYMES. Los resultados se muestran

en el Gráfico 3. Allí se aprecia que existe consenso absoluto en cuatro (4) aspectos como son: débil capacidad de pago, elevado endeudamiento de la empresa, la mala experiencia crediticia en la institución y la incongruencia entre los ingresos declarados y los movimientos de cuentas bancarias. Le siguen en orden de relevancia las variables: nivel de ingresos insuficientes, bajo nivel de rentabilidad (ingresos Vs. utilidades), mala experiencia crediticia en el sector financiero, elevado endeudamiento de socios y/o fiadores y el bajo rendimiento de los activos totales. Adicionalmente se señalaron otros motivos de rechazos de solicitudes. Entre estos, los más relevantes fueron: disparidad entre los soportes financieros (por ejemplo entre los ingresos según declaración de impuesto sobre la renta y los estados financieros), garantía reales no aceptadas por la institución, solicitudes efectuadas sobre productos no atendidos por el banco en ese momento y préstamos (productos financieros) solicitados no acordes con el destino del financiamiento (por ejemplo solicitud de préstamos para capital de trabajo, destinados a la compra de maquinarias).

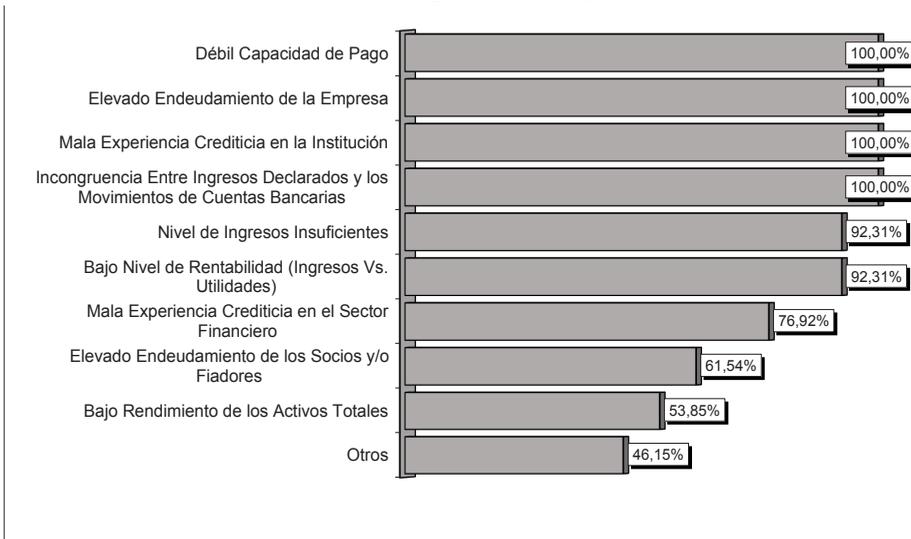


Gráfico 3. Principales motivos de rechazos de solicitudes de créditos. Bancos universales privados. Fuente: Elaboración propia con base a las encuestas aplicadas a bancos universales privados, Municipio Maturín del estado Monagas. 2013. Respuestas múltiples y organizadas por rangos.

En esta fase del estudio, se abordó lo relativo a la situación financiera de las PYMES de servicios. En tal sentido, se determinó el valor y consecuente caracterización de la variable Situación Financiera de la Empresa (SFEi) de las 30 entidades incluidas en la investigación. De esta manera se obtuvieron los resultados que se muestran en el Cuadro 2. El conteo de frecuencias indica que la moda se corresponde con la calificación de “Deficiente”, lo cual sugiere que la mayoría de las PYMES examinadas tienen una situación financiera global que es inferior al promedio del sector.

**Cuadro 2**  
**Caracterización de la situación financiera de PYMES de Servicios. Municipio Maturín, estado Monagas. Año 2013**

Calificación de la situación financiera	Frecuencia
Sobresaliente	1
Buena	4
Regular	7
Deficiente	10
Muy deficiente	8
<b>Moda</b>	<b>Deficiente</b>

**Fuente:** Elaboración propia. 2013.

En lo que se refiere a los importes monetarios máximos de los créditos aprobados para las PYMES de Servicios, se tienen los resultados del Cuadro 3. En el mismo se aprecia que sólo 6,67% de las empresas incluidas en el estudio recibieron préstamos por un monto superior a Bs. 1.000.000,00.

**Cuadro 3**  
**Importes de créditos otorgados por bancos universales a PYMES de servicios. Municipio Maturín, estado Monagas. Año 2013**

Importe en Bs.	Frecuencia	%	% Acumulado
Hasta 250.000,00	5	16,67	16,67
250.000,01 - 500.000,00	12	40,00	56,67
500.000,01 - 1.000.000,00	11	36,67	93,33
1.000.000,01 y más	2	6,67	100,00
Totales	30	100,00	

**Fuente:** Elaboración propia. 2013.

Como punto final en el proceso de análisis de datos se estableció el grado de vinculación que existe entre la calificación de la situación financiera de las PYMES de servicios, Municipio Maturín, estado Monagas y los importes recibidos por concepto de préstamos por parte de los bancos universales privados.

En primer lugar, se consideraron las variables: Importes de préstamos otorgados por los bancos universales privados (Y) y la situación financiera de las empresas (X) (ver Cuadro 4). Allí se aprecia el valor del Coeficiente de correlación:  $r = 0,627757501$ ; lo que es indicativo de que existe 62,78% de relación entre estas dos variables. Adicionalmente se puede destacar que el signo positivo del mismo, revela que existe una relación directa entre ambas variables, lo cual sugiere que a medida que se mejore la situación financiera de las empresas, se esperaría que se incrementasen los importes de créditos recibidos.

Por otro lado se tiene que el valor del Coeficiente de determinación:  $r^2 = 0,39407948$ ; lo que indica que 39,41% de la variación en los importes de préstamos otorgados por los bancos universales privados (Y), es explicada por la situación financiera de las empresas (X), lo que implicaría que la diferencia con 100%; es decir, 60,59% (esto es:  $60,59 = 100,00 - 39,41$ ) es explicada por otras variables diferentes a la situación financiera de las empresas y que se supone se incluyen en las variables financieras y no financieras descritas previamente (ver gráficos 1 y 2).

Adicionalmente, es de destacar los resultados del Análisis de varianza. Si se plantea la hipótesis nula:  $H_0: r = 0$  (lo que indicaría que la situación financiera de las empresas, no guarda ningún tipo de relación con los importes de préstamos otorgados por los bancos universales privados), a un nivel de significancia de 0.05, tendría que rechazarse dicha hipótesis, por cuanto el valor para

el  $F$  crítico<sup>2</sup> para 1 y 28 grados de libertad es de 4,196; el cual es inferior al valor del  $F$  calculado = 18,2106812.

Estos últimos resultados, junto con el valor que se obtuvo para el Coeficiente de determinación, permiten inferir que sí existe algún tipo de relación entre las dos variables antes descritas, sólo que la misma es bastante baja, por cuanto el valor de este último ni siquiera llega a 50%.

**Cuadro 4**  
**Análisis de regresión simple entre los importes de préstamos otorgados por bancos universales privados y la situación financiera de las empresas**

<b>Variabes:</b>				
Y = Importes de Préstamos Otorgados por Bancos Universales Privados				
X = Situación Financiera de las Empresas				
<b>Resumen</b>				
<i>Estadísticas de la regresión</i>				
Coefficiente de correlación		0,627757501		
Coefficiente de determinación		0,39407948		
Error típico		230456,3756		
Observaciones		30		
<b>ANÁLISIS DE VARIANZA</b>				
	<i>Grados de libertad</i>	<i>Suma de cuadrados</i>	<i>Promedio de los cuadrados</i>	<i>F</i>
Regresión	1	9,67172E+11	9,67172E+11	18,2106812
Residuos	28	1,48708E+12	53110141038	
Total	29	2,45426E+12		

**Fuente:** Elaboración propia. Datos calculados con la aplicación de Microsoft Office Excel (2007).

## 6. Conclusiones

La investigación permitió determinar, las principales variables o aspectos que son tomados en consideración por los bancos universales privados, al llevar a cabo sus correspondientes procesos de evaluación crediticia. En tal sentido, se pudo establecer que se confiere mucha importancia a las variables financieras, encontrándose entre las de mayor jerarquía las razones financieras. Aunada a éstas, se analizan otros aspectos financieros claves, los cuales a su vez son empleados a los fines de establecer, entre otros,

<sup>2</sup> Para los valores de la Distribución  $F$  de Fisher consulte: Universidad Tecnológica Nacional (s/f).

la capacidad de pago de los solicitantes, el riesgo asumido en la negociación, y la eficacia con que las PYMES hacen uso de los recursos con que cuentan, para poder cumplir oportunamente con el importe de las obligaciones derivadas del nuevo crédito, en caso de que este último les resulte aprobado.

Asimismo, se pudo determinar que los referidos bancos analizan diversas variables no financieras, las cuales hacen énfasis en lo relacionado con el historial crediticio de la empresa como cliente de la institución, y en general, con el sistema financiero, así como lo concerniente a los movimientos de sus cuentas y las de sus propietarios y/o fiadores; aspectos que junto a las variables financieras, les permiten establecer la viabilidad o no de la operación de financiamiento.

Al establecer la vinculación que existe entre la situación financiera de las PYMES de servicios, y los importes de créditos que les fueron aprobados por los bancos privados universales, se obtuvo un valor relativamente bajo para el Coeficiente de determinación entre ambas variables ( $r^2= 39,41\%$ ). Esta situación permite concluir, que aún cuando las entidades bancarias al llevar a cabo la evaluación crediticia de las solicitudes de préstamos efectuadas por las PYMES; si bien es cierto que suelen ser muy rigurosas en los análisis de la situación financiera de las mismas, no obstante, al momento de tomar las correspondientes decisiones, también confieren peso a otras variables distintas a esta última.

## 7. Referencias

- Besley S. y Brigham E. (2000). *Fundamentos de Administración Financiera* (12a. ed.). México: McGraw Hill.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL] (2012). *Perspectivas Económicas de América Latina 2013. Políticas de PYMES Para el Cambio Estructural*.
- Consejo Nacional del Comercio y los Servicios [CONSECOMERCIO] (2013). *El Desafío, es la Modernidad*. Revista Consecomercio N° 30. Caracas. Documento en línea. Disponible en: [http://issuu.com/consecomercio/docs/consecimercio\\_30](http://issuu.com/consecomercio/docs/consecimercio_30). (Consulta: 12-10-2013).
- Decreto N° 6215 (2008). *Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Propiedad Social*. Gaceta Oficial de la República

- Bolivariana de Venezuela, 38.986. Agosto, 04, 2008.
- Hernández R., Fernández C., Baptista P. (2007). *Fundamentos de Metodología de la Investigación*. España: McGraw Hill.
- Fondo Multilateral de Inversiones y Banco Interamericano de Desarrollo (2013). 6ta Encuesta Regional. Las PYMES de América Latina y el Caribe: Cerrando la Brecha para los Bancos de la Región.
- Fondo Multilateral de Inversiones, Corporación Interamericana de Inversiones, Departamento de Financiamiento Estructurado y Corporativo del BID y Federación Latinoamericana de Bancos (2012). *Un Negocio Estratégico para los Bancos de la Región*. 5ta Encuesta Regional en América Latina y el Caribe las PYMES de América Latina y el Caribe.
- Instituto Tecnológico de Chihuahua (2003). *Curso de Estadística I*. Disponible en: <http://www.itchihuahua.edu.mx/academic/industrial/estadistica1/cap01d.html>. (Consulta: 14-12-2013).
- Ley de Instituciones del Sector Bancario* (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6.015. Diciembre 28, 2010.
- Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras* (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5555. Noviembre 13, 2001.
- Mason, R., Lind, D. y Marchal, W. (2001). *Estadística para Administración y Economía*. (10a. ed.). Colombia: Alfaomega.
- Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras [SUDEBAN] (2003). *Normas para una Adecuada Administración Integral de Riesgos*. Resolución 136-03 del 23 de mayo de 2003.
- Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras [SUDEBAN] (2002). *Normas Relativas a la Clasificación del Riesgo en la Cartera de Microcréditos y Cálculo de Provisiones*. Resolución 010-02 del 24 de enero de 2002.
- Universidad Tecnológica Nacional (s/f). *Valores Críticos de la Distribución F*. Facultad Regional Mendoza. Cátedra Probabilidad y Estadística. República Argentina. Disponible en: [www.mat.uda.cl/hsalinas/cursos/2008/probabilidad/TablaF05.pdf](http://www.mat.uda.cl/hsalinas/cursos/2008/probabilidad/TablaF05.pdf) (Consulta 2-12-2013).
- Van Horne J. y Wachowicz J. (2002). *Fundamentos de Administración Financiera* (8a. ed.). México: Prentice Hall.

# *Competitividad y factores críticos de éxito en los agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela)\**

Morán Q., Joselyn; Ferrer, María A.

Recibido: 1-11-2013- Revisado: 11-11-2013 - Aceptado: 05-06-2014

Morán Q., Joselyn  
Lcda. en Contaduría Pública  
M.Sc en Gerencia de Empresas, Mención  
Gerencia Financiera.  
Universidad del Zulia, Venezuela.  
joselynmoran@gmail.com

Ferrer, María A.  
Lcda. en Contaduría Pública  
M.Sc en Gerencia de Empresas, Mención  
Gerencia Financiera.  
Doctora en Finanzas de Empresa  
Universidad del Zulia, Venezuela.  
maferrer99@yahoo.com

El objetivo de este trabajo es analizar los factores críticos de éxito de los agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela). La investigación es de tipo descriptiva, con diseño no experimental, transeccional y de campo; sustentada en los aportes teóricos de López (2002), Coplin (2005), Yoguel (2004), Van Horne & Wachowicz (2002), Gitman (2003), Francés (2006), Buckley (2000), entre otros. Para la recolección de datos fue aplicado un cuestionario autoadministrado a personas clave 39 agentes de aduanas del estado Zulia. Los resultados evidencian que los agentes de aduanas identifican factores críticos de éxito en el ámbito financiero, operacional y de crecimiento. Se concluye que estos agentes de aduanas: (a) orientan sus recursos y esfuerzos para mantener una capacidad financiera óptima en la realización de inversiones, dirigidas al fortalecimiento de su crecimiento empresarial; (b) evalúan su imagen corporativa para diferenciarse de la competencia; (c) mejoran su capacidad productiva por medio de materiales de información, infraestructura, equipos tecnológicos, capacitación del talento humano; y (d) acuden a alianzas estratégicas con clientes y proveedores.

**Palabras clave:** Competitividad, factores críticos de éxito, agentes de aduanas, Zulia, Venezuela

RESUMEN

\* Este trabajo constituye un avance del Proyecto de Investigación (CH-0064-13) "Información para la gestión privada", financiado por el Consejo de Desarrollo Científico y Humanístico (CONDES-LUZ) y adscrito al Centro de Estudios de la Empresa (CEE) de la Universidad del Zulia (LUZ).

The purpose of this paper is to analyze the critical success factors of customs agents in Zulia (Venezuela). The research has a descriptive, non-experimental, transactional and field design, and it's supported by theoretical contributions from Lopez (2002), Coplin (2005), Yoguel (2004), Van Horne & Wachowicz (2002), Gitman (2003), French (2006), Buckley (2000), among others. For data collection it was applied a quiz to 39 customs agents in Zulia. The results show that customs officers identify critical success factors in the financial and operational level, and in the growth. This paper concludes that these customs agents: (a) direct their resources and efforts to maintain optimal financial capacity in making investments addressed at strengthening its business growth; (b) evaluate its corporative image to differentiate themselves from the competition; (c) improve their productive capacity through information materials, infrastructure, technological equipment, training of human talent; and (d) attend strategic partnerships with customers and suppliers.

**Keywords:** Competitiveness, critical success factors, customs agents, Zulia, Venezuela

*ABSTRACT*

## 1. Introducción

En las últimas décadas el comercio internacional en Venezuela ha experimentado un auge significativo producto del gran número de importaciones y exportaciones registradas. Así, el dinamismo del comercio hizo necesaria la participación de agentes externos como intermediarios entre las Aduanas (Auxiliares de la Administración Tributaria) y los particulares (empresas, personas). La legislación venezolana cataloga a estos intermediarios como agentes de aduanas, antes que sirven de apoyo en todo lo relacionado en materia aduanera<sup>1</sup>.

Ahora bien, en los últimos años el sector aduanero en Venezuela ha sufrido cambios a gran escala y de forma impredecible. Al respecto destaca el paro petrolero del año 2002 que supuso la paralización general en las operaciones portuarias y aduanales; la reactivación de las actividades tardó aproximadamente cinco

<sup>1</sup> El artículo 35 de la Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008) establece que los Agentes de Aduanas son personas jurídicas autorizadas por el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de finanzas para actuar ante los órganos competentes en nombre y por cuenta. De manera que las operaciones aduaneras deberán realizarse siempre a través de un agente de aduanas, con excepción de aquellas relacionadas con equipajes, efectos de uso personal del consignatario, efectos de auxilio en casos de catástrofe, entre otros.

meses, por lo que muchos agentes de aduanas cerraron sus puertas debido a la reducción en sus ventas. Posteriormente, el control cambiario impuesto en el año 2003 causó nuevamente un impacto negativo en las empresas, al reducir significativamente las operaciones aduaneras. En términos generales, las restricciones legales y económicas impuestas a nivel nacional han afectado el ritmo de las operaciones de la compra y venta de bienes con otros países y, en consecuencia, han limitado el crecimiento de los agentes de aduanas al punto de que en años recientes se ha registrado el cierre de muchas de ellas.

Si bien los agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela) no han escapado a la disminución de los trámites de importaciones y exportaciones, aún se encuentran activas un número importante de empresas dedicadas a la prestación de servicios aduaneros a empresas y personas naturales. Día a día estas empresas han de satisfacer las exigencias y necesidades internas, así como las particularidades o desafíos de un entorno cada vez más complejo. Este escenario demanda el diseño e implantación de estrategias competitivas dirigidas a la satisfacción del cliente, la obtención de beneficios económicos y, por ende, el incremento del valor de la empresa.

Una estrategia exitosa se basa en la identificación de aquellas áreas hacia las cuales deben orientarse los esfuerzos y recursos para la consecución de los objetivos y altos niveles de competitividad y crecimiento. Ante los enormes desafíos que amenazan la estabilidad y permanencia de los agentes de aduanas, esas áreas o factores críticos de éxito constituyen los elementos determinantes en la obtención de resultados favorables a partir de las acciones estratégicas definidas por la gerencia.

Con base en lo anterior y para tratar de dar respuesta a la interrogante: ¿cuáles son las variables que propician el éxito competitivo de las organizaciones objeto de estudio?, es necesario profundizar en el estudio de las áreas clave propias para las empresas de este sector. De manera que en este trabajo se pretende primero determinar para luego analizar los factores críticos de éxito considerados por los agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela), como herramientas básicas de toda estrategia competitiva.

## **2. Algunas generalidades acerca de los factores críticos de éxito**

Para Francés (2006, p.168), los factores críticos de éxito “constituyen capacidades controlables por la empresa, sobre las cuales deberá actuar para alcanzar ventajas competitivas sostenibles y niveles de rentabilidad superiores a los estándares de la industria”. Esas capacidades suponen un valor para la empresa el cual es percibido y reconocido por los clientes en términos financieros y de mercado a través del producto o servicio (Coplin, 2005). Ese valor, único y poco común, concede a la empresa una posición ventajosa en comparación con la abundancia de ofertas similares en el mercado, costosas de imitar por su nivel de complejidad.

La identificación de los factores críticos de éxito permite determinar las estrategias necesarias para competir en el mercado, así como las características de sus productos o servicios que le permiten diferenciarse de la competencia (López, 2002). De esta manera se facilita la asignación de recursos a áreas clave (Miranda, Chamorro & Rubio, 2007) en las cuales debe centrarse la acción por parte de las diferentes unidades gerenciales, con miras al logro de las metas, fines y objetivos organizacionales, la diferenciación con la competencia (López, 2002; Miranda et al., 2007), y, en consecuencia, la maximización de los beneficios (Porter, 2002).

Según Yoguel (2004) y Francés (2006), todos los ejes que componen la organización han de participar en la identificación, análisis y evaluación de los diferentes elementos clave de los cuales depende el éxito o el fracaso de un negocio. Estos factores presentan un carácter financiero, productivo y de crecimiento Yoguel (2004), deben identificarse factores clave de índole financiero, productivo y de crecimiento.

Los *factores financieros* comprenden el conjunto de variables económicas y financieras que deben ser consideradas a los fines de promover el logro de los objetivos y el éxito de las organizaciones (Van Horne & Wachowicz, 2002; Yoguel, 2004), siendo por ello esencial la actividad del gerente de finanzas. Asociado al poder adquisitivo de la organización (Madura, 2001), este factor condiciona y puede alterar las acciones estratégicas iniciales (Garrido, 2006). Desde el punto de vista financiero, los factores críticos de éxito incluyen capacidad financiera, solidez financiera

e imagen corporativa (Yoguel, 2004).

La capacidad financiera puede definirse como el conjunto de recursos propios y ajenos disponibles por la organización para cubrir sus necesidades financieras (Lleó & Lleó, 2011). Este factor crítico concede a la organización amplitud financiera que le permite moverse en el mercado, financiando sus actividades, así como tomando decisiones acordes con sus requerimientos (Yoguel, 2004). La capacidad financiera le permite afrontar sus obligaciones económicas, tanto internas como externas, con solvencia y sin sobresaltos (Greco & Godoy, 2006). De este modo, el establecimiento de la capacidad financiera de una organización exige un proceso analítico (diagnóstico financiero), para conocer la situación económica-financiera real de la empresa y, al mismo tiempo, identificar los problemas o necesidades de efectivo así como las áreas de oportunidad, con el objeto de corregir los primeros y aprovechar lo segundo (Yogel, 2004).

Como factor crítico de éxito, la capacidad financiera se enfoca en la capacidad económica que posee una organización para invertir y endeudarse o para responder a eventualidades, por lo que demanda una adecuada administración y control de sus recursos. Esta última crea seguridad financiera que en buena medida permite la suficiente liquidez para cumplir con los compromisos de la organización, sin la necesidad de recurrir a financiamiento de altos costos y, finalmente, satisfacer los requerimientos del cliente.

La solidez financiera viene dada por el nivel de compromiso del capital de los accionistas en relación con el volumen de deudas. Considerada por Van Horne & Wachowicz (2002) y Gitman (2003) como un indicador de la estabilidad de la empresa, la solidez financiera permite a la empresa aprovechar las oportunidades del entorno en caso de arrojar resultados positivos (Yoguel, 2004). Así, en la medida en que mayor sea la participación de los capitales permanentes en relación con el total de las fuentes de financiamiento, y de éstos con los fondos propios, mayor será la solidez financiera de la empresa (Rubio, 2007).

En términos generales, la solidez financiera se refiere al respaldo real que el patrimonio le ofrece al funcionamiento de la empresa. Altos niveles de solidez no solo suponen un mayor respaldo para la organización a través del patrimonio, sino

también, un mayor compromiso por parte de los accionistas en relación con la continuidad de la empresa.

Ahora bien, la imagen corporativa es la idea global o integral que una persona natural o jurídica tiene sobre los productos, servicios, actividades y conducta de una empresa. En este sentido, Yoguel (2004) relaciona la imagen corporativa con la reputación de la cual goza la organización en un mercado determinado. Esta determina la penetración, estabilidad y crecimiento financiero dentro de un mercado, en tanto involucra el reconocimiento y el sentido de estabilidad dentro del mismo (Ortiz, 2003; Coplin, 2005). Como factor crítico de éxito, una imagen fuerte en el mercado puede constituir una ventaja competitiva diferenciable para operar con reconocimiento dentro de un mercado (Yoguel, 2004).

Como factor crítico de éxito, la imagen corporativa se define como la imagen que proyecta la empresa como un todo, la cual permite a las empresas crear valor. Considerada como un activo intangible estratégico, cuando una empresa dispone de una imagen sólida se facilita su diferenciación en relación con los competidores, y supone beneficios adicionales en términos del incremento de las ventas, atracción de nuevos inversionistas, e incluso mejores trabajadores.

Ahora bien, los *factores de producción y/o de prestación de servicios* comprenden el conjunto de elementos que intervienen en el proceso productivo y/o de prestación de servicios de una empresa, los cuales afectan con su participación y evolución la administración financiera y las finanzas corporativas (Diez & López, 2001). En este mismo orden de ideas, Yoguel (2004) advierte que estos factores pueden constituir valiosos elementos clave para el éxito, en tanto también pueden comprometer su actividad productiva. Entre los factores productivos y/o de prestación de servicios clave de una organización se consideran la capacidad productiva y/o de prestación de servicios, la rentabilidad de la producción y/o de la prestación de servicios y la innovación-modernización (Yoguel, 2004).

La capacidad productiva y/o de prestación de servicios es la producción máxima que se puede obtener con las instalaciones materiales, el equipo y los edificios disponibles (Diez & López, 2001). En este factor intervienen la infraestructura, los servicios

esenciales necesarios para la producción y/o prestación de servicios, así como el soporte técnico requerido para llevar a cabo la actividad principal de la empresa (López, 2002). Dichos elementos se corresponden con el enfoque adoptado por una organización para generar niveles óptimos de bienes o servicios, el cual involucra la utilización de la tecnología, la distribución y ubicación de las instalaciones y el control de los procesos (Garrido, 2006).

Dentro de la capacidad productiva y/o de prestación de servicio adquieren relevancia la capacitación y desarrollo del talento humano (López, 2002); de allí que constituya un esfuerzo planificado por la empresa para facilitar el aprendizaje de comportamientos relacionados con el trabajo por parte de los empleados (Daft & Marcic, 2006, p.324).

En términos generales, la capacidad productiva y/o de prestación de servicio viene dada por el nivel máximo de producción o de prestación de servicios máxima que la organización puede ofrecer a sus clientes a partir de los recursos disponibles (talento humano, equipos y herramientas tecnológicas y demás materiales necesarios para la producción y/o prestación del servicio).

Por su parte, la rentabilidad de la producción y/o de prestación de servicios mide el rendimiento generado por el capital utilizado durante un determinado período, esto es, el beneficio por el capital invertido (Van Horne & Wachowicz, 2002; Coplin, 2005). Puede considerarse como las ganancias obtenidas por el capital invertido necesario para generar dichos beneficios.

La innovación-modernización se define como el conjunto o el uso de nuevas tecnologías implantadas a mediano y largo plazo, en la cual gran parte de las empresas se apoyan para lograr competitividad y ventajas sostenibles (Ortiz, 2003). La innovación implica actividades operativas para el mejoramiento de productos/servicios y procesos, dentro de líneas existentes, incorporando modificaciones a los productos/servicios ofrecidos y a sus procesos de producción/prestación (Francés, 2006); supone que la organización esté atenta a la evolución de su entorno para explotar las oportunidades que ofrecen los cambios, minimizar los inconvenientes y tomar posiciones de ventaja para ofrecer mayor valor a sus clientes (Estrada, 2007). Por su parte, la modernización

como proceso de búsqueda de congruencia entre el entorno y la empresa, exige el fomento de la innovación sistemática. De ello depende la adaptación al entorno y en buena medida la legitimidad de rendimientos (Estrada, 2007).

La innovación-modernización se enfoca en el mejoramiento continuo de los productos/servicios ofrecidos a los clientes. Si bien los cambios y/o modificaciones se dirigen a los procesos, la evolución se orienta al ofrecimiento de otros productos/servicios de alta calidad que proporcionen mayor satisfacción a los clientes y, en consecuencia, logrando ventajas competitivas.

En relación con los *factores de crecimiento* de una empresa, éstos se encuentran relacionados con las estrategias financieras y no financieras, de carácter interno y externo, que utiliza para la expansión de la misma (Lozano, 1999). Por ende se vinculan con la habilidad para realizar fusiones, alianzas estratégicas y el uso del capital humano (Buckley, 2000; Van Horne & Wachowicz, 2002; Selva, 2004).

Además de las fusiones y alianzas estratégicas, consideradas por Buckley (2000) y Van Horne & Wachowicz (2002) como los factores críticos de crecimiento con mayor relevancia, Lozano (1999, p.30) hace referencia a la habilidad y el talento directivo, al talento humano en general, como determinantes del crecimiento de una organización.

Las fusiones permiten unificar inversiones y criterios comerciales de dos empresas de una misma rama o de objetivos compatibles (Gitman, 2003). Una fusión implica la adhesión de una empresa por otra, en la que solo sobrevive una entidad legal tras la desaparición de la primera, que es realizada mediante el aporte de los bienes de esta a la segunda (Van Horne & Wachowicz, 2002, p.625; Gitman, 2003).

Las alianzas estratégicas, o convenios corporativos entre empresas, permiten a las organizaciones alcanzar sus objetivos estratégicos cuando carecen de los recursos necesarios para la adquisición de otra empresa o la inversión directa (Van Horne & Wachowicz, 2002; Gitman, 2003). Las alianzas permiten la incorporación de distintos participantes que se mantienen independientes, por lo que es posible la colaboración entre proveedores y sus clientes, entre competidores en el mismo sector,

o entre competidores con capacidades complementarias (Van Horne & Wachowicz, 2002, p.643).

Como factor crítico de éxito, el talento humano adquiere gran relevancia por cuanto constituye el motor de impulso en las operaciones diarias y son ellos quienes, en sus diferentes niveles (operativo, intermedio o estratégico), completan las actividades y objetivos empresariales (Francés, 2006). De manera que la gestión del talento humano adquiere un papel estratégico para la organización, por cuanto las actividades de desarrollo y promoción de la fuerza laboral se traduce en una mayor efectividad (Daft & Marcic, 2006).

### **3. Enfoque metodológico**

Desde el punto de vista metodológico, este trabajo se corresponde con un estudio descriptivo, con diseño de investigación no experimental, de campo y transeccional. La población se determinó con base en la información suministrada por la Aduana Principal de Maracaibo. Así, en el estado Zulia (Venezuela) para el año 2011 se encontraban registradas, actualizadas y en operación 39 agentes de aduanas. Puesto que la población se consideró finita y accesible, se acudió al censo población para la evaluación de la totalidad de las unidades de análisis objeto de estudio.

La técnica de recolección de información empleada fue el cuestionario autoadministrado bajo escala tipo Likert, conformado por ocho (08) afirmaciones de cuatro (4) escalas (siempre, casi siempre, casi nunca, nunca) y dos (02) preguntas de opción múltiple, dirigido a gerentes, administradores, contralores, socios y demás personal directivo de los agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela). Para determinar la validez del contenido, dicho instrumento fue sometido al juicio de siete (7) expertos en el área de competitividad y metodología de la investigación. La confiabilidad del instrumento se determinó a través del Alfa de Cronbach, resultando 0,889 para las afirmaciones tipo likert y 0,880 para las alternativas de selección múltiple, lo cual indica la alta confiabilidad del instrumento. Las entrevistas fueron realizadas durante el período enero-septiembre de 2012.

El procedimiento técnico empleado para el análisis de los datos fue mediante la aplicación de las funciones de la estadística

descriptiva, distribución de frecuencias absolutas y frecuencias relativas y media aritmética a las respuestas contentivas en la aplicación del cuestionario, a través del programa computarizado especializado en análisis estadístico para las ciencias sociales (SPSS, versión 15.0).

#### **4. Factores críticos de éxito en los agentes de aduanas**

En Venezuela las organizaciones en la actualidad se enfrentan a mercados altamente competitivos, y de manera particular, el sector objeto de estudio, ya que los agentes de aduanas se han visto afectadas por una serie de condiciones económicas y políticas arraigadas desde el año 2002. Estas entidades se basan en la prestación de servicios aduanales (importaciones y exportaciones) y, a pesar de que Venezuela es un país importador neto, el control de cambio y las medidas restrictivas implementadas desde el año 2005 han hecho que muchas empresas disminuyan las importaciones o cesen sus operaciones, mientras que otras optan por vías ilegales para mantener el curso de sus operaciones.

En atención a la premisa de que la búsqueda de los máximos beneficios se centra en factores críticos de éxito (Yoguel, 2004), a continuación se describen los factores financieros, de producción y/o prestación de servicios y de crecimiento, claves para los agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela)<sup>2</sup> (ver Tabla 1).

##### **4.1. Factores financieros**

Como se mencionó anteriormente, los factores financieros incluyen capacidad financiera, solidez financiera e imagen corporativa (Yoguel, 2004). En relación con la capacidad financiera, se evidenció que el 94,9% de los agentes de aduanas determinan la capacidad financiera adecuada para el financiamiento de sus operaciones. Este resultado coincide con los aportes de Yoguel

---

<sup>2</sup> Más allá de los factores financieros, de producción y/o prestación de servicios y de crecimiento, el entorno (clientes, competidores, suministradores y reguladores) actúa como determinante del éxito o fracaso de una entidad (Office of Government Commerce, 2009, p.96). En Venezuela el tema aduanero se ve afectado y/o limitado por los diferentes entes reguladores del Gobierno (Banco Central de Venezuela, Centro Nacional de Comercio Exterior y Corporación Venezolana de Comercio Exterior, entre otros), quienes intervienen en los asuntos políticos y económicos del país, y condicionan y controlan la dinámica de los mercados influyendo así en el funcionamiento de los agentes de aduanas.

(2004) y Van Horne & Wachowicz (2002), quienes aseveran que las organizaciones deben efectuar un diagnóstico financiero para determinar su capacidad financiera óptima que le permitirá financiar sus operaciones con la certeza de hacerle frente a los compromisos de pago. De igual manera, el diagnóstico financiero permite conocer la posición económica-financiera de una empresa, así como sus puntos débiles, en consecuencia, disminuir su vulnerabilidad a entornos competitivos.

**Cuadro 1**  
**Factores críticos de éxito presentes en los**  
**agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela)**  
**(Año 2012)**

Factores críticos de éxito	Frecuencia
<b>Financiero</b>	<b>%</b>
Determinación de la capacidad financiera	94,9
Disponibilidad de recursos para realizar inversiones	23,1
Estructura económica sólida	23,0
Reconocimiento en el mercado por su excelente reputación	97,4
Imagen corporativa sólida	87,1
<b>Prestación de Servicios</b>	
Infraestructura adecuada para las operaciones	20,5
Uso de herramientas tecnológicas	76,9
Uso de material informativo actualizada (leyes, aranceles)	87,2
Capacitación del personal	87,2
Medición de la rentabilidad de la prestación del servicio	89,8
Innovación y modernización del servicio prestado	94,8
<b>Crecimiento</b>	
Fusiones como mecanismo de crecimiento	0,0
Alianzas estratégicas con clientes	94,9
Alianzas estratégicas con proveedores del ramo aduanero	94,9
Alianzas estratégicas con proveedores diferentes del ramo	10,3
Talento humano como factor de crecimiento	87,2

Fuente: Elaboración propia a partir de los resultados obtenidos de aplicación de un cuestionario a personal clave de 39 agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela), durante el año 2012.

Por otra parte, se observó que 76,9% de los agentes de aduanas considera que no disponen de una capacidad financiera que le permita realizar inversiones que coadyuvan a fortalecer su crecimiento empresarial. Solo 23,1% de las empresas del sector disponen de capacidad financiera suficiente para acometer inversiones de crecimiento. Este resultado evidencia la debilidad financiera presente en la mayoría de los agentes de aduanas del estado Zulia (Venezuela), y podría suponer una limitante en el logro del éxito empresarial.

Es importante que las empresas de este sector realicen un análisis financiero a fin de determinar su posición financiera actual en términos de los problemas económicos y financieros de la empresa, sus causas y, lo más importante, establecer medidas correctivas con suficiente antelación. Esto último permitirá aprovechar las oportunidades del entorno y las fortalezas de la empresa y, al mismo tiempo, disminuir los efectos negativos de las amenazas del entorno y las debilidades de la organización.

Otro de los elementos de gran relevancia entre los factores financieros es la solidez. Sin embargo, solo 23% de los agentes de aduanas cuentan con una estructura económica sólida, que le permite mantener su capacidad financiera en tiempos de crisis. Por su parte, 77% de las empresas consultadas podrían enfrentar dificultades para afrontar emergencias o contingencias, pues carecen de una estructura económica y financiera equilibrada. Contrarios a los planteamientos de Yoguel (2004), Van Horne & Wachowicz (2002) y Gitman (2003), quienes indican que toda organización debe contar con una estructura financiera y económica sólida, los hallazgos reflejan una desventaja financiera presente en los agentes de aduanas, como consecuencia de los problemas económicos y políticos del país (paro petrolero del año 2002, control cambiario en vigor desde el año 2003, restricciones para la importación de determinados productos, entre otros).

Ante cualquier situación externa adversa, la empresa debe ser capaz de cumplir con sus compromisos de pago, logrando mantener su credibilidad ante los acreedores, inclusive para aprovechar las oportunidades del entorno, manteniendo la continuidad de las operaciones bajo cualquier condición o variable externa. Al presentarse estos inconvenientes no parecen estar en

capacidad de cancelar sus pasivos ante la presencia de activos insuficientes, circunstancia que obliga a la empresa a comprometer sus capitales. Esto último constituye un aspecto negativo para los accionistas actuales y futuros inversionistas, al igual que para futuros acreedores.

Los resultados observados pueden obedecer a que los capitales invertidos (patrimonio) de la empresa no son suficientes para cubrir los desembolsos relacionados con los pagos inmediatos que deben efectuar los agentes de aduanas a terceros, como son manejos de carga, almacenajes, fletes, gastos navieros, entre otros.

En relación con la imagen corporativa como factor crítico de éxito, la mayoría de los agentes de aduanas (97,4%) considera que son altamente reconocidas en el mercado por su excelente reputación. Adicionalmente, 87,1% de las empresas consultadas considera que posee una imagen corporativa sólida que les diferencia de la competencia.

Estos resultados están en línea con lo expresado por Yoguel (2004), Ortiz (2003) y Coplin (2005). Una imagen fuerte en el mercado puede constituir una ventaja competitiva bien diferenciable, siendo un factor crítico de éxito para operar con reconocimiento dentro de un mercado. Por su parte, Ortiz (2003) afirma que es necesario considerar la imagen que proyecta la empresa en el entorno, pues es un factor determinante de su penetración, estabilidad y crecimiento financiero dentro del mismo.

#### **4.2. Factores de producción y/o prestación de servicios**

Pero no solo los factores financieros son clave. Los factores de producción y/o prestación de servicios pueden constituir elementos críticos para el éxito, aunque también pueden comprometer su actividad productiva.

En el caso de los agentes de aduanas, estas consideran simultáneamente varios elementos para mejorar su capacidad de prestación de servicios. Los resultados muestran que solo 20,5% de las empresas consultadas mantienen una infraestructura adecuada para el nivel de sus operaciones. Al mismo tiempo, 76,9% de los agentes disponen de herramientas tecnológicas que fortalecen su proceso productivo. Este aspecto es fundamental para estas entidades pues requieren sistemas específicos con acceso a internet

para las declaraciones aduaneras.

En este mismo orden, se constató que 87,2% de los agentes procuran disponer de información actualizada con relación a la normativa legal vigente relacionada con su campo de actuación para mantener y mejorar su capacidad de prestación de servicios. Igualmente 87,2% mantienen personal capacitado. De esta manera, los agentes de aduanas consultados centran la maximización de su capacidad productiva en instalaciones, materiales y equipos, sistemas de información y capacitación de talento humano, tal como lo proponen Diez & López (2001) y López (2002).

Del análisis de los factores de prestación de servicios de los agentes de aduanas, es fundamental acotar que dichas empresas no parecen dar importancia al conocimiento pleno de los componentes relacionados con la fuente generadora de los beneficios económicos. Solo en cierta medida recurren a la tecnología, la capacitación del talento humano, y demás materiales de información para llevar a cabo sus operaciones. Como se comentó, el talento humano es un factor interno de crecimiento seguro que, de manera particular, cobra mayor relevancia en las empresas de servicios, como es el caso de los agentes de aduanas. El talento humano representa el motor que genera los ingresos provenientes de servicios prestados por el personal, a diferencia de las empresas de producción, en las que la fuerza laboral solo se encarga de manipular las máquinas que generan los productos.

Ahora bien, 89,8% de los agentes de aduanas evalúa las ganancias obtenidas en relación con los capitales invertidos en dicho proceso productivo (servicios) tomando como referencia la utilidad neta. Este indicador resume el desempeño general de una empresa lo que a su vez muestra el poder productivo sobre el valor contable de la inversión de los accionistas. Es importante destacar que un alto rendimiento del capital en ocasiones puede reflejar la aceptación de oportunidades de inversión rentables por parte de una entidad y la administración eficaz del gasto.

Otro de los factores productivos vitales en una entidad es la innovación-modernización, representada por el uso de tecnología de punta. Esta herramienta de vanguardia proporciona fortalezas en cuanto la implantación de sistemas más sofisticados de mayor y mejor velocidad, permitiendo el logro de ventajas competitivas

en la prestación de servicios.

Este elemento, herramientas tecnológicas, representa uno de los principales factores críticos para los agentes de aduanas, considerando que prestan servicios relacionados con la declaración electrónica de aduana, así como la clasificación y valoración de mercancías (importación y exportación) a través del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA). Para que estos procesos fluyan con rapidez y sin contratiempos, es fundamental que las empresas de este sector cuenten con una plataforma tecnológica de gran escala<sup>3</sup>.

Lo anterior se evidencia en que 94,8% de los agentes de aduanas realiza innovaciones en cuanto al servicio ofrecido e implanta tecnologías que permiten lograr ventajas competitivas sostenibles. La innovación, o el conjunto de nuevas y actualizadas tecnologías a corto y largo plazo, proporcionan ventajas competitivas claras, y sostenidas y a su vez compensan parte de las debilidades de la empresa (Ortiz, 2003; Coplin, 2005).

Los resultados obtenidos en relación con la innovación como factor crítico de éxito para los agentes de aduanas pueden obedecer a las alianzas desarrolladas con empresas del mismo ramo (almacenes fiscales, consolidadores de carga, navieras, aerolíneas), para ofrecer los servicios como un grupo de empresas, pero sin perder su personalidad jurídica propia. Esta nueva presentación de empresas, como si se tratase de un grupo o producto, representa una forma innovadora para la captación de nuevos clientes y la permanencia de los mismos, lo que resulta en términos financieros positivo y de impacto para las empresas competidoras con dificultades para ofrecer diversidad de servicios.

Cabe agregar que la innovación involucra mejoras en los servicios, formas de comercialización, sistemas administrativos, y procesos operativos. Es fundamental que los agentes de aduanas evalúen constantemente las necesidades de los clientes, con el propósito de mejorar sus procesos de trabajo, para de esta forma aventajar a sus competidores.

---

<sup>3</sup> En Venezuela, la conectividad de los servicios de Internet se encuentra por debajo del punto mínimo (Leonett & León, 2014), lo que limita las operaciones de los agentes de aduanas pues la plataforma tecnológica de sus sistemas se apoya en éstos.

### **4.3. Factores de crecimiento**

El tercer grupo de factores críticos de éxito, los factores de crecimiento, permiten el crecimiento empresarial por medio de la habilidad para realizar fusiones, alianzas estratégicas y el uso del capital humano como componentes que contribuyen al crecimiento económico de la organización (Buckley, 2000; Van Horne & Wachowicz, 2002; Selva, 2004). Sin embargo, 100% de las empresas encuestadas no han recurrido a las fusiones como mecanismo de crecimiento a pesar de los beneficios descritos por Van Horne & Wachowicz (2002).

Los hallazgos obtenidos obedecen a las características propias de sector aduanero. Los agentes de aduanas, almacenes fiscales, consolidadores de carga y navieras deben ser autorizadas por el Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas para operar bajo una figura jurídica definida. Así, la absorción jurídica de una empresa por parte de otra supone un proceso complejo ante la Intendencia de Aduanas, ya que las claves o permisos de operatividad están vinculados a una personalidad jurídica específica, por lo que la fusión en el caso venezolano, en general, y del Zulia, en particular como factor de crecimiento resulta inviable para este sector.

Si bien la fusión no es conveniente ni adecuada jurídicamente, es posible acudir a otros mecanismos para expandir las operaciones o crecimiento de la organización, como es el caso de las alianzas estratégicas. Reconociendo la importancia de mantener vínculos con socios estratégicos (Van Horne & Wachowicz, 2002; Gitman, 2003), se evidencia que los agentes de aduanas establecen alianzas simultáneamente con clientes (94,9%) y con proveedores del ramo aduanero (84,6%). Sin embargo, solo 10,3% de las empresas de este sector mantiene alianzas con proveedores diferentes a los del ramo aduanero.

Estratégicamente los agentes de aduanas que continúan en el mercado se han valido de alternativas eficaces para aumentar el volumen de sus ventas y mantener dicho ritmo en el tiempo. De acuerdo con los resultados observados anteriormente, se evidencia que este sector dispone de convenios corporativos con sus clientes, lo cual le permite a un agente de aduanas del estado Zulia seguir brindando servicios a sus clientes por intermedio de

diferentes aduanas del país, como producto de la colaboración de otros proveedores autorizados.

Ahora bien, 87,2% de los agentes de aduanas consideran al talento humano como factor de crecimiento, lo cual representa una ventaja para la entidad debido a la importancia de la fuerza laboral como componente principal en el crecimiento interno de una organización (Lozano, 1999; Selva, 2004). Dado que los agentes de aduanas son empresas de servicios, el capital humano en un indicador determinante para mantener satisfecho al cliente, ya que es el recurso humano quien responde a los requerimientos de los clientes. No obstante, a pesar del grado de influencia que tiene el factor humano en la clientela, 12,8% de la población no considera el capital humano como un factor de crecimiento. Tales resultados pueden obedecer a la inseguridad de los socios al decidir invertir en la fuerza laboral, ya que estos al estar mejor preparados exigirán más beneficios y por ende representarían gastos adicionales para la organización; o, por el contrario, dicho talento puede posteriormente buscar en el mercado otras empresas de reconocida trayectoria lo que implicaría para la entidad falta de personal.

A pesar de las causas que pueden dar origen a estos resultados, no se pueden dejar a un lado las bondades y beneficios que pudiese lograr la empresa al contar con recursos humanos efectivos que les permite maximizar el valor de la empresa en términos económicos y a su vez, competitivos. No hay que olvidar que lograr y mantener una imagen corporativa sólida, resulta atractiva tanto para inversores como para trabajadores eficientes y con alto grado de profesionalismo deseosos de trabajar en la empresa.

## **5. Conclusiones**

El éxito o fracaso de una organización depende de las capacidades y características estratégicas y competitivas que esta posea, las cuales deben tomarse en cuenta, antes, durante y después de la ejecución de las actividades operacionales y financieras. Dichos aspectos deben construirse sobre una base sólida, ya que las mismas son clave y de gran impacto en el éxito de una organización en un mercado tan competitivo como el de hoy en día. Por tanto, debido a que ciertos aspectos o factores son

determinantes del rumbo de la empresa, es de vital importancia que cada organización determine cuáles son o no sus factores críticos de éxito. Esto obedece a que la planificación, seguimiento y control de las estrategias diseñadas con base en ellos, permitirá la maximización del valor de la entidad.

En el caso de los agentes de aduanas del estado Zulia, estos procuran el análisis de sus puntos críticos de éxito y orientan sus esfuerzos al mejoramiento de sus factores financieros, de producción y/o prestación de servicios y de crecimiento para el logro de sus objetivos.

Del análisis de los factores críticos de éxito de este sector, se constató que las mismas determinan la capacidad financiera para el financiamiento de sus actividades operacionales. Sin embargo, los agentes de aduanas carecen de una estructura financiera sólida, que les permita cumplir con sus compromisos de pago en tiempos de crisis.

Por otro lado, las empresas consultadas toman como referencia su imagen corporativa para que lograr el reconocimiento del mercado con el fin de diferenciarse de su competencia. Al mismo tiempo, se enfocan en otros puntos críticos como lo es la capacidad de prestación de servicios, de manera que dirigen sus esfuerzos para mejorar elementos determinantes de dicha capacidad. Es el caso de la instalación de herramientas tecnológicas, punto crítico para los agentes de aduanas considerando que dependen de conexiones (internet) y sistemas automatizados para transmitir en línea las declaraciones de aduana, así como también la actualización constante de materiales de información (leyes, aranceles, reglamentos, decretos, entre otros).

En relación con los factores de prestación de servicios, los agentes de aduanas consideran que para mejorar su capacidad de prestación de servicios se requiere la evaluación de ciertos elementos fundamentales. Entre ellos se incluyen infraestructura, equipos y herramientas tecnológicas, materiales de información actualizados (leyes, aranceles, reglamentos, decretos, entre otros) y capacitación del talento humano.

Considerando la actividad comercial desarrollada por los agentes, el talento humano representa uno de los principales elementos determinantes del éxito de las empresas de este sector;

la fuerza laboral es la que, mediante la prestación de sus servicios, conduce a la empresa hacia el éxito o fracaso. Así pues, es evidente que los agentes de aduanas tienen clara la importancia de este componente, ofreciendo capacitación constante a su personal para mejorar la capacidad de prestación de servicios de la empresa.

Otro de los factores de prestación de servicios considerados por los agentes de aduanas es la innovación-modernización. Ella implica, no sólo la implantación o actualización de nuevas tecnologías, sino que además involucra mejoras en los servicios, procesos de trabajo, formas de comercialización, para sorprender, satisfacer y captar la atención de los clientes.

A los factores de prestación de servicios descritos, se suman el uso de indicadores que miden la rentabilidad con base en los capitales invertidos en el proceso de prestación de servicios y la aplicación de tecnología de punta, que proporcionan ventajas competitivas al obtener respuestas o trabajos más rápidos y efectivos.

Finalmente, un aspecto de relevancia son los factores de crecimiento. Dado que el objetivo de cada organización al momento de su constitución es crecer en el tiempo, en ocasiones las empresas carecen de recursos suficientes para alcanzar todos sus objetivos estratégicos mediante la adquisición o inversión directa, por lo que recurren a otros tipos de estrategias. Es así como las alianzas estratégicas se han convertido en una forma de vida para las organizaciones grandes y pequeñas, así como para mejorar las políticas de negociación e interrelación con sus clientes y proveedores.

Cabe agregar que el sector estudiado reveló que nunca se han sometido a procesos de fusión. Sin embargo, mantienen alianzas estratégicas con clientes y proveedores del mismo ramo aduanero (tales como consolidadores de carga, transportistas, almacenes fiscales, aerolíneas, otros). Este aspecto evidencia una fortaleza importante, ya que de esta manera también se logra el crecimiento empresarial, basado en relaciones o sociedades potenciales que proporcionan un alto nivel de operaciones y a su vez mayores beneficios económicos.

De acuerdo con los resultados, se demuestra que los agentes de aduanas identifican factores críticos que contribuyen al logro de los

objetivos y el éxito organizacional. Una vez determinados dichos factores, los esfuerzos y recursos se dirigen hacia lo consecución de las metas a corto y largo plazo, logrando así mayores rendimientos económicos, competitividad y satisfacción de las necesidades de los clientes en materia de comercio internacional.

## 6. Referencias

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2008). *Decreto con rango, valor y fuerza de ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas*. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 38.875, Decreto N° 5.879. Caracas, Venezuela

Buckley, J. (2000). *Cómo Crecer con Ventaja Competitiva. El valor Real de la Tecnología*. Colombia: McGraw-Hill.

Coplin, B. (2005). *10 factores claves de éxito en la empresa: lo que las empresas quieren que usted aprenda en la universidad*. Madrid: Librería Universitaria.

Daft, R., & Marcic, D. (2006). *Introducción a la Administración*. Cuarta Edición. México: International Thompson Editores.

Diez, L., & López, J. (2001). *Dirección Financiera, Planificación, Gestión y Control*. Madrid: Financial Times Prentice Hall.

Estrada, V. M. (2007). Estrategias e innovación en los gobiernos municipales. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, 2007(304), 237-50.

Francés, A. (2006). *Estrategias y planes para la empresa: con el cuadro de mando integral*. Primera Edición. México: Ediciones IESA. Pearson Educación de México S.A. de C.V.

Garrido Buj, S. (2006). *Dirección Estratégica*. Segunda Edición. España: McGraw-Hill.

Gitman, L. (2003). *Principios de Administración Financiera*. México: Pearson Educación.

Greco, O., & Godoy, A. A. (2006). *Diccionario Contable y Comercial*. Tercera Edición. Buenos Aires: Valletta Ediciones.

Leonett García, N., & León, I. (2014, 08 de junio). Velocidad del Internet es lenta en el interior. *Últimas Noticias*. Recuperado de <http://www.ultimasnoticias.com.ve/noticias/actualidad/investigacion/velocidad-de-internet-es-lenta-en-el-interior.aspx>

Lleó, A., & Lleó, L. (2011). *Gran Manual de Magnitudes Físicas y sus Unidades*. México: Ediciones Díaz de Santos, S.A.

López, C. (2002). *Factores Claves de Éxito*. Caracas: Recuperado de <http://www.gestiopolis.com/canales/emprendedora/articulos/31/claves.htm>

Lozano García, M. B. (1999). *Las Fusiones de Empresas: Un Enfoque Contractual*. España: Ediciones Universidad Salamanca.

Madura, J. (2001). *Administración Financiera Internacional*. Sexta Edición. México: International Thompson Editores, S.A.

Miranda Gonzales, F., Chamorro Mera, A., & Rubio Lacaba, S. (2007). *Introducción a la Gestión de la Calidad*. Madrid: Delta Publicaciones Universitarias.

Office of Government Commerce (2009). *Estrategia del Servicio*. Reino Unido: Publicaciones TSO (The Stationery Office).

Ortiz Gómez, A. (2003). *Fundamentos de Finanzas Corporativas*. Séptima Edición. México: McGraw Hill Interamericana S.A.

Porter, M. (2002). *Ventaja Competitiva. Creación y Sostenibilidad de un Rendimiento Superior*. México: Ediciones Pirámide.

Rubio Domínguez, P. (2007). *Manual de Análisis Financiero*. Recuperado de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2007a/255/indice.htm>.

Selva Sevilla, C. (2004). *El Capital Humano y su Contribución al Crecimiento Económico*. Edición Monografías N° 42. España. Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha.

Van Horne, J., & Wachowicz, J. (2002). *Administración Financiera*. México: McGraw-Hill.

Yoguel, G. (2004). *Competitividad y Factores Clave de Éxito*. México: McGraw-Hill.

# *Inversión turística: Una contribución educativa para la inversión en turismo receptivo\**

Morillo M., Marysela C.; Rosales L., María A.; Cadenas R., Evelin

Recibido: 22-02-14 - Revisado: 29-03-14- Aceptado: 26-05-14

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

Rosales L., María A.  
Arquitecto.  
Especialista en Desarrollo Rural Integrado  
Miembro activo de GIDETUR.  
Universidad de Los Andes, Venezuela.  
majarosales.arq@gmail.com

Cadenas R., Evelin  
Arquitecto. Especialista en Formulación y Evaluación de Proyectos. M.Sc en Planificación Integral para el Desarrollo del Turismo. Doctora en Educación Mención Planificación. Coordinadora de GIDETUR.  
Universidad de Los Andes, Venezuela  
evelinc.cadenas73@gmail.com

El presente trabajo contiene una reflexión y discusión sobre la inversión en el turismo receptivo de amplio impacto en el desarrollo económico de la región donde se desenvuelve esta actividad productiva. El primer abordaje de tipo teórico, define lo que se entiende por inversión turística, los elementos que la conforman y la caracterización de los proyectos turísticos, como instrumentos de inversión. En segundo lugar, a manera de ejemplo se ilustran, con proyectos emblemáticos, experiencias exitosas internacionales y nacionales de inversión turística receptiva, en planta turística y el equipamiento, acorde con la localización de los atractivos turísticos, con sus respectivos tipos y montos de inversión. Finalmente, como una contribución educativa, se aborda lo relativo a los incentivos, a nivel nacional para el desarrollo del turismo, así como los proyectos turísticos emblemáticos a ser desarrollados en el estado Mérida en los próximos años.

**Palabras clave:** Turismo, inversión, equipamiento y educación turística.

**RESUMEN**

\* Resultado parcial de proyectos de investigación, desarrolladas en el Grupo de Investigación en Desarrollo Turístico (GIDETUR) de la Universidad de Los Andes (ULA), y financiados por el CDCHTA de la ULA (E-325-12-09A; A-786-12-09-B; A-787-12-09-C).

This paper contains a reflection and a discussion on investment in receptive tourism with broad impact on the economic development of the region where this productive activity takes place. A first theoretical approach, defines tourism investment, its elements and a characterization of tourism projects, used as investment instruments. Secondly, the paper presents illustrated examples such as emblematic projects, international and national successful experiences in receptive tourism investment in tourism plant and equipment, at this, according to the location of interest with their respective types and amounts of investment. Finally, as an educational contribution regarding incentives addressed at national level for the development of tourism as well as iconic to be developed in Merida state in the coming years tourism projects.

**Keywords:** tourism, investment, equipment and tourist education

*ABSTRACT*

## 1. Introducción

La actividad turística representa una fuerza de arrastre o motriz para el resto de actividades económicas, de gran importancia si se desea lograr un crecimiento económico acelerado y autosostenido. El sistema económico se beneficia con el turismo, debido a que éste último es una actividad multisectorial en la que participan áreas productivas del sector público y privado, para proporcionar los bienes y servicios utilizados por los turistas. De ahí que las actividades agrícolas, pesqueras, artesanales y turísticas, no sean incompatibles sino complementarias. Por ello, el turismo y su consumo heterogéneo contribuye a la diversificación económica a través del efecto de arrastre sobre otros sectores, lo cual hace que se diversifiquen a la vez varias ramas, como la construcción (infraestructura de ocio, alojamiento, transporte) y los servicios (comercio, seguridad, salud), el agrícola y el artesanal, (alimentos y bebidas); esto, a su vez, genera rentas a ser consumidas en otros bienes y servicios, promoviéndose un impacto más grande, el cual depende del grado de diversificación económica, de la cantidad de importaciones del sector turístico y del tamaño del país, (población y actividades productivas) (Morillo, 2010).

De acuerdo a Sancho (2006), todos estos beneficios son producto de las inversiones directas realizadas en la actividad turística, lo

cual no sólo induce, como un efecto cíclico a alentar la realización de otras inversiones necesarias en servicios complementarios (vialidad, acueductos, entre otros) mediante la cooperación entre el sector público, privado, y las organizaciones no gubernamentales, sino también a minimizar el impacto negativo del turismo en las sociedades y el medio ambiente

Como un espacio de reflexión y discusión del tema sobre la inversión en turismo y su impacto en el desarrollo económico de la región, el presente trabajo tiene como objetivo, realizar un abordaje teórico sobre los proyectos de inversión turística receptivos ilustrado con casos emblemáticos de inversión turística a nivel nacional e internacional, contribuyendo a elevar la capacidad y calidad de los servicios turísticos, bajo la óptica de un turismo sustentable.

## **2. Aspectos conceptuales de la inversión y proyectos turísticos**

Para especialistas en gerencia de organizaciones turísticas, como Parra y Calero (2006), una inversión es la renuncia o sacrificio de una satisfacción inmediata y cierta, a partir de la adquisición o uso de bienes y servicios, a cambio de la utilidad o esperanza de un beneficio futuro. Específicamente, dichas inversiones en la actividad turística, son definidas por la Organización Mundial del Turismo, citado por Cadenas, Rosales y Morillo (2013), como toda erogación de la estructura productiva del sector turístico para la prestación de servicios a visitantes, dentro del sistema turístico de un determinado destino, realizada en forma cooperativa, entre el sector público, privado y las organizaciones no gubernamentales (ONGs), minimizando impactos negativos socio-medioambientales. La anterior definición confiere a dichas erogaciones elevada amplitud motivado a que el sistema turístico está conformado por la oferta y demanda turística, vinculado a partir de la existencia de un producto turístico, con una estructura de producción integrada a su vez por la accesibilidad, la planta y los atractivos turístico (Gráfico 1).



**Gráfico 1. Componentes del sistema turístico.** Fuente: Boullón y Gurria, citado por Morillo (2011).

En este sentido, las inversiones productivas turísticas pueden clasificarse en inversiones de: mantenimiento, remplazo, crecimiento, estratégicas (de accesibilidad, servicios de infraestructura y de equipamiento), e inversiones impuestas por legislaciones laborales, ambientales, entre otras.

Según Cadenas (2005), el concepto de proyectos ha sido utilizado con diversas acepciones en materias y ámbitos tan diferentes como, la administración, la ingeniería, la economía, la legislación y en general las ciencias sociales. Operativamente un proyecto es una decisión de inversión de recursos variados (humanos, técnicos y económico-financieros), realizada con la finalidad de producir una oferta de bienes y/o servicios que satisfagan una demanda existente o futura.

A partir del anterior concepto, se deduce que el desarrollo de un proyecto es una tarea inter y multidisciplinaria donde intervienen varios agentes: promotores, técnicos, inversionistas, ejecutores y usuarios o sociedad (Cadenas, 2005), caracterizada por el logro de un objetivo futuro, por lo que establece la necesidad destinar recursos para alcanzar dicho objetivo, con los correspondientes niveles de riesgo, lo cual hace conveniente la realización de *estudios* para la minimización de los mismos.

## 2.1. Ciclo del proyecto turístico

De acuerdo con Cadenas (2005), durante el ciclo de vida de un proyecto, pueden distinguirse tres estados lógicos claramente definidos, conocidos como fases del proyecto: de *pre-inversión*, de *inversión* y de *operación*; a su vez dentro de cada una de ellas se pueden hallar distintas etapas y modalidades de evaluación,

según el tipo, magnitud y complejidad del proyecto

La **fase de preinversión** o de análisis, abarca todos los estudios necesarios para implantar y posteriormente operar el proyecto; en ella se formula el proyecto, se definen sus características fundamentales y se evalúa, mediante la realización de los siguientes estudios:

*Generación conceptual e identificación de la idea*, la cual surge del análisis de problemas existentes, aprovechamiento de oportunidades, de políticas generales o de planes de desarrollo en el área. Por ello, en esta etapa se deben definir los problemas a solucionar o las necesidades a satisfacer, así como una explicación general de la magnitud del proyecto, qué y quiénes serán beneficiados, las alternativas de solución del problema y la viabilidad de la idea del proyecto, para decidir si se continúa, aplaza o rechaza.

*Estudio del perfil del proyecto*, a partir de análisis iniciales de los aspectos técnicos del proyecto y su evaluación e información existente, que no implique gastos en investigación de campo, se genera información preliminar sobre aspectos de mercado, técnicos, económicos y financieros del proyecto, para evaluar las posibles alternativas permitiendo, a un costo relativamente bajo, descartar proyectos no viables (rechazarlo o aplazarlos).

*Análisis de prefactibilidad*, tiene como propósito evaluar las opciones del proyecto, a nivel de 'idea' o de 'perfil', para establecer cuál es la mejor solución mediante la evaluación técnica, económica-financiera de las diversas alternativas generadas. Comprende el mejoramiento de las anteriores etapas optimizando la situación actual, las estimaciones sobre beneficios del proyecto, cobertura, tamaño y localización, realización de "estudios técnicos" preliminares, esbozo de la organización necesaria para administrar y operar el proyecto, costo aproximado de las inversiones. Todo ello usando como fuente de la información textos y documentos sobre proyectos similares.

*Estudio de factibilidad* consiste en realizar la evaluación económico-financiera de la alternativa seleccionada, profundizando el estudio y análisis de las variables que inciden en la inversión, a partir de investigaciones especializadas en el campo (estudios de mercado, cotización de materiales, nómina de personal a utilizar,

etc.), para obtener el costo casi exacto del proyecto sobre el cual, de ser necesario, plantear las bases para las licitaciones e iniciar el proceso de negociación. Por ello, en esta etapa se disminuye la incertidumbre para continuar con la etapa de diseño final del proyecto, para aplazar el proyecto, o rechazarlo.

**La fase de inversión o ejecución**, es aquella en la que se realizan las acciones asociadas a la implantación o materialización del proyecto en obras concretas, por lo que comprende las siguientes etapas:

*Diseño final*, abarca los estudios definitivos antes de la ejecución del proyecto, con antecedentes técnicos básicos (estudio de terrenos, topografía, mecánica de suelos, y otros), así como la elaboración arquitectónica definitiva del proyecto, redacción de manuales de instrucciones y especificaciones detalladas de operación del proyecto, lo cual permite estimar con precisión el costo total del proyecto, e iniciar la tramitación de los permisos.

*Ejecución de obras*, incluye la realización física de la obra con la creación de la organización encargada de ejecutar el proyecto, definición de la modalidad de ejecución (por licitación, por administración directa, o mixta), y la redacción de contratos de obra. Si la obra es ejecutada por administración propia, se deben adquirir los materiales, las maquinarias y equipos para la construcción, contratación y capacitación de personal; para lo cual se deberán usar técnicas de gerencia de proyectos, y de programación, supervisión y control de la ejecución del proyecto.

*Dotación y equipamiento*, esta etapa se refiere a la compra e instalación de los equipos requeridos por el proyecto.

**La fase de operación** corresponde al período de tiempo durante el cual se implementan las tareas necesarias para producir regularmente el bien o el servicio, objetivo del proyecto, la cual inicia con la 'puesta en marcha' y termina con la 'liquidación del proyecto'. Aún cuando esta fase en algunos casos se considera permanente o indefinida, a los fines del análisis hay que fijar una duración, la cual se entiende como horizonte de programación o 'período de vida útil'. Según Masini Díaz, citado por Cadenas (2005), en esta fase pueden distinguirse tres etapas:

*La puesta en marcha, ajuste o funcionamiento experimental*, es cuando se realizan todas las acciones que permiten iniciar la

producción definitiva. Su duración, aunque muy corta, es variable y, dependiendo del tipo de proyecto, en ella se pueden generar o no, ingresos.

*Funcionamiento normal progresivo* se logra cuando se está produciendo el bien o el servicio satisfactoriamente, según lo programado. Su duración es de período intermedio, dependiendo de la complejidad tecnológica del proceso técnico y la evolución de la demanda del proyecto.

*Funcionamiento a plena capacidad*, se obtiene cuando se maximiza la producción u ocupación; es decir, cuando la capacidad utilizada se aproxima o coincide con la instalada. La duración de esta etapa dependerá de la vida útil del proyecto y de la demanda efectiva de sus bienes y/o servicios.

De acuerdo a Cadenas, Rosales y Morillo (2013), dentro del ciclo de vida de un proyecto turístico, la fase de pre-inversión está basada en estudios previos tales como estudios técnicos económicos y estudios técnicos financieros; estos últimos contiene parámetros básicos económico-financieros considerados en el perfil tentativo del proyecto, tales como: a) inversión posible y su depreciación; b) ingresos por ventas de los diferentes servicios, c) costos y gastos operativos; y, d) posibles flujos de caja; sobre estos elementos se deben realizar análisis financieros para minimizar riesgos (Ascanio, 2005). Es así como dentro de la fase de pre-inversión se deben estimar las inversiones correspondientes a ser concretadas en la fase de inversión.

Las inversiones, por ejemplo para el caso de un hotel de turismo, según Cadenas (2005), se pueden establecer tomando en consideración el tamaño del hotel y su categorización, según el número de habitaciones, adoptando un costo promedio de la construcción/habitación; además de la construcción civil, la estructura porcentual de los activos a invertir, se debe considerar, entre otros rubros, el valor del suelo o de la tierra, las maquinarias, equipos y dotaciones, activos de operación (vajilla, cubiertería, lencería y decoración), *activos diferidos o activos pre-operativos* (corresponden al pago de estudios previos, honorarios profesionales, gerencia del proyecto y seguros) y, capital de trabajo (caja y banco para pagar nómina, compras a proveedores e imprevistos). En este caso, el perfil promedio de inversión

adoptado a un hotel 3 estrellas (de 120 a 200 habitaciones) podría ser: el costo del terreno representa el 12% de la inversión total (si el hotel se ubica en una zona sub.-urbana), o hasta un 30% de la inversión total (para una zona urbana); la inversión en construcción civil representaría cerca del 50% de la inversión total; un promedio de 20%, lo ocupan la *maquinaria, equipos y dotaciones*; y un 18% del total de la inversión se destina para el rubro de *activos en operación, activos diferidos o activos pre-operativos y capital de trabajo* (Cuadro 1).

**Cuadro 1**  
**Estructura porcentual de la inversión en un hotel 3 estrellas**

<b>Rubros de inversión</b>	<b>Porcentaje</b>
Costo de la tierra	12%
Construcción civil	50%
Maquinaria, equipos y dotación	20%
Activos en operación, activos diferidos, capital de trabajo e imprevistos	18%
TOTAL	100%

Fuente. Tomado de Cadenas (2005, p. 44).

### **3. Proyectos emblemáticos de inversión turística**

A nivel internacional, en Bélgica se localizan importantes ciudades, como Brujas, Gante, Amberes y Bruselas, las cuales atraen un número creciente de turistas culturales a nivel internacional, gracias a sus constantes y crecientes inversiones en proyectos turísticos. Por ejemplo, Bruselas para el año 2011 se constituyó como la Capital Cultural de la Unión Europea, siendo a su vez, la segunda ciudad del mundo con mayor número de conferencias y seminarios internacionales (462), superada por Singapur con (918 eventos); en la actualidad en dicha ciudad, según la Organización Mundial del Turismo (OMT) citado por Banco Nacional de Bélgica s.f., existe un proyecto para reformar el centro de congresos de Heyzel, escenario de la exposición universal de 1958, con la intención de seguir atrayendo congresos internacionales.

Igualmente, a partir del año 1967, la Ciudad de Brujas, con

importantes inversiones turísticas, renace a partir de dicha actividad con la apertura del Puerto Zeebrugge. Ha sido tal su nivel de inversión turística, de origen público y privado, que la ciudad se conserva en su casco central, sus orígenes urbanos y arquitectónicos medievales, con atractivos históricos – culturales como la Torre Belfort, la segunda torre más alta del mundo (122 metros) elaborada solo con ladrillos, (símbolo de la ciudad ubicada en la Plaza Mayor o Plaza del Mercado). Uno de sus atractivos religiosos y centros de peregrinación más destacados es la Basílica de la Santa Sangre, donde en la Cripta de San Basilio, al parecer hay reliquias de la Sangre de Cristo. Por ello todo la ciudad de Brujas ha sido proclamada Patrimonio de la Humanidad por la UNESCO en el año 2000; posteriormente en el año 2002 es elevada a capital de la cultura europea conjuntamente con Salamanca (Travellers Book s.f.).

Así mismo, para el año 2002, en la Ciudad de Brujas se realizaron importantes inversiones para la edificación de una sala de conciertos, destinada a la realización de exposiciones, conciertos y eventos, con motivo de ser Brujas la capital cultural europea. Dicha sala tiene una capacidad para 1.295 personas, unas dimensiones de 120 metros de largo, 50 de ancho, distribuido en una torre de 8 pisos; destacando la participación de arquitectos de la talla de Paul Robberecht y Hilde Daem (Red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el Exterior, s.f. y Banco Nacional de Bélgica, s.f.).

Para los países latinoamericanos, la inversión extranjera es elemento de mayor importe para el estado en su planificación turística, dado que en la mayoría de los casos, no se cuenta a nivel nacional con recursos propios para desarrollar proyectos turísticos de infraestructura que puedan competir a nivel internacional con la oferta existente (Schulte, 2003).

A nivel latinoamericano, como caso emblemático de inversión turística destacan proyectos ubicados en países como Panamá y México. Por ejemplo, en Panamá, donde se ubica la mayor zona franca del mundo, las inversiones en turismo alcanzaron los 2.900 millones de US\$, durante el periodo comprendido entre los años 2005 y 2010; en años recientes se ha continuado indeteniblemente con el desarrollo de infraestructura y hoteles, la construcción

de puertos y aeropuertos, por lo que para el año 2014 existen estimaciones que el país cuente con una capacidad de alojamiento de 24 mil habitaciones, para albergar a los turistas extranjeros cuya recepción creció entre un 7 y 8%, durante los años 2011 y 2012 (Montenegro, 2011).

Actualmente Panamá, ejecuta importantes proyectos para el desarrollo de la actividad turística y económica en general. Además del proyecto de ampliación del Canal de Panamá por un monto de \$ 5.250 millones, se desarrolla el proyecto de hotel resort, que incluye un gran rompeolas, por un monto de 37 millones US\$, el cual incluye servicios como restaurantes, plazas, canchas, ciclovías y estacionamiento y se concibe como área de recreación y esparcimiento (Central AmericaData, 2008-2009).

Otro relevante proyecto de inversión turística es el Centro de Convenciones de Amador, cuyo diseño fue escogido entre los 25 mejores proyectos finalistas a nivel mundial para los premios Wan Awards; dicho centro cuenta con una superficie de 40 mil metros cuadrados y es promovido por las autoridades del turismo de Panamá por un monto de 193 millones US\$ (Grupo Virjal, 2013). Igualmente, se desarrolla el proyecto de Biomuseo, el cual cuenta con una superficie 4.000 mil metros cuadrados, 8 galerías permanentes, atrio y espacios para exhibiciones temporales; su inversión asciende a 60 millones US\$ de origen pública y privada (Central AmericaData, 2008-2009). Otro destacado proyecto, en el sector de alojamiento, se desarrolla en la Comunidad Playa Casamar, San Carlos, a 60 minutos de la Ciudad de Panamá, denominado proyecto Hotel y Club de Playa Casamar Marriott Resort, con una inversión de 40 millones de US\$ (Marriott Resort, 2011).

Recientemente, las inversiones realizadas por franquicias hoteleras nacionales e internacionales, ascienden a más de mil millones de US \$; por ejemplo entre los años 2011 y 2013 se construyeron entre 28 y 32 nuevos hoteles, con una inversión de 153 millones US\$ (Central AmericaData, 2008-2009).

En México, durante el año 2011, las inversiones turísticas ascendieron a 2.589 millones US\$ para el desarrollo de 176 proyectos en 27 destinos; de los cuales 360 millones del US\$ fueron destinados para la construcción de hoteles. En total se llevaron a

cabos más de 1.000 proyectos turísticos, dentro de los que destacan 334 destinados a los servicios de alimentos y bebidas, 370 a los servicios de hospedaje, 131 son proyectos inmobiliarios, 60 son de esparcimiento y 136 corresponden a servicios complementarios. A partir del año 2013 y durante los próximos tres años, empresarios turísticos invertirán en México un monto de 8,631 millones de dólares para poner en marcha 176 proyectos en todo el país. Otra cuantiosa inversión turística, por 170 millones US\$ de origen privado y financiada a través de la caja de ahorros del mediterráneo, se desarrolla en México, denominado proyecto de Mayakoba, Quintana Roo que abarca una superficie 250 hectáreas, en apenas su primera fase, el cual ha sido el proyecto ganador del Premio Ulises de la OMT, en la categoría de innovación a las empresas con compromiso a la sustentabilidad y las comunidades locales (Secretaría de Turismo de México, *citado por CNN México, 2013*).

#### **4. Inversión turística en Venezuela**

Venezuela recibe menos del 1% del turismo de toda América, y su actividad turística apenas contribuye con 3,4% al PIB; por ello el gobierno nacional se ha planteado como meta incrementar dicho aporte al 9%, y diversificar así la actividad económica del país. Para aumentar las visitas turísticas en el país, hace falta no sólo promoción, sino también formación y sensibilización turística, e inversión en infraestructura; la formación viene a propósito en el país aún existe una mentalidad rentística petrolera donde el turismo ha sido visto como una actividad secundaria o menor, a pesar de que en el mundo viene ocupando un espacio importante (Izarra, 2013).

Paradójicamente, en materia de inversión turística, de acuerdo a Vivas (2013), los venezolanos, en busca de mayor seguridad jurídica y protección de sus capitales, han ido incrementando sus inversiones en Colombia, en diversos rubros de la actividad económica incluyendo la actividad turística, la cual ha alcanzado los \$72 millones durante el año 2012; incluso actualmente, existen venezolanos desarrollando múltiples proyectos de hoteles-boutiques en Colombia. Todo ello es gracias a la mejora del clima de seguridad, inversión en infraestructura, incentivos para extranjeros, capacitación en servicios, incremento de cruceros

(27 líneas de cruceros llegan a los puertos colombianos) y fuertes planes promocionales internacionales desarrolladas en Colombia. Igualmente, gracias a la existencia de varias leyes colombianas para la protección y promoción de inversiones extranjeras algunas de las cuales, dependiendo del sector, abarcan 100% de exención de impuestos. Por ejemplo, al desarrollar un hotel en Colombia el inversionista recibe 30 años de exoneración de todo tipo de impuesto desde el comienzo de su operación; esto aplica también para los proyectos de remodelación de hoteles existentes.

Por todo ello, en Venezuela, hace falta articular políticas para continuar por la senda del crecimiento, con un marco jurídico que fortalezca la actividad y fomente la inversión turística (Izarra, 2013), con el esfuerzo sostenido y conjunto del sector público y privado.

#### **4.1. Incentivos para la inversión turística en Venezuela**

De acuerdo a Morillo (2010), en Venezuela existe una amplia plataforma jurídica que intenta impulsar la actividad turística en el país, los cuales contemplan incentivos fiscales, facilidades crediticias y difusión o promoción para elevar las inversiones turísticas.

Específicamente, según Fleming (2013), la Reforma de la Ley Orgánica de Turismo (2102), contempla una contribución especial que deberán realizar los prestadores de servicios turísticos, la cual permitirá promover, capacitar y mejorar la infraestructura turística pública, a la vez fomentará el crédito para ser invertido en transporte turístico. Igualmente el nuevo marco legal, contempla una reducción de hasta 3% en la tasa de interés en los créditos turísticos para alentar las inversiones de aquellos prestadores de servicios que participen en el programa de turismo social que adelanta el Estado venezolano, además de facilitar la inversión para la creación de empresas turísticas comunales, mediante el otorgamiento de mayores incentivos a los futuros emprendedores (pequeñas y medianas empresas turísticas); también fomentará la inversión en hoteles escuelas que promuevan la sensibilización turística en las comunidades.

La misma Ley en su artículo 69, concede a los prestadores de servicios turísticos, rebajas en el ISLR de hasta 75% en las nuevas

inversiones destinadas a la construcción, ampliación, mejora y/o equipamiento de establecimientos de alojamientos que presten diversos servicios turísticos en áreas urbanas, rurales y sub-urbanas.

Igualmente, la Ley de Crédito del Sector Turismo (2009), ofrece la posibilidad de créditos con amplios plazos a los inversionistas, a través de la Banca Universal; por ejemplo, para la dotación, el equipamiento y la reparación de establecimientos turísticos, concede plazos para pagar hasta de cinco años; para la adquisición de unidades de transporte turístico terrestre, los plazos de paga son hasta de 10 años; para la adquisición y construcción de establecimientos turísticos, y adquisición de transporte turístico aéreo y acuático, los plazos son de hasta 15 años. La Ley de Crédito del Sector Turismo también prevé la publicación de un Catálogo de Inversión Turística, como instrumento de información y difusión, dirigido a los inversionistas nacionales y extranjeros sobre las oportunidades de inversión en oferta turística, que permitan impulsar el desarrollo sustentable de los diferentes destinos turísticos del país.

#### **4.2. Inversión turística en el estado Mérida - Venezuela**

Geográficamente en los valles merideños, Venezuela, según Morillo (2010), confluyen numerosos ríos, los cuales formaron terrazas, de condiciones favorables para las actividades agrícolas y turísticas. Ciertamente, la actividad turística se ha desarrollado en las últimas décadas, gracias a su favorable posición geográfica, a la estabilidad de su clima, la riqueza paisajística, la flora, fauna, cordialidad de sus habitantes, manifestaciones artísticas y a la gran variedad ecosistemas, lo cuales constituyen de acuerdo a Cormetur (2013), importantes atractivos turísticos del territorios localizados en la zona del Páramo (área natural que ocupa el 25% de la totalidad del territorio, con condiciones bio-climáticas únicas en el país), Valles del Mocoties (cuenca del río Mocoties), Pueblos del Norte (región de alta producción agrícola y pecuaria), Pueblos del Sur (donde se conservan las manifestaciones culturales, arquitectónicas e idiosincrasia andina), y la zona Metropolitana (ciudad de tradición turística y estudiantil, casco histórico).

De acuerdo a las potencialidades del estado y de la ciudad

de Mérida, acorde con un destino de montaña, y las directrices del Plan de Desarrollo Turístico del estado Mérida 2013-2019 que pretende apuntalar la competitividad y sustentabilidad del sistema turístico merideño en beneficio social de la comunidad receptora local (Cormetur, 2013), para el desarrollo de los lineamientos de un plan de inversión turística integral, como primer paso se define el tipo de turismo a desarrollar como un turismo de aventura, turismo científico, ecoturismo y agroturismo.

Para ofrecer este producto turístico que contemple el diseño integral de circuitos turísticos, de acuerdo a la localización de atractivos, accesibilidad, planta turística y equipamiento requerido se deben concertar montos de inversión entre los diferentes tipos de actores claves en el desarrollo del turismo: inversión pública, privada y mixta, con sus respectivos cronogramas y modalidades de inversión según rubros y proyectos para la mejora de la accesibilidad, la ampliación de la planta turística y el equipamiento requerido.

Ciertamente, en el estado Mérida Venezuela, a nivel de inversión pública se desarrollan tres proyectos emblemáticos, que intenta apuntalar la planta turística y ampliar la capacidad del turismo receptivo. El primero tiene como objetivo la renovación del sistema teleférico de Mérida, con una inversión que supera los 500 millones de US\$. Dicha remodelación incluye el incremento de su capacidad para trasladar a los usuarios (de 30 a 60 personas por viajes), así como su velocidad en el trayecto de 12,5 kilómetros, en cuatro tramos, cinco estaciones y con una altura de 4.765 metros sobre el nivel del mar, con lo que continua siendo el más alto y segundo más largo del mundo (Fleming, 2013).

El segundo proyecto busca desarrollar la Ruta de la Campaña Admirable, en el rescate del acontecimiento histórico de la gesta libertadora de Bolívar, dicha ruta abarca tres estados andinos (Táchira, Mérida y Trujillo) y dos estados Centro Occidentales venezolanos, este proyecto según la Gobernación del Estado Mérida (s.f.) consiste en la construcción del Monumento al Pueblo Admirable en el Paso de Los Andes, el mismo representa una inversión de 512 millones de Bolívares, y generará 20 empleos directos y 150 indirectos. Es un monumento propuesto por la Corporación Merideña de Turismo (CORMETUR), con ocasión de

la celebración de los doscientos años del paso de Simón Bolívar por los Andes en el año de 1813, el cual ha sido diseñado para ser el monumento más importante de Venezuela después de Carabobo. Según Cormetur (s.f.a). La construcción de este monumento se desarrollará en un valle de origen glaciario de 22 hectáreas en el municipio Rangel del estado Mérida; en éste se instalará una plaza para actos heroicos, la más alta construida en América para rendirle tributo a los héroes de la libertad suramericana, así como el Museo de la Campaña Admirable, edificio con una construcción de 320 metros cuadrados, el cual contará con sala de reuniones, biblioteca y módulo de baños y otros servicios.

El tercer proyecto con una inversión superior a los 293 millones de Bolívares y con la generación de 600 empleos directos y 3500 indirectos, es la creación del Parque Paleontológico Llano del Anís, el cual según la CORMETUR (s.f.), busca la creación de un museo que muestre en forma educativa los restos arqueológicos prehistóricos de un mamut hallados en el estado Mérida, Municipio Sucre; lo cual permitirá la protección de un importante yacimiento paleontológico, como patrimonio natural y científico del país e invaluable centro de información geológica, arqueológica, paleontológica, biológica, biogeográfica, climática, entre otras disciplinas, que requiere ser adecuadamente manejado como atractivo turístico para su protección. Dicho parque además ofrecerá oportunidades de empleo en las áreas comerciales y de fortalecimiento de la red de posadas y otros servicios de las localidades de Llano del Anís y Chiguará, del estado Mérida. Específicamente, el desarrollo de este proyecto, que fungirá a su vez como centro de investigación científica, contará con un edificio principal con áreas de exhibición de reproducciones de megafauna (modelos a escala); áreas de investigación científica y laboratorios destinados al tratamiento, curado, restauración y preservación de los huesos que se extraigan del yacimiento; caminerías a través de las diversas excavaciones que actualmente lleva a cabo el museo arqueológico de la ULA; área para actividades comerciales de venta de recuerdos del lugar, restaurante y feria de comida; parque temático para niños, alusivo a megafauna, con juegos didácticos; laguna artificial para reproducir un paleoambiente, con especies de megafauna a escala real (mastodonte y megaterio)

mirador al cañón del río Chama; y servicios complementarios como estacionamientos, manejo de energías limpias, plantas de tratamiento de agua, entre otros.

## **5. Conclusiones y consideraciones finales**

La actividad turística es una de las mayores generadoras de empleo, de divisas, de inversión y de crecimiento económico; no obstante, dichas inversiones a su vez son impulsores de la actividad turística, lo cual se configura como un círculo virtuoso. Es así como numerosas naciones desarrolladas, y ciudades se han conformado como imponentes destinos turísticos, este es el caso de naciones como Bélgica, Panamá y México.

Las inversiones productivas turísticas pueden ser amplias y variadas, producto de lo extenso de la composición del sistema turístico, que abarca una gama de sectores productivos y de servicios complementarios, las cuales intentan generar y ampliar no sólo la capacidad del turismo receptivo del destino donde se ubican las inversiones sino la calidad del servicio. Es así como las inversiones deben estar presentes en el desarrollo, mantenimiento y/o renovación de la accesibilidad a los atractivos turísticos y la planta (equipamiento, instalaciones e infraestructura) generando gran cantidad de empleos directos e indirectos, durante el desarrollo y la vida útil del proyecto. Es así como la actividad turística se le confiere la condición de sector de arrastre.

A partir de los casos de inversiones turísticas presentados se puede deducir que entre las múltiples ventajas del desarrollo de inversiones turísticas, destaca no sólo la creación de empleo, el incremento de los ingresos económicos para las comunidades receptoras, sino que las inversiones turísticas adecuadamente desarrolladas coadyuvan en la conservación de espacios naturales, la conservación sitios históricos (patrimonio histórico y cultural). Este es el caso de varios proyectos de inversión desarrollados en el estado Mérida, como el Parque Paleontológico Llano del Anís y la recuperación de la Ruta de la Campaña Admirable.

En este sentido el gobierno venezolano consciente de tales beneficios de la inversión turística se ha propuesto impulsarlas a partir de una plataforma jurídica que establece no sólo incentivos fiscales, sino también facilidades crediticias y de difusión. Lo

anterior, está a tono con lo señalado por Schulte (2003), quien presenta una serie de determinantes de la inversión turística como son las políticas públicas (fiscales y comerciales), facilidades de negocios y disponibilidades de recursos y activos, dentro de las que destacan materias primas, mano de obra, la dotación de activos tecnológicos, de innovación y otros activos creados (capital de marca).

Algunos parámetros sobre los cuales podrían descansar la inversión turística en el estado Mérida, a partir de la definición del tipo de turismo según las potencialidades del estado y de la ciudad de Mérida, son la ampliación y mejora de la accesibilidad, ampliación de la planta turística y equipamiento requerido, lo cual involucra el desarrollo de un cronograma y modalidades de inversión según rubros y proyectos (inversión pública, privada y mixta).

Específicamente, a partir de los componentes de la oferta turística del estado Mérida; la cual incluye atractivos recreacionales naturales y culturales, ampliamente difundidos y únicos en el país, se dispone en el estado de una amplia gama de establecimientos que integran la planta turística (equipamiento receptivo y complementario: alojamiento expendido de alimentos y bebidas, recreación, transporte, comunicaciones, entre otros), la cual además de ser ampliada la misma debe ser mejorada y/o adecuada, por ejemplo, con la dotación de estacionamientos y otros aspectos del servicio al cliente, así como con una clara correspondencia entre su categoría y los servicios ofrecidos. Igualmente, considerando que muchos atractivos naturales del estado Mérida (aguas termales, balnearios fluviales, cascadas, entre otros) son sitios visitados con fines recreacionales y medicinales, frecuentados por lugareños o pobladores, y poco conocidos, sin equipamiento e infraestructura turística, dichos atractivos deben ser adecuadamente desarrollados con inversiones turísticas basadas en el desarrollo sustentable, dado que dichos activos constituyen importantes reservas acuíferas. Por otra parte, aun cuando los atractivos naturales y culturales se encuentran presentes en todos los municipios de la geografía merideña, se observa la concentración del turismo receptivo en el municipio Libertador, ciudad Capital del estado Mérida, por cuanto en éste se encuentra el equipamiento y la infraestructura necesaria

para la acogida del turista, lo cual demanda la imperiosa necesidad de invertir en el desarrollo de equipamiento e infraestructura en otros municipios del estado.

Al considerar la complejidad de la oferta turística en instalaciones, infraestructura y atractivos, se puede deducir como el Estado debe ser garante de la estabilidad económica, seguridad personal y proveedor de una estructura sólida de servicios públicos, traducidos en infraestructura, en estrecha colaboración con el sector privado; dado que éste último es el principal proveedor de servicios, que conforman el equipamiento receptivo y complementario. Por lo anterior, la oferta turística no debe ser desarrollada sólo por el Estado; por ejemplo, éste no debe ser un operador de servicios turísticos sino un promotor del turismo, donde los compromisos del Estado con el sector privado no sólo deben manifestarse en inversiones directas, sino en la creación de facilidades, estímulos y el ambiente necesario para el desarrollo de la actividad; a excepción de inversiones directas en equipamiento de elevada inversión que constituye no sólo un atractivo sino un medio de transporte o una instalación deportiva con fines sociales, tales como el Sistema Teleférico de Mérida.

## 6. Referencias

- Ascanio, A. (2005). *El Proyecto Hotelero*. Consultado el 21 de marzo del 2005. Disponible (on line): <http://alfredoascanio.blogspot.com/capturado>
- Banco Nacional de Bélgica. (s.f.). *Turismo, un sector en alza en Bélgica*. Consultado el 13 de octubre del 2013. Disponible (on line): [http://www.icex.es/icex/cda/controller/pageICEX/0,6558,5518394\\_5519005\\_6366453\\_4675969\\_0\\_-1,00.html](http://www.icex.es/icex/cda/controller/pageICEX/0,6558,5518394_5519005_6366453_4675969_0_-1,00.html)
- Briceño, F. (2000). *Turismo 2020*. Caracas: IESA.
- Cadenas, E. (2005). *Guía para la Evaluación de Proyectos de Inversión. Caso de Estudio: Planta Turística Hotelera*. Trabajo de Ascenso para optar a la categoría de Profesor Asociado. Universidad de Los Andes. Venezuela.
- Cadenas, E. , Rosales, M. y Morillo, M. (2013). *Inversión Turística Impulso para el Desarrollo Económico*. Conferencia presentada en la Feria Internacional del Turismo. FITVEN - 2013, Mérida, 26 de Octubre del 2013.
- Central AmericaData. (2008-2009). *Proyectos Turísticos en Panamá*.

- Consultado el 14 de octubre del 2013. Disponible (on line): <http://www.centralamericadata.com/es/search?q1=content+le:%22proyectos+tur%C3%ADsticos%22&q2=mattersInCountry+le:%22Panam%C3%A1%22>
- CNN México (2013). *Empresarios turísticos 'renuevan' al sector con 8,631 millones de dólares*. Consultado el 20 de diciembre del 2013. Disponible (on line): <http://mexico.cnn.com/>
- Corporación Merideña de Turismo CORMETUR. (2013). *Plan de Desarrollo Turístico Sostenible del estado Mérida 2013-2019*. Mayo, 2013. Documento no publicado.
- Corporación Merideña de Turismo CORMETUR. (s.f.). *Proyecto: Construcción Parque Temático Paleontológico del Llano del Anís*. Unidad de Proyectos de Cormetur. Documento no publicado.
- Corporación Merideña de Turismo CORMETUR. (s.f.a). *Proyecto paso de los Andes (Ruta de la Campaña Admirable)*. Unidad de Proyectos de Cormetur. Documento no publicado.
- Fleming, A. (2013). Especial N24: la inversión en el teleférico de Mérida es de 500 millones de dólares en tres años. Noticias24. Caracas, 6 agosto 2013. Consultado el 11 de octubre del 2013. Disponible (on line): <http://www.noticias24.com/venezuela/noticia/185445/especial-n24-la-inversion-en-el-teleferico-de-merida-es-de-500-millones-de-dolares-en-tres-anos/>
- Fleming, A. (2012). *Estímulos para la inversión en el sector turismo*. Economía en Venezuela del 29 de junio de 2012. Consultado el 23 de octubre del 2013. Disponible (on line): desde <http://realidadvenezolana-negocios.blogspot.com/2012/06/estimulos-para-la-inversion-en-el.html>
- Gobernación del estado Mérida (2013). *Plan de Inversión*. Oficina Técnica de Proyectos, 2013. Documento no publicado.
- Grupo Virjal. (2013). *Centro de Convenciones de Amador*. Panamá. Consultado el 10 de octubre del 2013. Disponible (on line): [http://maestriaperiodismodigital.blogspot.com/2013/06/reportaje\\_6762.html](http://maestriaperiodismodigital.blogspot.com/2013/06/reportaje_6762.html)[http://maestriaperiodismodigital.blogspot.com/2013/06/reportaje\\_6762.html](http://maestriaperiodismodigital.blogspot.com/2013/06/reportaje_6762.html)
- Izarra, A. (2013). *Izarra: Para aumentar las visitas turísticas "hace falta promoción, inversión, infraestructura y formación"* Consultado el 11 de octubre del 2013. Disponible (on line): <http://www.noticias24.com/venezuela/noticia/183287/>

izarra-para-aumentar-las-visitas-turisticas-hace-falta-promocion-inversion-infraestructura-y-formacion/

*Ley de Crédito para el sector Turismo*. Gaceta Oficial N° 39.251, del 27 de agosto del 2009.

Montenegro, E. (2011). *Nuevo proyecto hotelero estará operando en 2014*. Panamá. Consultado el 13 de octubre del 2013. Disponible (on line): <http://www.prensa.com/impreso/nuevo-proyecto-hotelero-estara-operando-en-2014/17622>

Morillo, M. (2010). *La Relevancia del Turismo en el estado Mérida, Venezuela*. Colección de soportes audiovisuales e informáticos. Publicaciones de la Serie Tesis Doctorales: Universidad de La Laguna. España.

Morillo, M. (2011). *Turismo y producto turístico. Evolución, conceptos, componentes y clasificación*. Visión Gerencial. Año 10 (1). Pg: 135-158

Parra, E. y Calero, F. (2006). *Gestión y Dirección de Empresas Turísticas*. España: Mcgraw Hill.

Red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el Exterior. (s.f.). Bélgica: *Evolución del sector turístico. Ministerio de Economía y Competitividad*. Noticias. Consultado el 14 de octubre del 2013. Disponible (on line): [http://www.oficinascomerciales.es/icex/cda/controller/pageOfecomes/0,5310,5280449\\_5282927\\_5284940\\_4666315\\_BE,00.html](http://www.oficinascomerciales.es/icex/cda/controller/pageOfecomes/0,5310,5280449_5282927_5284940_4666315_BE,00.html)

*Reforma de la Ley Orgánica de Turismo* (Gaceta Oficial extraordinaria N° 6.079, decreto número 9.044, del 15 de junio de 2012)

Sancho, A. (2006). *Introducción al Turismo*. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Organización Mundial del Turismo (OMT). España.

Schulte, S (2003). *Guía conceptual y metodológica para el desarrollo y la planificación del sector turismo*. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social- ILPES. Chile.

Marriott Risortt (2011). *Hotel y Club de Playa Casamar Marriott Risortt*. Panamá. Consultado el 10 de octubre del 2013. Disponible (on line): <http://www.skyscrapercity.com/showthread.php?t=1241607>

*Travellers Book on line Magazine* (s.f). Bélgica, Brujas. Consultado el 13 de octubre del 2013. Disponible (on line):

[http://www.travellersbook.net/map/Editoriales/Belgica/Brujas/pdf/09\\_TBook\\_Brujas\\_es.pdf](http://www.travellersbook.net/map/Editoriales/Belgica/Brujas/pdf/09_TBook_Brujas_es.pdf)

Vivas, J. (2013). *En alza turismo e inversión de venezolanos en Colombia*. Proexport Colombia. Diario El Mundo. Consultado el 11 de Julio del 2013. Disponible (on line):  
<http://www.elmundo.com.ve/Economia.aspx>

# *Aspectos empresariales en la nueva Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras*

Obando, Laura

Recibido: 26-06-2013 - Revisado: 22-09-2012 - Aceptado: 15-11-2013

Obando, Laura

Licenciada en Administración. Abogado.  
Especialista en Derecho Mercantil,  
Magister en Administración Mención  
Finanzas  
Universidad de Los Andes, Venezuela.  
laura\_obando@yahoo.com.mx

El 7 de mayo de 2012, fue promulgada la vigente y nueva Ley Orgánica del Trabajo de los Trabajadores y de las Trabajadoras (LOTTT), la cual regula las relaciones laborales en el país. La reciente modificación de la Ley, trae consigo importantes incidencias en el manejo laboral de las empresas, puesto que modifica normas fundamentales relacionadas con la actividad cotidiana laboral, y la relación jurídica existente entre las entidades de trabajo y los trabajadores. La presente investigación tiene por objeto analizar detalladamente los cambios ocurridos en materia laboral incorporados en la nueva LOTTT, a fin de determinar los aspectos empresariales susceptibles de afectación producto de los cambios. Se realizó una investigación de tipo documental e interpretativa, basada en el dispositivo legal aplicable y demás normas y reglamentos correlacionados. Se pudo concluir que la vigente LOTTT, incorporó modificaciones importantes relacionadas con la estabilidad laboral de los trabajadores, la jornada de trabajo, vacaciones, utilidades; de igual forma modificó la manera de calcular las prestaciones sociales, incremento los lapsos de prescripción, e introdujo un capítulo relacionado con el establecimiento de sanciones para los infractores en materia laboral.

**Palabras clave:** entidad de trabajo; trabajador, Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, gestión empresarial.

**RESUMEN**

On May 7, 2012, was made public the new labor law (LOTTT), that regulate labor relations in the country. The recent modification of this law, brings major incidents on the labor management in the companies, because changes fundamental rules related to daily work activities, and legal relationships between the entities of work and the workers. This research aims to examine in detail the changes in the labor law incorporated into the new LOTTT, to determine the business areas for involvement product changes. This research is documentary based and interpretive type, based on the applicable rules and regulations and other legal device was correlated. It was concluded that the current LOTTT, incorporates significant changes related to job security of workers, working hours, holidays and utilities; likewise it changed the way of calculating benefits, increase the periods of time limitation, and introduced a chapter related to establishing penalties for offenders in labor matters.

**Keywords:** working entity; worker, labor law, business management.

*ABSTRACT*

## 1. Introducción

En Venezuela el derecho laboral nace a partir de la promulgación de la primera Ley del Trabajo el 23 de julio de 1928, desligándose de las disposiciones del Código Civil sobre arrendamiento de servicios que regulaba las relaciones laborales; posteriormente se afianza con la promulgación de la Ley del Trabajo el 16 de julio de 1936, que estableció un conjunto sustantivo de normas para regular los derechos y obligaciones derivados del hecho social del trabajo.

Esta Ley se mantuvo vigente por casi 55 años, durante los cuales fue objeto de sucesivas reformas parciales, en los años 1945, 1947, 1966, 1974, 1975 y 1983, sufriendo una evolución sustantiva en 1991, cuando le fue otorgado carácter orgánico, con la promulgación de la Ley Orgánica del Trabajo del 1º de mayo de 1991.

En el año de 1997, surgió una nueva reforma a la Ley Orgánica del Trabajo, en la cual, su principal transformación estuvo dada en el cálculo de las prestaciones sociales de los trabajadores determinada sobre la base del salario mensual, eliminando así la retroactividad en el cálculo, la doble indemnización y el recalcular por la inflación de las prestaciones de los trabajadores,

e incorporando la compensación por transferencia y el pago de la antigüedad adquirida, para compensar al trabajador por el cambio de sistema.

En mayo de 2011, se produjo una reforma parcial a la ley, en la cual se derogó todo el capítulo dedicado a los conserjes, e incluyo una disposición final señalando el carácter supletorio de la Ley del Trabajo frente a la Ley para la Dignificación de Trabajadores y Trabajadoras Residenciales, ley especial que regula actualmente a los llamados conserjes.

El 7 de mayo de 2012, fue promulgada la vigente y nueva Ley Orgánica del Trabajo de los Trabajadores y de las Trabajadoras (LOTTT) que rige actualmente, considerada como la más social y avanzada de las promulgadas no solo en Venezuela sino en muchos países, por cuanto busca asegurar los derechos de la población. Con la promulgación de esta nueva Ley, se regularizan e incorporan los mandatos constitucionales recibidos en 1999 en la reforma Constitucional y se introduce una importante interpretación progresiva de los derechos laborales.

La reciente modificación de la Ley, trae consigo importantes incidencias en el manejo laboral de las empresas, puesto que modifica normas fundamentales en el manejo administrativo del personal, tales como: tipología y clasificación de los trabajadores; eliminación de la tercerización; modificación relativa al número de días a otorgar por bono vacacional, participación en los beneficios de las entidades de trabajo, modificación en el cálculo de las prestaciones sociales, prescripción laboral, cambios en la jornada de trabajo y días hábiles para trabajar; cambios en la inamovilidad laboral; modificación en cuanto a la base de cálculo para las sanciones e incorporación de sanciones penales, entre otras.

En tal sentido la presente investigación tiene por objeto analizar los cambios ocurridos en materia laboral, incorporados en la nueva Ley Orgánica del Trabajo, de los Trabajadores y Trabajadoras, a fin de determinar los aspectos empresariales susceptibles de afectación producto de los cambios.

## **2. Principales modificaciones en la nueva Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras**

La actual Ley Orgánica del Trabajo los Trabajadores y las

Trabajadoras, fue creada mediante decreto 8938 el 30 de abril del año 2012, y publicada en Gaceta Oficial N° 6.076 extraordinario del 7 de mayo de 2012, derogó la Ley Orgánica del Trabajo del año 1997 vigente hasta ese momento.

La nueva LOTTT modifica aspectos sustanciales en la práctica laboral empresarial, tanto en áreas funcionales de la organización, como la de recursos humanos y finanzas.

En lo que respecta al área de recursos humanos, incide sobre las decisiones relativas a la forma de efectuar los contratos de trabajo; forma de clasificar a los trabajadores, y procedimientos de estabilidad laboral; en el área de finanzas deben ser considerados aspectos relativos a la jornada laboral, días de descanso y feriados; incremento en el número de días del bono vacacional y el número de días mínimos a cancelar por utilidades.

Una de las más importantes innovaciones de la Ley es el cálculo de prestaciones sociales, y el incremento en el plazo de prescripción, así como también el desarrollo de un nuevo capítulo relacionado con el establecimiento de sanciones.

Dada la reforma sustancial de la principal Ley que afecta a la actividad cotidiana empresarial, los gerentes deben tomar en consideración todas estas modificaciones de la Ley laboral, para efectuar la planificación presupuestaria de las mismas y así minimizar el impacto que ésta pudiese llegar a tener en las entidades de trabajo. A continuación se detalla las principales modificaciones de la LOTTT.

### **3. Sujetos de la relación de trabajo**

La nueva LOTTT contempla modificaciones respecto a la Ley anterior, en cuanto a la manera de clasificar a los trabajadores que intervienen en la relación laboral, elimina la clasificación de empleados y obreros, obreros calificados y trabajador de confianza, y la sustituye por trabajadores dependientes, trabajadores no dependientes, trabajador de dirección, trabajador de inspección y vigilancia.

Señala claramente que la Inspectoría del Trabajo o la Jurisdicción Laboral, según sea el caso, deberá determinar la calificación que corresponda, la cual siempre dependerá de la naturaleza real de las labores que ejecuta el trabajador,

independientemente de la denominación que haya sido convenida por las partes, prevaleciendo el principio de la realidad sobre la forma contemplado en el ordinal 3 del artículo 18.

A continuación se definen los sujetos de la relación de trabajo, según lo establecido en la LOTTT:

**Patrono** (Artículo 40 LOTTT): Se entiende por patrono o patrona, toda persona natural o jurídica que tenga bajo su dependencia a uno o más trabajadores o trabajadoras, en virtud de una relación laboral en el proceso social de trabajo.

**Trabajador o Trabajadora Dependiente** (Artículo 35 LOTTT): Se entiende por trabajador o trabajadora dependiente, toda persona natural que preste servicios personales en el proceso social de trabajo bajo dependencia de otra persona natural o jurídica. La prestación de su servicio debe ser remunerado

**Trabajador o Trabajadora no dependiente** (Artículo 36 LOTTT): Trabajador o trabajadora no dependiente o por cuenta propia es aquel o aquella que en el ejercicio de la actividad que realiza en el proceso social de trabajo, no depende de patrono alguno o patrona alguna. Los trabajadores y trabajadoras no dependientes o por cuenta propia están protegidos por la Seguridad Social.

**Trabajador o Trabajadora de Dirección** (Artículo 37 LOTTT): Se entiende por trabajador o trabajadora de dirección el que interviene en la toma de decisiones u orientaciones de la entidad de trabajo, así como el que tiene el carácter de representante del patrono o patrona frente a otros trabajadores, trabajadoras o terceros, y puede sustituirlo o sustituir las, en todo o en parte, en sus funciones.

**Trabajador o Trabajadora de inspección** (Artículo 38 LOTTT): Se entiende por trabajador o trabajadora de inspección quien tenga a su cargo la revisión del trabajo de otros trabajadores o de otras trabajadoras.

**Trabajador o Trabajadora de vigilancia** (Artículo 38 LOTTT): Se entiende por trabajador o trabajadora de vigilancia, quien tenga a su cargo el resguardo, la custodia y seguridad de bienes.

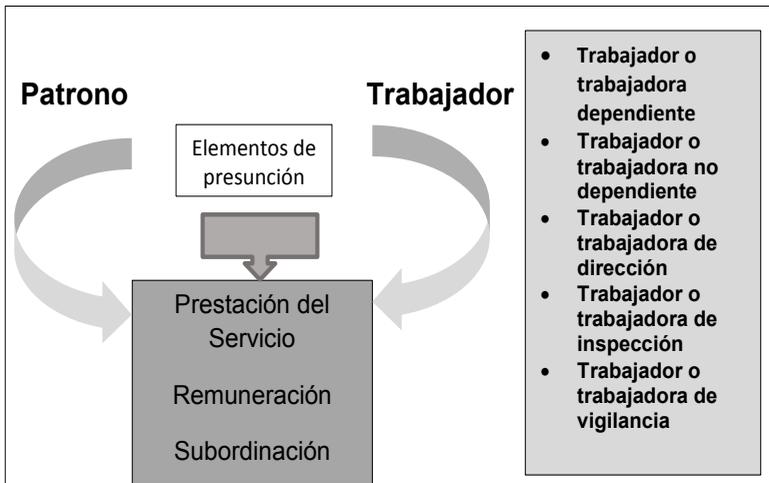


Gráfico 1: Sujetos de la relación de trabajo. Fuente: elaboración propia, a partir de la LOTTT 2014

#### 4. La entidad y los grupos de trabajo

La LOTTT, incorpora la definición de entidad de trabajo en su artículo 45, y grupo de entidades de trabajo en su artículo 46, con la finalidad de brindarle al trabajador una especie de seguridad jurídica en el resguardo de sus derechos laborales. La Ley entiende por ente todo sujeto que tiene un trabajador a su cargo, independientemente de la forma societaria que posea, o inclusive incorpora a aquellos sujetos que sin formalizar la sociedad o ente fungen como patronos, sin tener personalidad jurídica, por tanto pasa a considerar que es sujeto responsable como patrono toda persona natural, sociedad registrada o sin registrar que dan trabajo o intervienen en la economía.

El citado artículo 45 de la Ley, expresa que se entiende por entidad de trabajo lo siguiente:

- a) La empresa o unidad de producción de bienes o servicios constituida para realizar una actividad económica de cualquier naturaleza o importancia.
- b) El establecimiento o la reunión de medios materiales y de trabajadores y trabajadoras permanentes que laboran en un mismo lugar, en una misma tarea, de cualquier naturaleza o importancia, y que tienen una dirección técnica común.

- c) Toda combinación de factores de la producción sin personalidad jurídica propia, ni organización permanente que busca satisfacer necesidades y cuyas operaciones se refieren a un mismo centro de actividad económica.
- d) Toda actividad que envuelva la prestación del trabajo en cualquiera condiciones.
- e) Los órganos y entes del Estado prestadores de servicio.

En el caso de los grupos de entidades, se establece en la Ley que la responsabilidad patronal se extiende a cualquiera de las empresas que se unen y que deben responder solidariamente, es decir, que el trabajador puede dirigirse a cualquiera de ellas por el total de sus reivindicaciones.

Así mismo, conceptualiza la Ley, los grupos de entidades en los siguientes términos:

Artículo 46. Los patronos o patronas que integren un grupo de entidades de trabajo serán solidariamente responsables entre sí respecto de las obligaciones laborales contraídas con sus trabajadores y trabajadoras.

Se considerará que existe un grupo de entidades de trabajo cuando se encuentran sometidas a una administración o control común y constituyan una unidad económica de carácter permanente, con independencia de las diversas personas naturales o jurídicas que tengan a su cargo la explotación de las mismas.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, la existencia de un grupo de entidades de trabajo cuando:

- a) Existiere relación de dominio accionario de unas personas jurídicas sobre otras, o cuando los accionistas con poder decisorio fueran comunes.
- b) Las juntas administradoras u órganos de dirección involucrados estuvieron conformados, en proporción significativa, por las mismas personas.
- c) Utilicen una idéntica denominación, marca o emblema, o
- d) Desarrollen en conjunto actividades que evidencien su integración.

## **5. La tercerización en materia laboral**

Desde el punto de vista laboral se entiende por tercerización la simulación o fraude cometido por patronos, con la intención de desvirtuar, desconocer u obstaculizar la aplicación de la legislación

laboral, para lo cual los patronos procuran desvirtuar la relación laboral y sus consiguientes efectos patrimoniales mediante la supresión de alguno de los elementos que contempla la relación laboral, por lo general el elemento de la subordinación.

Para ello se simula la relación laboral mediante el establecimiento de sociedades mercantiles y su respectiva contratación, pagando a dichas sociedades por los servicios prestados bajo la forma de honorarios profesionales; los patronos contratan trabajadores como si fueran una sociedad o haciéndolo a través de terceras personas, y así evitando de manera contraria a la ley el pago de beneficios laborales como: vacaciones, utilidades, prestaciones sociales, seguridad social.

La nueva LOTTT prohíbe la tercerización a fin de salvaguardar los derechos e intereses de los trabajadores, en consiguiente de conformidad con el artículo 48 de la LOTTT no se permitirá:

1. La contratación de entidad de trabajo para ejecutar obras, servicios o actividades que sean de carácter permanente dentro de las instalaciones de la entidad de trabajo contratante, relacionadas de manera directa con el proceso productivo de la contratante y sin cuya ejecución se afectarían o interrumpirían las operaciones de la misma.
2. La contratación de trabajadores o trabajadoras a través de intermediarios o intermediarias, para evadir las obligaciones derivadas de la relación laboral del contratante.
3. Las entidades de trabajo creadas por el patrono o patrona para evadir las obligaciones con los trabajadores y trabajadoras.
4. Los contratos o convenios fraudulentos destinados a simular la relación laboral, mediante la utilización de formas jurídicas propias del derecho civil o mercantil.
5. Cualquier otra forma de simulación o fraude laboral.

Si en alguna circunstancia los patronos incurren en tercerización deberán en todo caso cumplir con los trabajadores y trabajadoras cancelando las obligaciones derivadas de la relación laboral conforme a la Ley, de igual forma quedan en la obligatoriedad de incorporar a la nómina de la entidad de trabajo contratante principal a los trabajadores y trabajadoras tercerizados o tercerizadas, que gozarán de inamovilidad laboral hasta tanto sean incorporados

efectivamente a la entidad de trabajo.

En este mismo sentido, la disposición transitoria primera prevista en el artículo 555 establece el lapso concedido a las entidades de trabajo que poseen trabajadores tercerizados, para incorporarlos a sus nóminas de trabajo, el cual no será mayor de tres años a partir de la promulgación de la Ley.

Artículo 555. En un lapso no mayor de tres años a partir de la promulgación de ésta Ley, los patronos y patronas incurso en la norma que prohíbe la tercerización, se ajustarán a ella, y se incorporarán a la nómina de la entidad de trabajo contratante principal los trabajadores y trabajadoras tercerizados. Durante dicho lapso y hasta tanto sean incorporados efectivamente a la nómina de la entidad de trabajo contratante principal, los trabajadores y trabajadoras objeto de tercerización gozarán de inamovilidad laboral, y disfrutarán de los mismos beneficios y condiciones de trabajo que correspondan a los trabajadores y trabajadoras contratados directamente por el patrono o patrona beneficiario de sus servicios.

La LOTTT, establece sanciones para aquellas entidades de trabajo que incurran en fraude o simulación de contratos, y por tanto se encuentren inmersos en situaciones de tercerización, desconociendo u obstaculizando la aplicación de la legislación laboral en perjuicio y detrimento de los derechos de los trabajadores, para lo cual impondrá una multa no menor al equivalente de ciento veinte unidades tributarias, ni mayor al equivalente de trescientas sesenta unidades tributarias.

## **6. Prescripción de las acciones en materia laboral**

La prescripción es el medio a través del cual se adquiere un derecho o se pierde, por el transcurso del tiempo. El Código Civil, señala en su artículo 1952, que la prescripción es un modo de adquirir un derecho o de libertarse de una obligación, por el tiempo y bajo las demás condiciones determinadas por la Ley. De tal manera que la prescripción puede ser adquisitiva de un derecho o extintiva de una obligación producto del transcurso del tiempo.

La LOTTT modificó el lapso de prescripción laboral, a los fines de cumplir con una de las disposiciones transitorias previstas en la reforma de la Constitución Nacional, y es así como estableció que las acciones proveniente de los reclamos por prestaciones

sociales prescribirán al cumplirse diez años, incrementado de 1 año a diez años el lapso de prescripción, contados desde la fecha de la terminación de la prestación de los servicios.

El resto de las acciones provenientes de la relación de trabajo prescribirán al cumplirse cinco años, contados a partir de la fecha de terminación de la prestación de los servicios. En los casos de accidente de trabajo o de enfermedad ocupacional, el lapso de prescripción es de cinco años y se aplicará conforme a lo establecido en la Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo.

El incremento en el lapso de prescripción de los derechos laborales, implica desde el punto de vista empresarial, una mayor previsión y resguardo de los posibles montos adeudados a los trabajadores, con incidencia desde el punto de vista contable y financiero, por cuanto la entidad de trabajo deberá tener una mayor previsión y resguardo monetario, mientras dure el lapso de prescripción, en caso de que exista diferencias entre los cálculos efectuados y cancelados al trabajador y los montos debidamente ajustados por Ley, diferencias que se pueden originar bien sea por cuestiones de error involuntario o de manera intencional, en este sentido le asiste al trabajador el derecho de reclamo durante todo el lapso de tiempo de prescripción ya señalado.

## **7. El contrato de trabajo**

El contrato de trabajo a diferencia de otros tipos de contrato puede realizarse tanto de manera escrita como oral, según lo prevé el artículo 58 de la ley en comento; sin embargo se da preferencia a la celebración del mismo por escrito, sin perjuicio de que pueda probarse la existencia de la relación de trabajo en caso de celebrarse en forma oral.

El contrato de trabajo escrito, se elabora en dos ejemplares originales, uno de los cuales se entregara al trabajador, mientras el otro lo conservará el patrono, quien debe dejar constancia de la fecha y hora de haber entregado al trabajador el ejemplar del contrato de trabajo mediante acuse de recibo debidamente suscrito por el trabajador en un libro que llevara a tal efecto, y quien además conservará su ejemplar desde el inicio de la relación laboral hasta que prescriban las acciones derivadas de ellas.

La LOTTT incorpora nuevos elementos de presunción a favor del trabajador, en aquellos casos en los cuales no exista contrato de trabajo por escrito sino contratos de trabajo orales, en estos casos una vez probada la relación de trabajo, sin que exista contrato por escrito, se presumirán ciertas, hasta prueba en contrario, todas las afirmaciones realizadas por el trabajador sobre el contenido del contrato, de conformidad con lo previsto en el artículo 58 de la LOTTT; en tal sentido es recomendable para las empresas redactar sus contratos de trabajo por escrito, los cuales deberán firmar patrono y trabajador para así, evitar cualquier duda que se pudiera generar producto de las posibles interpretaciones que cada parte le otorgue.

### **7.1. Modalidades del contrato de trabajo**

Los contratos de trabajo pueden realizarse bajo las siguientes modalidades: contratos de trabajo por tiempo indeterminado, contratos de trabajo para una obra determinada, y contratos de trabajo por tiempo determinado.

En Venezuela el principio general es que las relaciones de trabajo se celebren a tiempo indeterminado salvo las excepciones previstas en la Ley laboral. Las relaciones de trabajo a tiempo determinado y por una obra determinada son de carácter excepcional y, en consecuencia las normas que lo regulan son de interpretación restrictiva.

**7.1.1. Contratos de trabajo por tiempo indeterminado:** son aquellos contratos que no expresan cual es el lapso de duración de los mismos, le adjudican a los trabajadores estabilidad en su empleo. Este tipo de contrato son los que se realizan con mayor frecuencia, debido, entre otras cosas a las limitaciones que poseen los otros tipos de contrato.

El artículo 61 de la LOTTT señala que: “El contrato de trabajo se considerará celebrado por tiempo indeterminado cuando no aparezca expresada la voluntad de las partes, en forma inequívoca, de vincularse sólo con ocasión de una obra determinada o por tiempo determinado”.

**7.1.2. Contratos para una obra determinada:** este tipo de contrato debe expresar claramente la obra a realizar por el trabajador, y se entiende que dicho contrato durará por todo el tiempo requerido para la ejecución de la obra terminando con la conclusión de la misma. Si dentro de los tres meses siguientes a la terminación de un contrato de trabajo para una obra determinada, las partes celebraren un nuevo contrato para la ejecución de otra obra, se entenderá que las partes han querido obligarse, desde el inicio de la relación por tiempo indeterminado, con las consecuencias legales y patrimoniales que de ese tipo de contrato se derivan, a excepción de los contratos para obras determinadas en la industria de la construcción, donde la naturaleza de los contratos para una obra determinada no se desvirtúan, sea cual fuere el número sucesivos de ellos.

**7.1.3. Contratos por tiempo determinado:** este tipo de contrato como su nombre lo indica posee un lapso de tiempo determinado y concluirá una vez que haya finalizado dicho periodo de tiempo convenido por las partes, sin embargo no perderá su condición de contrato por tiempo determinado cuando fuese objeto de una prórroga, pero si los gerentes de las empresas deciden prorrogarlo por más de dos ocasiones, el contrato se considerará como si fuese un contrato por tiempo indeterminado, a no ser que existan razones especiales que justifiquen dichas prórrogas y excluyan la intención presunta de continuar la relación. En este tipo de contratos, los gerentes de empresas deben tener presente que los trabajadores y las trabajadoras, no podrán obligarse a prestar servicio por más de un año.

La LOTTT, incorporar en el artículo 62 dos párrafos nuevos de clara interpretación en la legislación laboral, cuyo objetivo consistió en regularizar lo que en la práctica cotidiana laboral se venía realizando y dilucidando. Indica el párrafo segundo y tercero del artículo 62 lo siguiente:

“Las previsiones de este artículo se aplicarán también cuando, vencido el término e interrumpida la prestación del servicio, se celebre un nuevo contrato entre las partes dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del anterior, salvo que se demuestre claramente la voluntad común de poner fin a la relación (...). El contrato de trabajo se considerará

por tiempo indeterminado, si existe la intención por parte del patrono o de la patrona de interrumpir la relación laboral a través de mecanismos que impidan la continuidad de la misma”.

Era muy frecuente observar en las empresas la celebración de contratos de trabajo supuestamente por tiempo determinado, con interrupción entre uno y otro por periodos menores o iguales a tres meses, con la intención de desvirtuar la relación laboral y no cancelar a los trabajadores beneficios laborales, puesto que bajo el imperio de la Ley anterior la estabilidad laboral surgía para los trabajadores, a los tres meses de prestación de servicios, por ello se trataba de interrumpir la relación antes de cumplir ese periodo de tiempo, para no cancelar a los trabajadores prestaciones sociales, pues al no tener estabilidad laboral los podían despedir sin que existiera una causa para ello; tal situación se subsana con la incorporación de las normas indicadas anteriormente.

#### **7.1.3.1. Supuestos del contrato de trabajo a tiempo determinado**

A los fines de no proliferar los contratos por tiempo determinado y de garantizarle una mayor estabilidad en el empleo a los trabajadores, el legislador regulo a través del artículo 64 de la LOTTT, los supuestos bajo los cuales se pueden celebrar este tipo de contratos:

El contrato de trabajo podrá celebrarse por tiempo determinado únicamente en los siguientes casos: cuando lo exija la naturaleza del servicio, cuando tengan por objeto sustituir provisional y lícitamente a un trabajador, cuando se trate de trabajadores o trabajadoras de nacionalidad venezolana para la prestación del servicio fuera del país, y cuando no haya terminado la labor para la cual fue contratado el trabajador o trabajadora y se siga requiriendo de los servicios, bien sea por el mismo trabajador o trabajadora u otro u otra.

**Cuadro 1**  
**Resumen de las consecuencias legales y patrimoniales derivadas**  
**de los contratos de trabajo**

<b>Contrato por tiempo determinado</b>	<b>Contrato para una obra determinada</b>	<b>Contrato por tiempo indeterminado</b>
<p>-El trabajador no tiene derecho al preaviso establecido en la ley.</p> <p>-Finaliza la relación de trabajo una vez que ha finalizado el lapso de tiempo para el cual fue contratado el trabajador.</p> <p>-El trabajador tiene derecho al pago de prestaciones sociales conforme a lo previsto en el artículo 141 de la LOTTT, por el lapso de tiempo que duro el contrato.</p> <p>-El trabajador tiene derecho a la participación en los beneficios o utilidades, vacaciones, bono vacacional, horas extras, bono nocturno, y cualquier otro concepto que se cause durante el tiempo de duración del contrato y con ocasión de la prestación del servicio.</p>	<p>-El trabajador no tiene derecho al preaviso establecido en la ley.</p> <p>-Finaliza la relación de trabajo una vez que ha finalizado el lapso de tiempo para el cual fue contratado el trabajador. Se entiende que dicho contrato durará por todo el tiempo requerido para la ejecución de la obra y terminará con la conclusión de la misma</p> <p>-El trabajador tiene derecho al pago de prestaciones sociales conforme a lo previsto en el artículo 141 de la LOTTT, por el lapso de tiempo que duro el contrato.</p> <p>-El trabajador tiene derecho a la participación en los beneficios o utilidades, vacaciones, bono vacacional, horas extras, bono nocturno, y cualquier otro concepto que se cause durante el tiempo de duración del contrato y con ocasión de la prestación del servicio.</p>	<p>-El trabajador tiene derecho al preaviso siempre y cuando no exista una causa legal que lo justifique, bien sea en caso de retiro voluntario o despido injustificado, art. 81 y 82 LOTTT.</p> <p>-El trabajador goza de estabilidad laboral salvo las excepciones previstas en la ley (trabajadores de dirección) art. 87 LOTTT.</p> <p>-El trabajador tiene derecho a que se le califique su despido, art. 89 LOTTT.</p> <p>- El trabajador tiene derecho a las prestaciones sociales conforme a lo previsto en el artículo 141 de la LOTTT.</p> <p>-El trabajador tiene derecho a la participación en los beneficios o utilidades, vacaciones, bono vacacional, horas extras, bono nocturno, y cualquier otro concepto que se cause y con ocasión de la prestación del servicio.</p>

**Fuente:** Elaboración propia.

## **8. El Salario**

El Salario suele definirse como la remuneración que recibe el trabajador producto de la prestación de su servicio. Más allá de esta definición se debe señalar la visión del legislador respecto al salario, quien le otorga un sentido social, y por esto, señala que la riqueza es un producto social, generado principalmente por los trabajadores en el proceso social del trabajo. La obligación del patrono para con el trabajador, en cuanto al salario, se encuentra regulada en la LOTTT en los artículos comprendidos entre el 96 y 130.

La LOTTT, define al salario, en su artículo 104 de la manera siguiente:

Se entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en moneda de curso legal, que corresponda al trabajador o trabajadora por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extraordinarias o trabajo nocturno, alimentación y vivienda.

Los subsidios o facilidades que el patrono o patrona otorgue al trabajador o trabajadora, con el propósito de que éste o ésta obtenga bienes y servicios que le permitan mejorar su calidad de vida y la de su familia tienen carácter salarial.

Asimismo el artículo 104 de la LOTTT, establece en el párrafo tercero que debe entenderse por salario normal:

A los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador o trabajadora en forma regular y permanente por la prestación de su servicio. Quedan por tanto excluidos del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestaciones sociales y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial. Para la estimación del salario normal ninguno de los conceptos que lo conforman producirá efectos sobre sí mismo.

Los Gerentes de las empresas, deben conocer con exactitud, los conceptos que forman parte del salario así como los conceptos cancelados a los trabajadores no poseen carácter salarial, también

deben identificar claramente los conceptos integrantes el salario normal, a los fines de determinar correctamente el salario base para calcular los beneficios laborales que le corresponden al trabajador: vacaciones, utilidades, horas extras, prestaciones sociales, día feriado y de descanso, contribuciones entre otras; de no tomarse los salarios bases adecuados para los cálculos indicados implicaría para las empresas en caso de fiscalizaciones o reclamos de parte de los trabajadores, efectuar la corrección de los cálculos, posibles multas por el incumplimiento de la norma, así como también intereses moratorios por el pago extemporáneo.

**Cuadro 2**  
**Resumen del salario de base para calcular beneficios laborales y otros conceptos**

BENEFICIO LABORAL	SALARIO BASE DE CALCULO	NORMA JURÍDICA
Descanso Semanal y día feriado	Salario Normal, devengado por el trabajador durante los días laborados en la respectiva semana.	<p><b>Artículo 119.</b> El trabajador o trabajadora tiene derecho a que se le pague el salario correspondiente a los días feriados o de descanso cuando haya prestado servicio durante los días hábiles de la jornada semanal de trabajo. Cuando se haya convenido un salario mensual el pago de los días feriados y de descanso obligatorio estarán comprendidos en la remuneración.</p> <p><b>Para el cálculo de lo que corresponda al trabajador o trabajadora por causa de los días de descanso o de los días feriados, se tomará como base el promedio del salario normal devengado durante los días laborados en la respectiva semana.</b> Si se ha estipulado un salario quincenal o mensual, el salario que corresponda a los días de descanso o los días feriados será el promedio del salario normal devengado durante los días laborados en la respectiva quincena o mes, según sea el caso.</p> <p>El trabajador o trabajadora no perderá ese derecho si durante la jornada semanal de trabajo en la entidad de trabajo faltare un día de su trabajo.</p> <p><b>Artículo 120.</b> Cuando un trabajador o una trabajadora preste servicio en día feriado tendrá derecho al salario correspondiente a ese día y además al que le corresponda por razón del trabajo realizado, calculado con recargo del cincuenta por ciento sobre el salario normal.</p>
Horas Extras y Trabajo Nocturno	Salario Normal, devengado por el trabajador durante la semana respectiva	<p><b>Artículo 118.</b> Las horas extraordinarias serán pagadas con un cincuenta por ciento de recargo, por lo menos, sobre el salario convenido para la jornada ordinaria. <b>Para el cálculo de lo que corresponda al trabajador o trabajadora por causa de horas extras, se tomará como base el salario normal devengado durante la jornada respectiva.</b></p> <p><b>Artículo 117.</b> La jornada nocturna será pagada con un treinta por ciento de recargo, por lo menos, sobre el salario convenido para la jornada diurna. <b>Para el cálculo de lo que corresponda al trabajador o trabajadora por causa del trabajo nocturno, se tomará como base el salario normal devengado durante la jornada respectiva.</b></p>

<p>Vacaciones y Bono Vacacional</p>	<p>Salario normal devengado por el trabajador, en el mes efectivo de labores, inmediatamente anterior a la oportunidad del disfrute</p>	<p><b>Artículo 121.</b> El salario base para el cálculo de lo que corresponda al trabajador o trabajadora por concepto de vacaciones, <b>será el salario normal devengado en el mes efectivo de labores inmediatamente anterior a la oportunidad del disfrute.</b> En caso de salario por unidad de obra, por pieza, a destajo o a comisión, será el promedio del salario normal devengado durante los tres meses inmediatamente anteriores a la oportunidad del disfrute.</p> <p><b>Artículo 195.</b> Cuando por cualquier causa termine la relación de trabajo sin que el trabajador o la trabajadora haya disfrutado de las vacaciones a que tiene derecho, el patrono o la patrona deberá pagarle la remuneración correspondiente calculada al <b>salario normal devengado a la fecha de la terminación de la relación laboral.</b></p> <p><b>Artículo 192.</b> Los patronos y las patronas pagarán al trabajador o a la trabajadora en la oportunidad de sus vacaciones, además del salario correspondiente, una bonificación especial para su disfrute equivalente a un mínimo de <b>quince días de salario normal más un día por cada año de servicios hasta un total de treinta días de salario normal.</b> Este bono vacacional tiene carácter salarial.</p>
<p>Prestaciones Sociales e indemnizaciones por motivo de la terminación de la relación de trabajo.</p>	<p>Salario Integral: Último salario devengado, calculado de manera que integre todos los conceptos salariales percibidos por el trabajador o trabajadora.</p>	<p><b>Artículo 122.</b> El salario base para el cálculo de lo que corresponda al trabajador y trabajadora por concepto de <b>prestaciones sociales, y de indemnizaciones por motivo de la terminación de la relación de trabajo, será el último salario devengado, calculado de manera que integre todos los conceptos salariales percibidos por el trabajador o trabajadora.</b></p> <p>En caso de salario por unidad de obra, por pieza, a destajo, a comisión o de cualquier otra modalidad de salario variable, la base para el cálculo será el promedio del salario devengado durante los seis meses inmediatamente anteriores, calculado de manera que integre todos los conceptos salariales percibidos por el trabajador o trabajadora.</p> <p><b>El salario a que se refiere el presente artículo, además de los beneficios devengados, incluye la alícuota de lo que le corresponde percibir por bono vacacional y por utilidades.</b></p> <p>A los fines indicados, la participación del trabajador o trabajadora en los beneficios líquidos o utilidades a que se contrae esta Ley, se distribuirá entre el tiempo de servicio durante el ejercicio respectivo. Si para el momento del cálculo de las prestaciones sociales no se han determinado los beneficios líquidos o utilidades, por no haber vencido el ejercicio económico anual del patrono o patrona, éste o ésta queda obligado u obligada a incorporar en el cálculo de la indemnización la cuota parte correspondiente, una vez que se hubieren determinado los beneficios o utilidades. El patrono o patrona procederá al pago dentro de los treinta días siguientes a la fecha de determinación de las utilidades o beneficios. En los casos que no corresponda el pago de participación de beneficios o utilidades, se incluirá la alícuota correspondiente a la bonificación de fin de año como parte del salario.</p>
<p>Impuestos, tasas, Contribuciones; multas del patrono</p>	<p>Salario Normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó.</p>	<p><b>Artículo 107.</b> Cuando el patrono, patrona o el trabajador o trabajadora, estén obligados u obligadas a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará, considerando el <b>salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó.</b></p>

Beneficios Anuales o Utilidades	Salario Integral: se debe integrar al salario mensual la cuota parte del bono vacacional, más no así lo pagado por utilidades.	<b>Artículo 131.</b> Las entidades de trabajo deberán distribuir entre todos sus trabajadores y trabajadoras, por lo menos, el quince por ciento de los beneficios líquidos que hubieren obtenido al fin de su ejercicio anual. A este fin, se entenderá por beneficios líquidos, la suma de los enriquecimientos netos gravables y de los exonerados conforme a la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Esta obligación tendrá, respecto de cada trabajador o trabajadora como límite mínimo, el equivalente al <b>salario</b> de treinta días y como límite máximo el equivalente al salario de cuatro meses. Cuando el trabajador o trabajadora no hubiese laborado todo el año, la bonificación se reducirá a la parte proporcional correspondiente a los meses completos de servicios prestados. Cuando la terminación de la relación de trabajo ocurra antes del cierre del ejercicio, la liquidación de la parte correspondiente a los meses servidos podrá hacerse al vencimiento del ejercicio.
---------------------------------	--	---

Fuente: Elaboración propia.

## 9. La jornada de trabajo

La jornada de trabajo, es el lapso de tiempo durante el cual el trabajador se encuentra a disposición del patrono. En relación a este lapso de tiempo la nueva LOTTT contempla modificaciones importantes para las empresas, por cuanto incorpora una disminución de la jornada diurna de cuarenta y cuatro (44) horas semanales a cuarenta (40) horas semanales; y la jornada nocturna de cuarenta (40) horas semanales a treinta y cinco (35) horas a la semana, y concedió un plazo hasta el 7 de mayo del año 2013, para efectuar el ajuste a la nueva jornada.

Así mismo la nueva LOTTT, amplía el descanso semanal de un día y medio a la semana de descanso a la semana a dos días completos de descanso semanal continuos.

En la nueva LOTTT quedaron establecidos los límites de la jornada de trabajo de la siguiente manera: La jornada de trabajo no excederá de cinco días a la semana y el trabajador o trabajadora tendrá derecho a dos días de descanso, continuos y remunerados durante cada semana de labor.

La jornada de trabajo se realizará dentro de los siguientes límites:

1. **La jornada diurna**, comprendida entre las 5:00 a.m. y las 7:00 p.m., no podrá exceder de ocho horas diarias ni de cuarenta horas semanales.
2. **La jornada nocturna**, comprendida entre las 7:00 p.m. y las 5:00 a.m. no podrá exceder de siete horas diarias ni de

treinta y cinco horas semanales. Toda prolongación de la jornada nocturna en horario diurno se considerará como hora nocturna.

3. Cuando la jornada comprenda períodos de trabajos diurnos y nocturnos se considera **jornada mixta** no podrá exceder de las siete horas y media diarias ni de treinta y siete horas y media semanales. Cuando la jornada mixta tenga un período nocturno mayor de cuatro horas se considerará jornada nocturna en su totalidad.

Asimismo se contempla la posibilidad de una progresiva disminución de la jornada de trabajo. En tal sentido, el **Artículo 174**. Señala que:

Se propenderá a la progresiva disminución de la jornada de trabajo dentro del interés social y del ámbito que se determine y se dispondrá lo conveniente para la mejor utilización del tiempo libre en beneficio del desarrollo físico, espiritual, cultural y deportiva de los trabajadores y trabajadoras, según lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

### **9.1. Días hábiles para el trabajo**

En principio son hábiles para trabajar todos los días del año, a excepción de los días feriados. La nueva LOTTT, incluyó entre sus modificaciones como días feriados lunes y martes de carnaval, 24 y 31 de diciembre, quedando establecidos de consiguiente como días feriado los siguientes:

- a) Los domingos;
- b) El 1º de enero; lunes y martes de carnaval; el Jueves y el Viernes Santos; el 1º de mayo y el 24, 25 y el 31 de diciembre;
- c) Los señalados en la Ley de Fiestas Nacionales; y
- d) Los que se hayan declarado o se declaren festivos por el Gobierno Nacional, por los Estados o por las Municipalidades, hasta un límite total de tres por año.

### **9.2. Descanso compensatorio**

El artículo 188 de la LOTTT, establece que cuando un trabajador o trabajadora hubiere prestado servicios en día domingo o en el día que le corresponda su descanso semanal obligatorio, por cuatro o más horas, tendrá derecho a un día completo de salario

y de descanso compensatorio; y, cuando haya trabajado menos de cuatro horas, tendrá derecho a medio día de salario y de descanso compensatorio. Estos descansos compensatorios deben concederse en la semana inmediatamente siguiente al domingo, día de descanso semanal obligatorio en que hubiere trabajado.

Cuando el trabajo se efectúe en los días 1º de enero, lunes y martes de carnaval; jueves y viernes Santos, 1º de mayo y 24, 25 y 31 de diciembre, los señalados en la Ley de Fiestas Nacionales y los declarados festivos por los estados o municipalidades, no habrá lugar a ese descanso compensatorio, salvo que alguno de estos días coincida con domingo o con su día de descanso semanal.

## **10. Vacaciones de los Trabajadores y las Trabajadoras**

La LOTTT, contiene la base legal que regula el derecho a las vacaciones de los trabajadores, y norma las obligaciones en este ámbito para los patronos o empleadores, amplía el monto del bono vacacional por las primeras vacaciones de 7 días a 15 días, hasta un máximo de 30 días en lugar de 21 días que era lo contemplado en la anterior Ley Orgánica del Trabajo. Durante el periodo de vacaciones el trabajador o la trabajadora tendrá derecho a percibir el beneficio de alimentación, conforme a las previsiones establecidas en la ley que regula la materia (Artículo 190 de la LOTTT).

El servicio de un trabajador o una trabajadora no se considerará interrumpido por sus vacaciones anuales, a los fines del pago de cotizaciones, contribuciones a la Seguridad Social o cualquiera otra análoga pagadera en su interés mientras preste sus servicios (Artículo 190 de la LOTTT).

Cuando por cualquier causa termine la relación de trabajo sin que el trabajador o la trabajadora haya disfrutado de las vacaciones a que tiene derecho, el patrono o la patrona deberá pagarle la remuneración correspondiente calculada al salario normal devengado a la fecha de la terminación de la relación laboral (Artículo 195 de la LOTTT).

Cuando la relación de trabajo termine antes de cumplirse el año de servicio, ya sea que la terminación ocurra durante el primer año o en los siguientes, el trabajador o la trabajadora tendrá derecho a que se le pague el equivalente a la remuneración que se hubiera causado en relación a las vacaciones anuales y el bono vacacional,

en proporción a los meses completos de servicio durante ese año, como pago fraccionado de las vacaciones que le hubieran correspondido (Artículo 196 de la LOTTT), modifica este artículo lo establecido en la anterior Ley del trabajo, relacionado al hecho de que el trabajador perdía el derecho a vacaciones fraccionadas si la causa de finalización de la relación laboral era debido a un despido justificado, bajo la vigencia de la nueva ley cualquiera sea la causa de finalización de la relación de trabajo el trabajador tendrá derecho al pago de vacaciones fraccionadas.

### **11. De la participación de los trabajadores y las trabajadoras en los beneficios de las entidades de trabajo**

En cuanto a las obligaciones legales que se derivan para los patronos en relación a la participación de sus trabajadores en los beneficios de la empresa la nueva LOTTT, también modifica el tope mínimo para el pago de utilidades y lo establece en 30 días de salario como mínimo, la anterior Ley establecía el tope mínimo en 15 días de salario para los trabajadores.

Entre las principales regulaciones previstas en la nueva LOTTT, referentes al pago de las utilidades o participación en los beneficios de las entidades de trabajo se pueden citar:

- Distribuir entre todos sus trabajadores por lo menos el quince por ciento (15%) de los beneficios líquidos que hubieren obtenido al final de su ejercicio anual, entendiendo por beneficios líquidos la suma de los enriquecimientos netos gravables y de los exonerados conforme a la ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Esta obligación tendrá, respecto de cada trabajador o trabajadora como límite mínimo, el equivalente al salario de treinta días y como límite máximo el equivalente al salario de cuatro meses. Cuando el trabajador o trabajadora no hubiese laborado todo el año, la bonificación se reducirá a la parte proporcional correspondiente a los meses completos de servicios prestados. Cuando la terminación de la relación de trabajo ocurra antes del cierre del ejercicio, la liquidación de la parte correspondiente a los meses servidos podrá hacerse al vencimiento del ejercicio.
- Otorgar a sus trabajadores dentro de los primeros quince

(15) días del mes de diciembre de cada año o en la oportunidad establecida en la convención colectiva, una cantidad equivalente a treinta (30) días de salario, por lo menos, imputable a la participación en los beneficios que pudiera corresponder a cada trabajador en el año económico respectivo de acuerdo con lo establecido en el artículo 131 de la LOTTT. Si cumplido éste, el patrono o la patrona no obtuviere beneficio la cantidad entregada de conformidad con este artículo deberá considerarse como bonificación y no estará sujeta a repetición. Si el patrono o la patrona obtuviere beneficios cuyo monto no alcanzare a cubrir los treinta días de salario entregados anticipadamente, se considerará extinguida la obligación.

- La cantidad por concepto de utilidades que corresponda a cada trabajador deberá pagársele dentro de los dos (02) meses inmediatamente siguientes al día de cierre del ejercicio de las entidades de trabajo.
- Los patronos cuyas actividades no tengan fines de lucro estarán exentos del pago de participación en los beneficios, pero deberán otorgar a sus trabajadores una bonificación de fin de año equivalente a por lo menos treinta (30) días de salario.

## **12. Estabilidad laboral de los trabajadores y régimen de prestaciones sociales**

Se entiende por estabilidad laboral el derecho que tienen los trabajadores a permanecer en sus puestos de trabajo, sin que puedan ser despedidos a menos que exista una causa legal que lo justifique. La nueva LOTTT, al igual que la Ley Orgánica del Trabajo anterior, dispone lo conducente para garantizar la estabilidad en el trabajo y así limitar toda forma de despido no justificado, conforme consagra la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Incorpora solo como modificación la disminución del lapso de tiempo de 3 meses de prestación de servicio a 1 mes de prestación de servicios, para concederle y garantizarle la estabilidad laboral a los trabajadores por tiempo indeterminado.

En este sentido los trabajadores tienen derecho a la garantía

de permanencia en su trabajo, si no hay causas que justifiquen la terminación de la relación laboral. Cuando un trabajador haya sido despedido sin haber incurrido en causas que lo justifiquen, podrá solicitar la reincorporación a su puesto de trabajo de conformidad a lo previsto en la LOTTT.

### **12.1. Trabajadores amparados por la estabilidad laboral**

Según lo establece la ley estarán amparados por la estabilidad:

1. Los trabajadores y trabajadoras a tiempo indeterminado a partir del primer mes de prestación de servicio.
2. Los trabajadores y trabajadoras contratados y contratadas por tiempo determinado, mientras no haya vencido el término del contrato.
3. Los trabajadores y trabajadoras contratados y contratadas para una obra determinada, hasta que haya concluido la totalidad de las tareas a ejecutarse por el trabajador o trabajadora, para las cuales fueron expresamente contratados y contratadas.

Deja claramente establecido que los trabajadores y las trabajadoras de dirección, no estarán amparados y amparadas por la estabilidad prevista en la ley.

## **13. Régimen de prestaciones sociales**

El artículo 141 de la LOTTT señala que:

Todos los trabajadores y trabajadoras tienen derecho a prestaciones sociales que les recompensen la antigüedad en el servicio y los ampare en caso de cesantía. El régimen de prestaciones sociales regulado en la presente Ley establece el pago de este derecho de forma proporcional al tiempo de servicio, calculado con el último salario devengado por el trabajador o trabajadora al finalizar la relación laboral, garantizando la intangibilidad y progresividad de los derechos laborales. Las prestaciones sociales son créditos laborales de exigibilidad inmediata. Toda mora en su pago genera intereses, los cuales constituyen deudas de valor y gozan de los mismos privilegios y garantías de la deuda principal.

### **13.1. Garantía y cálculo de prestaciones sociales**

Las prestaciones sociales se protegerán, calcularán y pagarán

de la siguiente manera:

- a) El patrono o patrona depositará a cada trabajador o trabajadora por concepto de garantía de las prestaciones sociales el equivalente a quince días de salario cada trimestre, calculado con base al último salario devengado. El derecho a este depósito se adquiere desde el momento de iniciar el trimestre.
- b) Adicionalmente y después del primer año de servicio, el patrono o patrona depositará a cada trabajador o trabajadora dos días de salario, por cada año, acumulativos hasta treinta días de salario.
- c) Cuando la relación de trabajo termine por cualquier causa se calcularán las prestaciones sociales con base a treinta días por cada año de servicio o fracción superior a los seis meses calculada al último salario.
- d) El trabajador o trabajadora recibirá por concepto de prestaciones sociales el monto que resulte mayor entre el total de la garantía depositada de acuerdo a lo establecido en los literales a y b, y el cálculo efectuado al final de la relación laboral de acuerdo al literal c.
- e) Si la relación de trabajo termina antes de los tres primeros meses, el pago que le corresponde al trabajador o trabajadora por concepto de prestaciones sociales será de cinco días de salario por mes trabajado o fracción.
- f) El pago de las prestaciones sociales se hará dentro de los cinco días siguientes a la terminación de la relación laboral, y de no cumplirse el pago generará intereses de mora a la tasa activa determinada por el Banco Central de Venezuela, tomando como referencia los seis principales bancos del país.

### **13.2. Depósito de la garantía de las prestaciones sociales**

Los depósitos trimestrales y anuales a los que hace referencia el artículo 142 de la LOTTT se efectuará en un fideicomiso individual o en un Fondo Nacional de Prestaciones Sociales a nombre del trabajador o trabajadora, atendiendo la voluntad del trabajador o trabajadora.

La garantía de las prestaciones sociales también podrá ser

acreditada en la contabilidad de la entidad de trabajo donde labora el trabajador o trabajadora, siempre que éste lo haya autorizado por escrito previamente.

### **13.3. Intereses devengados por los fondos de garantía**

Lo depositado por concepto de la garantía de las prestaciones sociales devengará intereses al rendimiento que produzcan los fideicomisos o el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales, según sea el caso.

Cuando el patrono o patrona lo acredite en la contabilidad de la entidad de trabajo por autorización del trabajador o trabajadora, la garantía de las prestaciones sociales devengará intereses a la tasa promedio entre la pasiva y la activa, determinada por el Banco Central de Venezuela.

En caso de que el patrono o patrona no cumpliera con los depósitos establecidos, la garantía de las prestaciones sociales devengará intereses a la tasa activa determinada por el Banco Central de Venezuela, tomando como referencia los seis principales bancos del país, sin perjuicio de las sanciones previstas en la Ley.

El patrono tiene el deber de informar trimestralmente al trabajador o trabajadora, en forma detallada, el monto que fue depositado o acreditado por concepto de garantía de las prestaciones sociales.

La entidad financiera o el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales, según el caso, entregará anualmente al trabajador los intereses generados por su garantía de prestaciones sociales. Asimismo, informará detalladamente al trabajador o trabajadora el monto del capital y los intereses.

Los intereses serán calculados mensualmente y pagados al cumplir cada año de servicio, salvo que el trabajador o trabajadora, mediante manifestación escrita, decidiera capitalizarlos.

## **14. La formación colectiva, integral, continua y permanente de los trabajadores en el proceso social del trabajo.**

Venezuela cuenta con un conjunto de condiciones o circunstancias sociales, políticas y jurídicas que coadyuvan a desarrollar e instaurar la formación integral del individuo, fortaleciendo el desarrollo de actuaciones integrales ante

actividades y problemas del contexto, sustentadas jurídicamente y enmarcada en el proceso de desarrollo de la nación. Desde el punto de vista jurídico existe un conjunto normativo que apalanca el desarrollo de nuevos procesos de formación colectiva, integral, continua y permanente de los ciudadanos, en especial de los trabajadores: Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, Ley Orgánica de Educación, Ley de Universidades, y más recientemente la nueva Ley Orgánica del Trabajo, de los Trabajadores y Trabajadoras; desde el punto de vista político nos encontramos con los lineamientos generales de la nación, plasmados en el Proyecto Nacional Simón Bolívar, Primer Plan Socialista, del Desarrollo Económico y Social de la Nación para el periodo 2007-2013; y el reciente nuevo Plan de la Nación 2013-2019, los cuales incorporan lineamientos encaminados a consolidar modelos educativos centrados en la formación integral del ser humano.

La nueva LOTTT, concibe la educación y el trabajo como procesos fundamentales del ser humano, para la creación y justa distribución de la riqueza, la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, desarrolla un nuevo capítulo denominado “La formación colectiva, integral, continua y permanente de los trabajadores y las trabajadoras en el proceso social del trabajo”, en el cual se concibe como formación colectiva, integral, continua y permanente, la realizada por los trabajadores y las trabajadoras en el proceso social de trabajo, desarrollando integralmente los aspectos cognitivos, afectivos y prácticos, superando la fragmentación del saber, el conocimiento y la división entre las actividades manuales e intelectuales.

La formación colectiva, integral, continua y permanente de los trabajadores y trabajadoras constituye la esencia del proceso social de trabajo, en tanto que desarrolla el potencial creativo de cada trabajador y trabajadora formándolos en, por y para el trabajo, con base en valores éticos de tolerancia, justicia, solidaridad, paz y respeto a los derechos humanos y tiene como finalidad el pleno desarrollo de la personalidad y ciudadanía de los trabajadores y trabajadoras. El Estado a través del proceso educativo es el encargado de crear las condiciones y oportunidades, estimulando la formación técnica, científica, tecnológica y humanística de los

trabajadores y trabajadoras, para asegurar su incorporación al proceso social de trabajo, en puestos de trabajo dignos, seguros y productivos, que garanticen el bienestar del trabajador, la trabajadora, sus familias, comunidades, y orientados al desarrollo integral de la Nación, con base a los planes de desarrollo económico y social de la Nación, para estimular el desarrollo de sus capacidades productivas asegurando su participación en la producción de bienes y servicios.

En este sentido el Estado, a los fines de promover la inclusión de los ciudadanos al proceso social del trabajo, regula en el texto de la LOTTT, la figura de los estudiantes, aprendices, pasantes, becarios, e incorpora sus obligaciones y derechos, prevé la formación técnica y tecnológica de los trabajadores, vinculada con los procesos, equipos y maquinarias donde deben laborar y a conocer con integralidad el proceso productivo del que es parte. A tal efecto, los patronos dispondrán para el trabajador y la trabajadora cursos de formación técnica y tecnológica sobre las distintas operaciones que involucran al proceso productivo, o bien le concede a los trabajadores la posibilidad de la autoformación colectiva, integral, continua y permanente fundamentados en los programas nacionales de formación de las misiones educativas y las universidades nacionales que desarrollan la educación desde el trabajo.

### **15. Sanciones previstas en la nueva Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajador y las Trabajadoras**

La LOTTT, contempla de manera novedosa un conjunto de sanciones aplicables a los infractores de la norma laboral, para aquellos patronos que en perjuicio del trabajador trasgreda el ordenamiento jurídico laboral. Dichas sanciones se aplicaran sin perjuicio de las acciones administrativas, civiles y penales a que hubiere lugar.

### **15.1. Tipos de sanciones en materia laboral**

Las sanciones en materia laboral se pueden clasificar en:

- Sanciones pecuniarias, consistentes en multas estimadas en unidades tributarias, todo lo cual constituye una novedad en la Ley, por cuanto las sanciones que estaban establecidas en la Ley anterior, se estimaban en salarios mínimos, sin embargo se considera mucho más adecuado fijarlas de conformidad con el valor de la unidad tributaria, para así contrarrestar el efecto de los procesos inflacionarios que caracterizan la economía venezolana.
- Sanciones penales, como el arresto policial, para aquellas infracciones consideradas a la luz del legislador como graves, por el perjuicio causado en los trabajadores, tal es el caso de la negativa del patrono para acatar la orden judicial de reenganche de un trabajador, o el cierre injustificado de una entidad de trabajo.
- Sanciones administrativas, como la negativa a otorgar o negar la solvencia laboral de aquellas entidades de trabajo que no acaten las normas laborales; la apertura de procedimientos administrativos para la remoción o destitución de funcionarios públicos que ejerzan cargos de dirección y los trabajadores de dirección que tengan como responsabilidad el cumplimiento de las normas que esta Ley establece y que, por acción u omisión actuando al margen de la voluntad del Estado, violen las disposiciones destinadas a proteger el proceso social de trabajo y los derechos de los trabajadores y trabajadoras.

A continuación se detallan las infracciones en materia laboral, establecidas en la LOTTT, con sus respectivas sanciones:

**Cuadro 3**  
**Resumen de las infracciones en materia laboral y sus sanciones**

<b>Infracción</b>	<b>Sanción</b>
<b>Infracción en la forma de pago del salario</b>	Al patrono o patrona que no pague a sus trabajadores en moneda de curso legal o en el debido plazo, o que pague en lugares prohibidos; o que descunte, retenga o compense del salario más de lo que la Ley permite, se le impondrá una multa no menor del equivalente a treinta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción en los anuncios sobre horarios</b>	Al patrono o patrona que no fije anuncios relativos a la concesión de días y horas de descanso, o no los coloque en lugares visibles en la respectiva entidad de trabajo o en cualquier otra forma aprobada por la inspectoría del trabajo, que no lleve los registros o libros obligados por esta Ley, se le impondrá una multa no menor del equivalente a treinta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción a los límites de la jornada de trabajo</b>	Al patrono o patrona que infrinja las normas relativas a la duración máxima de la jornada de trabajo y al trabajo nocturno, o las disposiciones relativas a los días hábiles, se le impondrá una multa no menor del equivalente a treinta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción de las disposiciones en modalidades especiales de condiciones de trabajo</b>	Cualquier infracción a las disposiciones relativas a los trabajadores y trabajadoras con modalidades especiales de condiciones de trabajo establecidas en la presente ley hará incurrir al patrono o patrona infractor o infractora en el pago de una multa no menor del equivalente a treinta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción a las disposiciones sobre trabajadores extranjeros y trabajadoras extranjeras</b>	Al patrono o patrona que infrinja las disposiciones sobre el porcentaje de trabajadores extranjeros o trabajadoras extranjeras se le impondrá una multa no menor del equivalente a treinta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción por acoso laboral o acoso sexual</b>	El patrono o patrona que incurra en acoso laboral o acoso sexual se le impondrá una multa no menor del equivalente de treinta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a sesenta unidades tributarias, sin perjuicio de las acciones civiles y penales a que tenga derecho el trabajador o trabajadora.
<b>Infracción a la normativa sobre alimentación</b>	El patrono o patrona que viole la normativa relacionada con la Ley de Alimentación de los Trabajadores y Trabajadoras, se le impondrá una multa no menor del equivalente de sesenta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a ciento veinte unidades tributarias.

<b>Infracción a la normativa sobre participación en los beneficios</b>	Al patrono o patrona que no pague correctamente a sus trabajadores o trabajadoras la participación en los beneficios, o la bonificación o prima de navidad que les corresponda, se le impondrá una multa no menor del equivalente a sesenta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a ciento veinte unidades tributarias.
<b>Infracción a la inamovilidad laboral</b>	El patrono o patrona que incurra en el despido, traslado o desmejora de un trabajador amparado o trabajadora amparada por inamovilidad laboral sin haber solicitado previamente la calificación de despido correspondiente se le impondrá una multa no menor del equivalente de sesenta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a ciento veinte unidades tributarias.
<b>Desacato a una orden del funcionario o funcionaria del trabajo</b>	Todo desacato a una orden emanada de la funcionaria o funcionario del ministerio del Poder Popular con competencia en materia de trabajo y seguridad social, acarreará al infractor o infractora una multa no menor del equivalente a sesenta unidades tributarias, ni mayor del equivalente a ciento veinte unidades tributarias.
<b>Infracción al salario mínimo o la oportunidad de pago del salario y las vacaciones</b>	En caso de que el patrono o patrona pague al trabajador o trabajadora un salario inferior al mínimo fijado, o no pague oportunamente el salario semanal, quincenal y las vacaciones se le impondrá una multa no menor del equivalente a ciento veinte unidades tributarias, ni mayor del equivalente a trescientas sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción a las disposiciones protectoras de la maternidad, la paternidad y la familia</b>	En caso de infracción a las disposiciones protectoras de la maternidad, paternidad y la familia se impondrá al patrono o patrona una multa no menor del equivalente a ciento veinte unidades tributarias, ni mayor del equivalente a trescientas sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción por fraude o simulación de la relación de trabajo</b>	El patrono incurso o patrona incurra en hechos o actos de simulación o fraude, con el propósito de desvirtuar, desconocer u obstaculizar la aplicación de la legislación laboral, se le impondrá una multa no menor del equivalente de ciento veinte unidades tributarias, ni mayor del equivalente a trescientas sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción a las garantías a la libertad sindical</b>	El patrono o patrona que viole las garantías legales de libertad sindical será sancionado o sancionada con multa no menor del equivalente a ciento veinte unidades tributarias, ni mayor del equivalente a trescientas sesenta unidades tributarias.
<b>Infracción a las garantías a la negociación colectiva</b>	El patrono o patrona que viole las garantías legales del derecho a la negociación colectiva será sancionado o sancionada con multa no menor del equivalente a ciento veinte unidades tributarias, ni mayor del equivalente a trescientas sesenta unidades tributarias.
<b>Causas de arresto: desacato de orden de reenganche de un trabajador amparado por inamovilidad; incumplimiento en la</b>	El patrono o patrona que desacate la orden de reenganche de un trabajador amparado o trabajadora amparada por fuero sindical o inamovilidad laboral; el que incurra en violación del derecho a huelga, y el que incumpla u obstruya la ejecución de los actos

ejecución de actos emanados de autoridades administrativas del trabajo.	emanados de las autoridades administrativas del trabajo, será penado con <b>arresto policial de seis a quince meses</b> .
<b>Arresto por cierre ilegal e injustificado de la fuente de trabajo</b>	El patrono o patrona que de manera ilegal e injustificada cierre la fuente de trabajo, será sancionado o sancionada con la pena de arresto de seis a quince meses por los órganos jurisdiccionales competentes a solicitud del Ministerio Público.
<b>Infracción a los lapsos por el funcionario o funcionaria del trabajo</b>	El funcionario o funcionaria del Trabajo que no cumpla sus obligaciones dentro de los lapsos legales establecidos, aun teniendo los medios para hacerlo se le abrirá el procedimiento administrativo que corresponda conforme a la ley.
<b>Prohibición de recibir dinero, obsequios o dádivas</b>	El funcionario o funcionaria del Trabajo que perciba dinero o cualesquier otro obsequio o dádivas será destituido o destituida, de conformidad con el procedimiento que corresponde según la ley.
<b>Responsabilidad del cumplimiento de la Ley en los órganos y entes del Estado</b>	Los funcionarios públicos o funcionarias públicas que ejerzan cargos de dirección, y los trabajadores o trabajadoras de dirección que tengan como responsabilidad el cumplimiento de las normas que esta Ley establece y que, por acciones u omisiones y actuando al margen de la voluntad del Estado, violen las disposiciones destinadas a proteger el proceso social de trabajo y los derechos de los trabajadores y trabajadoras, les será abierto el procedimiento administrativo que corresponda para su remoción o destitución. El ministro o ministra con competencia en materia de trabajo y seguridad social oficiará al correspondiente ente u órgano del Estado para que así se cumpla.
<b>Negativa o revocatoria de la solvencia laboral</b>	A los patronos o patronas que incumplan las obligaciones que le impone esta Ley, les será <b>negada o revocada la solvencia laboral</b> según a lo establecido en la ley correspondiente.

Fuente: Elaboración propia.

## 16. A manera de conclusión

En Venezuela las relaciones laborales tienen su base legal en primera instancia en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, y luego siguiendo el orden jerárquico, encontramos la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, la Ley Orgánica de Protección Condiciones y medio Ambiente del Trabajo (LOPCYMAT), la Ley para Protección de Las Familias, La Maternidad y La Paternidad y finalmente los

reglamentos existentes en materia laboral.

La legislación laboral representa el eje central de las Empresas o entidades de trabajo en lo que respecta a la actividad cotidiana desarrollada en las mismas, repercute en la toma de decisiones gerenciales, que van desde la contratación del personal, pago de salario, vacaciones, participación en los beneficios de las entidades, determinación y cálculo de las prestaciones sociales, hasta la finalización de la relación de trabajo.

En este sentido, toda modificación en la norma laboral, constituye un tema de estudio esencial para los administradores y gerentes de empresas.

La reciente modificación en materia laboral incorporó nuevos beneficios laborales para los trabajadores, e incluyó nuevos capítulos que inciden sobre la relación laboral, tal es el caso de la ampliación del bono vacacional de 7 días hasta 21 días sobre el salario del mes, disminución de la jornada diurna a 40 horas semanales y la nocturna a 35 horas semanales, se amplió el descanso semanal de 1 día a dos días continuos; y se incluyó los días lunes y martes de carnaval, 24 y 31 de diciembre como días feriados; y las sanciones en caso de infracción a la norma .

La nueva LOTTT, amplía el número de días de salario como tope mínimo para el pago de las utilidades de los trabajadores de 15 días a 30 días. En materia de tercerización, la LOTTT prohíbe expresamente el contrato por tercerización con la intención de evadir responsabilidades laborales, y se ordena en el lapso de tres años, la incorporación de los contratados por tercería en la nómina de la empresa contratante.

En relación con la estabilidad laboral, la LOTTT concede estabilidad para los trabajadores desde el primer mes de trabajo, disminuyendo el periodo de tiempo de 3 meses a 1 mes. En relación al preaviso la nueva LOTTT, elimina el derecho que tenía el patrono de descontar el equivalente al preaviso omitido por el trabajador que por cualquier causa decide poner fin a la relación de trabajo.

La LOTTT incorporó modificaciones importantes, relacionadas con la forma de cálculo de las prestaciones sociales de los trabajadores, puesto que ahora la base de cálculo para las prestaciones sociales será el último salario devengado por

el trabajador y no el salario del mes respectivo como se venía calculando, adicionalmente la determinación y cálculo se realizará de manera trimestral y no mensual como antes, y por concepto de garantía de pago de prestaciones sociales, contando el primer trimestre desde el primer día de trabajo, a diferencia de la ley anterior que se comenzaba a contar a partir del cuarto mes de iniciada la relación de trabajo y se hacía con base al salario de cada mes, todo lo cual constituye una novedad en la nueva LOTTT.

Asimismo la LOTTT, modifico el lapso de prescripción laboral, y estableció que las acciones proveniente de los reclamos por prestaciones sociales prescribirán al cumplirse diez años, incrementado de 1 año a diez años el lapso, contados desde la fecha de la terminación de la prestación de los servicios. El resto de las acciones provenientes de la relación de trabajo prescribirán al cumplirse cinco años, contados a partir de la fecha de terminación de la prestación de los servicios. En los casos de accidente de trabajo o de enfermedad ocupacional, el lapso de prescripción de cinco años se aplicará conforme a lo establecido en la Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo.

Finalmente la LOTTT, contempla de manera novedosa un conjunto de sanciones aplicables a los infractores de la norma laboral, para aquellos patronos que en perjuicio del trabajador trasgreda el ordenamiento jurídico laboral, como por ejemplo el patrono o patrona que desacate la orden de reenganche de un trabajador amparado o trabajadora amparada por fuero sindical o inamovilidad laboral, será penado con arresto policial de seis a quince meses.

Como se puede apreciar son muchas las novedades que trae la LOTTT, algunas de sus normas se encuentran en proceso de adecuación en las empresas, debido a la Vacatio Legis que la misma LOTTT contempla, de igual forma se espera el nuevo Reglamento para la LOTTT y las nuevas jurisprudencias que los altos Tribunales dicten a objeto de aclarar e interpretar correctamente y apegado a derecho la nueva norma jurídico laboral.

## **17. Referencias**

Alfonzo R. (2001). *Nueva didáctica del Derecho del Trabajo*. Caracas: Melvin C.A.

- Alfonzo R. (2004). *Estudio Analítico de la Ley del Trabajo Venezolana*, Tomo I. Caracas: Universidad Central de Venezuela.
- Bruzual, G. (1992). *Derecho Laboral. Estudio sistemático de la Ley Orgánica del Trabajo en Venezuela*. Caracas: Colecciones IUTIRLA.
- Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela* (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453, marzo 3, 2000.
- Contreras, J. (1993). *Derecho del Trabajo*. Mérida, Venezuela: Consejo de Publicaciones, Universidad de Los Andes.
- Franco, R. (1999). *Derecho del Trabajo*. Caracas: Marga Editores, S.R.L..
- Ley para Protección de las Familias, la Maternidad y la Paternidad* (2007). Caracas. Gaceta Oficial N° 38.773, Septiembre 20, 2007.
- Ley Orgánica del Trabajo* (1997). Caracas. Gaceta Oficial Extraordinario No. 6.024, Mayo 6, 2011.
- Ley Orgánica del Trabajo, Los Trabajadores y las Trabajadoras* (2012). Caracas. Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.076, Mayo 7, 2012.
- Maduro, L. (1993). *Curso de Obligaciones. Derecho Civil III*. Caracas: Texto.
- Reglamento a Ley Orgánica del Trabajo* (2006). Caracas. Decreto No. 4.447. Gaceta Oficial N° 38.426, Abril 28, 2006.

# *Inserción de la variable ambiental en el pensum de estudios del programa de contaduría pública de la Universidad Nacional Experimental Sur del Lago*

Reinosa P., Doris C.

Recibido: 17-04-2013 - Revisado: 24-05-2013 - Aceptado: 20-09-2013

Reinosa P., Doris C.

Lic. Contaduría Pública, Esp. Derecho

Tributario, MSc. Ciencias Contables.

Universidad Nacional Experimental Sur del

Lago UNESUR

reinosad@gmail.com

La contabilidad afronta el reto de formar profesionales capacitados, que generen informes financieros y de gestión, que incorporen la variable ambiental. Se estableció como objetivo, analizar la opinión de los contadores públicos, sobre la inserción de la variable ambiental en el pensum de estudios del programa de contaduría pública de la Universidad Nacional Experimental Sur del Lago (UNESUR). Con este fin se realizó una investigación descriptiva, con un diseño de campo. La población la constituyó los docentes y estudiantes del programa. Los principales resultados fueron: (a) La contabilidad ambiental tiene un alto impacto en la formación del contador público y debe iniciarse en pregrado; (b) Existe interés en investigar en el área; (c) Se impone el consenso de conservar la contabilidad ambiental en el pensum de estudios.

**Palabras clave:** Contabilidad ambiental, formación académica, pensum de estudios.

**RESUMEN**

Accounting is facing the challenge to train professionals who makes financial and management reports, incorporating environmental variable. The objective of this paper is to analyze the opinion of public accountants, about the incorporation of the environmental variable in the pensum of studies of public accounting of the National Experimental University Sur del Lago (UNESUR). For this purpose, the research was descriptive and made in a field design. The population constituted teachers and students of the academic program. The main results were: (a) Environmental accounting has a high impact on the formation of public accountant and must be started in undergraduate; (b) There is interest in research in the area; (c) the consensus of environmental accounting retain the curriculum of studies is imposed.

**Keywords:** Environmental accounting, academic training curriculum of studies.

**ABSTRACT**

## **1. Introducción**

La crisis ambiental es el innegable resultado de la forma como el hombre ha interactuado con la naturaleza, ya que en la medida que ha aumentado su control e intervención, ha ocasionado un deterioro cada vez más acentuado. El problema ambiental se agravó a partir de la revolución industrial, debido a la introducción de procesos de producción mecanizados a gran escala, que han provocado un creciente aumento de gases en la atmosfera, ocasionando el calentamiento global y el cambio climático.

Desde este enfoque, la problemática ambiental requiere una respuesta empresarial, que se ha venido gestando debido a presión de diversos países, y su creciente intervención a través de legislación ambiental cada vez más exigente. Hasta ahora, el problema se ha enfocado desde el punto de vista de los sistemas de producción, sin embargo, Díaz y otros (2004), sostienen que la incorporación de los aspectos ambientales en la gestión empresarial, influyen en todas las áreas funcionales de la empresa. Por tanto, la respuesta empresarial, ante el problema ambiental requiere involucrar toda la organización; ya que ningún área particular, puede por sí misma sortear los profundos cambios que se requieren.

Enmarcada en estas reflexiones, la contabilidad como disciplina académica, también debe estar inmersa en el mismo intento por reflejar en los informes financieros, la influencia de la variable ambiental en el desarrollo de las actividades económicas. En ese sentido Fernández (2008), explica que la contabilidad, debe dar respuesta a esta situación, a fin de que las entidades suministren información relevante, para encausar correctamente sus actuaciones, riesgos y repercusiones económicas y financieras.

Por tanto, los contadores públicos como profesionales responsables de generar información útil para la empresa, y para un amplio espectro de estrato social, su actuación, constituye una contribución potencial importante, en la configuración de nuevos informes como el denominado Balance Social, que requiere la inclusión de información sobre las actuaciones ambientales, sociales y laborales.

El problema es que los actuales sistemas contables (Gray y otros, 1999), no están diseñados para considerar el impacto ambiental generado por las actividades económicas, ni la gestión ambiental

emprendida por las empresas. En consecuencia, no informan y no se toman en consideración estos aspectos en la toma de decisiones económicas. En ese sentido, los contadores tienen responsabilidad sobre los actuales niveles de deterioro ambiental. De allí, que la consolidación del desarrollo sustentable, no se conseguirá sin la participación de la contabilidad, mediante la implantación de sistemas de información contable y reportes financieros, que suministren adecuados indicadores de gestión ambiental, y permitan medir el desempeño de los entes económicos, incidiendo en la disminución de la tasa de destrucción del ambiente.

Para lograr lo anterior, la contabilidad debe afrontar algunas dificultades, entre las que destacan:

- (a) Necesidad de sistemas de información que permitan captar los datos ambientales, para su posterior registro, e incorporación en los estados financieros (Bifaretti y Sánchez, 2008). En ese sentido Rubio et al (2006), exponen que son pocas las empresas que integran las variables ambientales dentro de sus sistemas contables; el número se limita a las empresas de mayor tamaño y de mayor impacto ambiental. La integración de la contabilidad con el sistema de gestión ambiental, es necesario debido a que una mala gestión ambiental, puede dar lugar a una pérdida de competitividad, sanciones, e incluso, llegar hasta el cierre (temporal o definitivo) de su actividad. Por el contrario, una buena gestión ambiental, puede, entre otros aspectos, favorecer la introducción de los productos en el mercado, el acceso a mejores condiciones de financiamiento o aseguramiento y al cumplimiento de exigencias legales más estrictas en la materia, información que incide sin duda en la información financiera.
- (b) Falta reconocimiento de los insumos suministrados por la naturaleza, debido a que se pueden obtener gratuitamente, ya que son de propiedad común, este libre acceso es la causa del abuso en su uso, ya que cuando se utilizan como factores de producción poseen un costo nulo o cero (Dauzacker et al, 2008).
- (c) Necesidad de divulgación de la valoración del impacto ambiental en los estados financieros, al respecto Gómez

(2007), expresa que en el proceso metodológico que desarrolla la contabilidad, se requieren de dos elementos: la medición y la valoración. En cuanto a la primera, existe todo un cuerpo teórico y métodos económicos que la sustentan. Sin embargo, hasta ahora la contabilidad no ha resuelto el problema de la valoración, referida ésta, a la búsqueda de un factor de conversión que permita representar todas las magnitudes a una unidad común a fin de homogeneizarlas, ya que las magnitudes reales, se presentan de una manera heterogénea. Esto se debe a la ausencia de normas contables específicas al respecto.

- (d) Urgencia por superar el debate teórico existente, sobre si los costos deben incluir únicamente los costos internos, o si adicionalmente deben incluirse los costos sociales o externalidades. Al respecto, Caraballo y Mendieta (2008), afirman que el costo social debería ser la base para tomar cualquier tipo de decisión que genere impactos negativos para el ambiente, y el mismo, debe obtenerse de la suma del costo de las externalidades y el costo privado o interno. El referido debate teórico, sobre la necesidad de incluir o no los costos sociales (externalidades), no se da únicamente en el seno de las ciencias contables, por el contrario, es el reflejo de discusiones en ámbitos más amplios como el político-económico. En ese sentido Borrero (2003), explica que la sostenibilidad se encuentra amenazada por concentraciones de poder, así como por un mercado global en cuya lógica son irrelevantes los costos sociales o ecológicos.
- (e) Ausencia de normas técnicas que regulen la contabilidad ambiental. Sin embargo Negash (2009), expone que el problema no es la ausencia de normativa técnica contable. Por el contrario, cuando se examinan las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), desde la perspectiva ambiental, se aprecia que la estructura conceptual y en un número de normas (estándares) individuales, ofrecen fundamentos útiles para el monitoreo de los activos, pasivos y desembolsos ambientales. Además, resalta el hecho de que las NIIF tienen respaldo legal en más de 100 países y por consiguiente, tienen la ventaja

única de ofrecer responsabilidad (*accountability*) ambiental tanto en los mercados financieros, como en las estructuras regulatorias. Desde esta posición, las NIIF se convierten en una herramienta básica para la contabilidad.

A pesar de esto Negash (2009), señala que los entes económicos no están cumpliendo con lo establecido en las NIIF; por ejemplo, se puede verificar que son pocos los entes que han constituido provisiones o apartados a fondos independientes para el desmantelamiento de los activos de las plantas, y para la rehabilitación y restauración del ambiente. Adicionalmente, pocas empresas han cumplido con los estándares de información financiera, que se relacionan con los pasivos ambientales que surgen de eventos pasados.

Por otro lado, De Araújo y Maia (2011), sin desvirtuar las dificultades ya enumeradas, proponen que quizá uno de los mayores retos, es que los profesionales de la contaduría no se encuentran preparados para integrar la variable ambiental a sus prácticas profesionales. Por lo tanto, es importante entender, la relevancia del tema ambiental en la formación del profesional. En consecuencia, según los autores, es necesario hacer más énfasis en la formación ambiental, porque hasta ahora no existe en los planes de estudios, una disciplina que trate específicamente estos aspectos. Concluyen que existen fuertes indicios de que la formación de los contadores, no favorece la generación de informes sobre el grado de responsabilidad ambiental o social de las organizaciones.

Con esa misma visión, pero algunos años antes (en 2004), cuando se inició el proceso de diseño de la programa de Contaduría Pública de la Universidad Nacional Experimental Sur del Lago (UNESUR), se decidió proponer una unidad curricular denominada Contabilidad Ambiental. Esta tenía como propósitos principales concientizar a los futuros contadores públicos sobre el problema ambiental mundial, el grado de responsabilidad empresarial, su participación como profesionales y, para finalizar, suministrar algunas herramientas contables. El proyecto se presentó ante el Consejo Nacional de Universidades y siendo revisado por evaluadores nacionales, obteniéndose una respuesta positiva. De esta manera, quedó incorporada de forma definitiva la unidad curricular Contabilidad ambiental en el pensum de

estudios. Transcurridos ocho años de haber realizado dicha propuesta, y una vez egresada la primera promoción en el año 2012, se ha decidido analizar la actitud de los contadores públicos, ante la inserción de la variable ambiental, en el pensum de estudios del programa grado de contaduría pública en la UNESUR, que es lo que se resume en el presente trabajo.

## **2. Metodología**

De acuerdo con el nivel de conocimiento a alcanzar, la presente investigación se enmarca dentro de las investigaciones descriptivas, definidas por Méndez (2008), como aquellas donde “se identifican características del universo de investigación, se señalan formas de conducta y actitudes del total de la población investigada, se establecen comportamientos concretos y se descubre y comprueba la asociación entre variables de investigación” (p. 231). Como se ha indicado con anterioridad, la presente investigación pretende establecer la actitud de los contadores públicos, ante la incorporación de la variable ambiental en el pensum de estudios del Programa de grado de contaduría pública en la UNESUR.

La población se estratificó en dos segmentos: el primero, conformado por los profesores del área contable del programa de contaduría pública de la UNESUR (se tomó una muestra intencional de 20 profesores); y el segundo estrato, estuvo constituido por los estudiantes de contabilidad ambiental que iniciaron la unidad curricular en el semestre BR-2012, para este último estrato, se tomó una muestra poblacional, entendida como aquella que incluye 100% de los elementos que integran la población, se aplicaron 66 encuestas a los estudiantes de las tres secciones abiertas durante el semestre BR-2012.

Como técnica para la recolección de información se empleó la encuesta, cuya aplicación (según Méndez, 2008), permite el conocimiento de las motivaciones, las actitudes y las opiniones de los individuos en relación con su objeto de investigación (p. 251). El instrumento aplicado para recolección de la información fue el cuestionario, constituido según Méndez (2008), por una serie de preguntas sobre un tema determinado, que se formulan a las personas que se consideran relacionadas con el mismo; supone su aplicación a una población bastante homogénea, con niveles

similares y problemática semejante; en dicho cuestionario, se realizaron preguntas cerradas de selección simple y múltiple.

### **3. La responsabilidad ambiental de la contabilidad**

La responsabilidad ambiental de la contabilidad está basada en el principio de la "Rendición de Cuentas" (*Accountability*), y consiste en el derecho de la sociedad, a conocer el impacto de las actividades que todo ente económico, tiene en su comunidad y en el entorno global (Moneva, 2008). Según el autor, dicho principio ha venido evolucionando en el tiempo. En un inicio, en el marco de la contabilidad financiera (tradicional), se limitaba únicamente a la rendición de cuentas, para satisfacer las demandas de los accionistas que se consideraban los agentes más importantes, junto con los acreedores financieros, e involucraba, la comunicación mediante estados financieros enfocados en la rentabilidad de la entidad.

Actualmente, explica el autor, ha surgido un nuevo enfoque en las relaciones informativas de la empresa, que se basa en la presuposición de que los entes económicos tienen responsabilidades más amplias que obtener beneficios. Se plantea un nuevo proceso de comunicación de los efectos sociales y ambientales, que se derivan de la actividad económica de la organización a determinados grupos de interés (*stakeholders*), en la sociedad y a la sociedad en conjunto.

La aceptación de este enfoque, involucra el reconocer la importancia de otros agentes distintos a los aportantes de recursos financieros, tales como: las comunidades, las organizaciones civiles, e incluso la competencia. Y la consecuencia práctica sobre este proceso de cambio en la comunicación de la empresa, es que implica: a) la participación de la dirección de la empresa y b) suministrar información no siempre de carácter financiero.

### **4. Contabilidad ambiental**

Existen diversas definiciones de contabilidad ambiental, a continuación se exponen tres de las que se consideran más representativas.

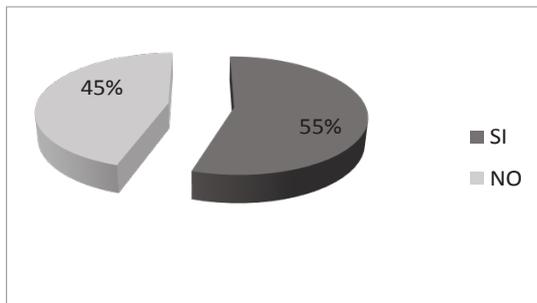
La Fundación Fórum Ambiental (1999), definió la contabilidad ambiental como la generación, análisis y utilización de información

financiera y no financiera, destinada a integrar las políticas económicas y ambientales, para construir una empresa compatible con el desarrollo sostenible.

Álvarez (2004) expone que, la contabilidad ambiental es una herramienta de introducción del medio ambiente en la gestión general de la empresa, con el fin de generar información económica para la toma de decisiones. Este autor explica que la contabilidad ambiental permite: (a) usar eficiente los recursos ambientales; (b) demostrar a la sociedad (usuarios externos de la información financiera), el compromiso de la empresa con el medio ambiente en forma cuantitativa; (c) cuantificar los riesgos ambientales, y (d) establecer el costo de las medidas ambientales que no se asumen en el presente, pero que tendrá que hacerse en el futuro.

Gray y Bebbinton (2006), definen la contabilidad ambiental como aquella que busca reconocer y mitigar los efectos ambientales de las actividades de la empresa, identificando por separado, los costos relacionados con el medio ambiente dentro de los sistemas contables convencionales, desarrollando nuevas formas de medición del desempeño, presentación y reportes de valoración para propósitos internos y externos.

Como se observa, el concepto de contabilidad ambiental, ha evolucionado y cada vez le otorga mayor peso a la contabilidad en la protección del medio ambiente, lo que requiere un profesional sensibilizado con los problemas ambientales, y que conozca las herramientas contables propias de la contabilidad ambiental. Por tal motivo, se le preguntó a los docentes del programa de contaduría pública de la UNESUR si habían recibido algún tipo de información sobre la contabilidad ambiental.



**Gráfico 1. Docentes que han recibido información sobre contabilidad ambiental.** Fuente: Elaboración propia (2013)

De acuerdo con los hallazgos del estudio, representados en el gráfico 1, 55% de los docentes de la UNESUR confirmaron haber recibido alguna información sobre contabilidad ambiental. No obstante, se considera que el porcentaje es bajo, debido a la gran cantidad de información que se encuentra disponible en la Web, y la presencia de artículos relacionados con el tema en muchas de las revistas científicas del área. Seguidamente se les preguntó a través de qué medio habían obtenido dicha información.

Como era de esperarse, la mayoría de los docentes recibió la información de través de publicaciones en línea y páginas Web (55%), seguidos por otros medios, como las conferencias y seminarios (45%), y por último, libros y revistas arbitradas (30%) tal como se aprecia en el gráfico 2.

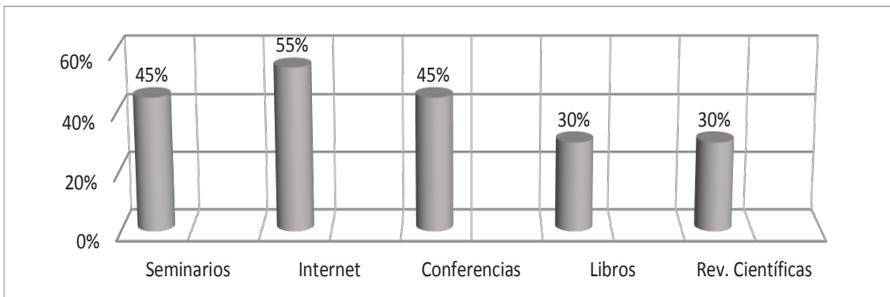


Gráfico 2. Fuente de la información recibida sobre contabilidad ambiental. Fuente: Elaboración propia (2013)

## 5. Clasificación de la contabilidad ambiental y su vinculación con otras áreas

La contabilidad puede ser clasificada según Ablan y Méndez (2004) en los siguientes tipos:

- a) Contabilidad nacional, referida a la incorporación a las Cuentas Nacionales de la disposición y uso de los recursos naturales. Entendidas las Cuentas Nacionales, como el sistema de cuentas que los gobiernos recopilan en forma periódica, para registrar la actividad de sus economías, y son utilizadas para calcular los principales indicadores económicos que se emplean para los análisis políticos y económicos.
- b) Contabilidad gerencial, de uso interno en los entes, la

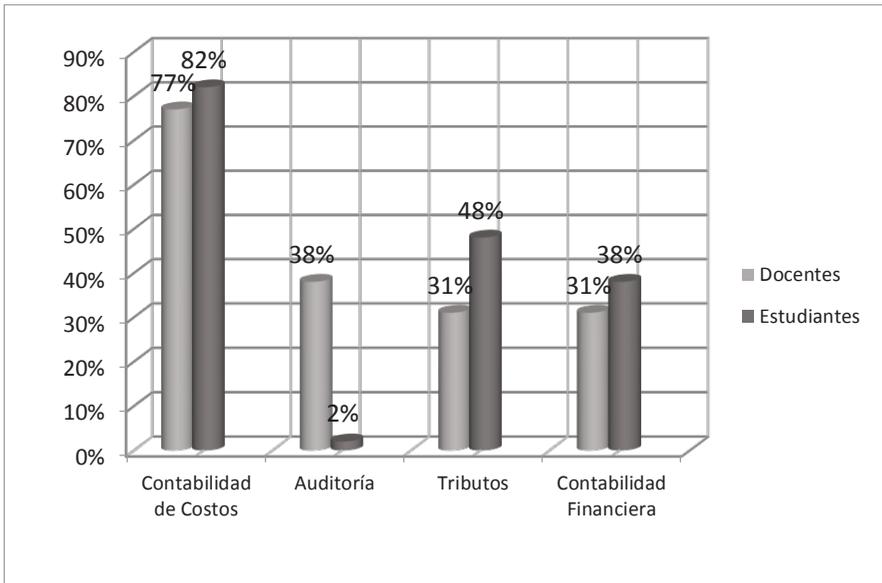
cual posee entre sus principales instrumentos, el diseño de indicadores que pueden ser enfocados a la gestión ambiental, y tiene como tarea apremiante, internalizar las externalidades (impacto ambiental negativo), que deben ser incorporadas al costo del proceso productivo.

- c) Contabilidad financiera, entendida como sistema de información, a través del cual se recopila, mide e informa mediante los estados financieros, los resultados de las operaciones de la empresa, tomando en consideración su relación con el ambiente.

La contabilidad ambiental, como parte de la ciencia contable, está en estrecha vinculación con áreas como:

- a) Tributos ambientales, definidos por López-Guzmán et al (2007), como una “figura tributaria con la que se pretende internalizar los efectos externos provocados ora por el consumo de bienes nocivos para el medio ambiente ora por la utilización en los procesos industriales de inputs generadores de contaminación” (p. 402). Palos (2011), señala que los tributos ambientales poseen una doble finalidad: en primer lugar, tienen una finalidad fiscal o recaudatoria, dirigida a contribuir con el gasto público, respetando la capacidad económica del sujeto obligado y demás principios tributarios constitucionales como el de proporcionalidad y equidad. En segundo lugar, tienen una finalidad extrafiscal, orientada al control, preservación y rescate del ambiente. Para la autora en términos generales “no es posible concebir un tributo puramente recaudatorio y ajeno a cualquier efecto no fiscal, como tampoco será posible encontrar tributos exclusivamente extrafiscales” (p. 2).
- b) Auditoría ambiental, definida por Álvarez (2004), como el instrumento de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficacia de la organización, del sistema de gestión y de los procedimientos destinados a la protección del medio ambiente; tiene por objeto, facilitar el control de las prácticas que pueden tener efectos sobre ambiente, y evaluar sus adecuación a las políticas ambientales de la empresa.

En el estudio realizado, se solicitó tanto a los docentes como a los estudiantes que indicaran con que áreas estaba relacionada la contabilidad ambiental.



**Gráfico 3. Conocimiento sobre las áreas con las que está relacionada la contabilidad ambiental.** Fuente: Elaboración propia (2013)

Como se observa en el gráfico 3, tanto los docentes como los estudiantes, vinculan a la contabilidad ambiental con la contabilidad de costos (contabilidad gerencial). Se presume que esto se debe a la disponibilidad de gran cantidad de información sobre el tema en las páginas Web. Es de hacer notar que menos de 40% de los docentes, relacionan la contabilidad ambiental con la contabilidad financiera. Este rasgo puede deberse a la creencia generalizada que no existen normas técnicas que rijan la contabilidad ambiental, lo que es totalmente erróneo porque (como se explicó anteriormente) muchas de las NIIF ofrecen sustento teórico y práctico a la contabilidad ambiental.

## **6. La contabilidad ambiental como unidad curricular del programa de contaduría pública**

El programa de contaduría pública de la UNESUR, fue diseñado entre el periodo 2004- 2005 y aprobado por el Consejo Nacional de Universidades en 2006; la primera promoción que egresó bajo su vigencia lo hizo en mayo de 2012. Dentro de las innovaciones de este programa, está la unidad curricular contabilidad ambiental, ubicada en el octavo semestre. El objetivo principal de esta unidad curricular (U.C.), es la de toma de conciencia de los futuros contadores públicos, sobre el problema ambiental mundial, relacionándolo con la gestión empresarial, su rol como profesionales, así como, suministrar herramientas contable-ambientales. El contenido programático la U.C. contabilidad ambiental de la UNESUR, es ambicioso e incluye gran variedad de temas, distribuidos en tres unidades:

La primera es de carácter general; está dirigida a tomar conciencia sobre la crisis ambiental, y su vinculación con a la actividad empresarial, abordando las diversas herramientas de gestión ambiental disponibles. La segunda, es una introducción a la contabilidad ambiental y a las áreas con las que está relacionada. La tercera, es de carácter técnico contable, suministra herramientas contables sobre la base de las NIIF para Pymes, aborda los activos ambientales, intangibles, provisiones y contingencias.

Aunque pudiera parecer exagerado pretender abarcar tan amplia variedad de temas, no se debe olvidar que no existe en el pensum de estudios otra unidad curricular donde puedan ser abordados. A continuación se presenta un resumen del contenido programático:

**Cuadro 1**  
**Resumen del contenido programático**

	<b>Programa de contaduría pública</b>	
	<b>Unidad curricular contabilidad ambiental</b>	
	<b>Semestre: VIII</b>	<b>U.C.: 4</b>
<b>Unidad</b>	<b>Tema</b>	<b>Objetivos Específicos</b>
La empresa y el desarrollo sostenible-	El problema ambiental y la empresa	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Describir el alcance de la crisis ambiental</li> <li>2. Explicar la vinculación de la empresa y la crisis ambiental</li> </ol>
	Legislación ambiental venezolana	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Identificar las principales leyes ambientales.</li> <li>2. Analizar el sistema de obligaciones y sanciones establecido en las principales leyes ambientales</li> </ol>
	Los Sistemas de Gestión Medio Ambiental (SGMA)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Definir los sistemas de gestión ambiental</li> <li>2. Describir las principales herramientas de gestión ambiental</li> </ol>
La contabilidad ambiental	La contabilidad y el medio ambiente	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Definir contabilidad ambiental</li> <li>2. Listar los principales rubros contables-ambientales</li> </ol>
	Los costos ambientales	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Definir costos ambientales</li> <li>3. Diferenciar costos internos y costos externos</li> <li>4. Listar los diversos modelos de costos ambientales-</li> <li>3. Resolver ejercicios de costos ambientales mediante el modelo indicado</li> </ol>
	Tributos ambientales	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Enumerar los principales tributos ambientales</li> <li>2. Diferenciar entre tributos e incentivos ambientales.</li> <li>3. Calcular la rebaja por inversión establecida en la Ley de Impuesto Sobre La Renta</li> <li>4. Indagar sobre los diversos inventivos fiscales en materia ambiental en Venezuela</li> </ol>
Contabilidad ambiental y las normas internacionales de información financiera	Sec. 17 NIIF para Pymes: Propiedad planta y equipo	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Describir los procedimientos descritos en la Sección 17 NIIF Pymes</li> <li>2. Resolver ejercicios de reconocimiento y valoración de activos ambientales.</li> </ol>
	Sec. 18 NIIF para Pymes: intangibles	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Describir los procedimientos descritos en la Sección 18 NIIF Pymes</li> <li>2. Resolver ejercicios de reconocimiento y valoración de intangibles ambientales-</li> </ol>
	Sec. 21 NIIF para Pymes: provisiones y contingencias	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Describir los procedimientos descritos en la Sección 21 NIIF Pymes</li> <li>2. Resolver ejercicios de reconocimiento y valoración de provisiones y contingencias ambientales-</li> </ol>

**Fuente:** Elaboración propia.

Definido el actual contenido programático la U.C. contabilidad ambiental, se consideró apropiado preguntar a los encuestados que seleccionaran cuáles deberían ser los objetivos que debería perseguir dicha unidad curricular. En el gráfico 4 se representan las respuestas obtenidas de los docentes y estudiantes

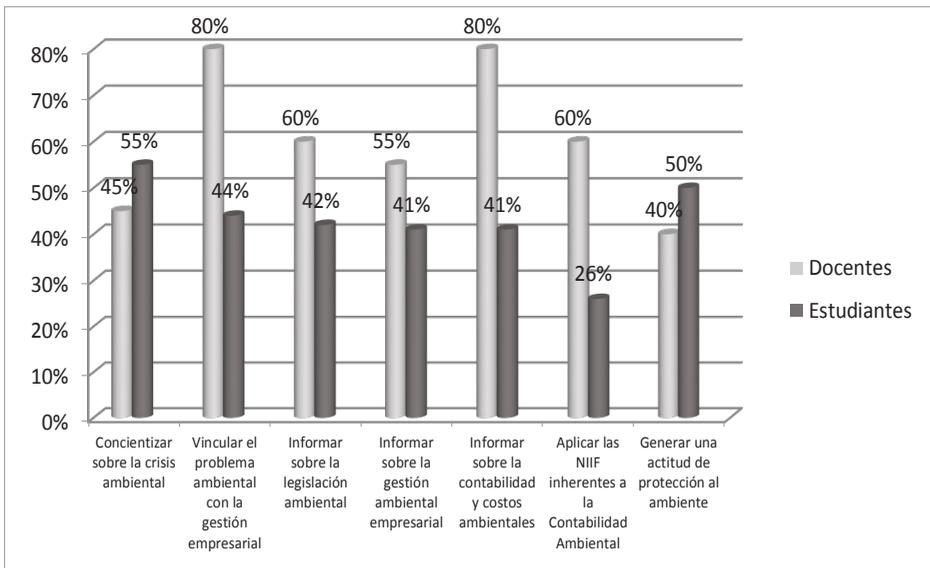


Gráfico 4. Expectativas de los docentes y estudiantes sobre los objetivos de U.C. contabilidad ambiental Fuente: Elaboración propia (2013)

A continuación se listan los objetivos a los que cada grupo otorga mayor importancia:

**Docentes:**

1. Vincular el problema ambiental con la gestión empresarial.
2. Suministrar herramientas contables como los costos ambientales y la tributación ambiental
3. Informar sobre la legislación ambiental vigente en Venezuela
4. Aplicar las Normas Internacionales de Información Financieras NIIF inherentes a la contabilidad ambiental

**Estudiantes:**

1. Tomar conciencia sobre la crisis ambiental mundial.
2. Generar una actitud de protección al ambiente, tanto en el

ámbito profesional como en el personal.

3. Vincular el problema ambiental con la gestión empresarial.
4. Informar sobre la legislación ambiental vigente en Venezuela.

Como se aprecia, los docentes hicieron mayor énfasis en los conocimientos técnicos relacionados con la contabilidad, mientras que los estudiantes se enfocaron en los aspectos generales del problema ambiental. Esta información es de suma importancia, debido a que conocer las expectativas tanto de los docentes como de los estudiantes, constituye una referencia importante para futuras modificaciones del contenido programático.

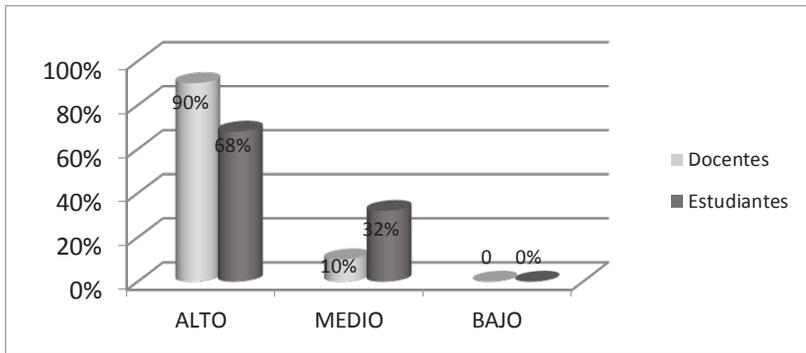
## **7. Importancia de la contabilidad ambiental en la formación del contador público**

Son pocos los autores que le han dedicado a disertar sobre la importancia de la contabilidad ambiental en la formación del contador público. Se hallan entre estos De Araujo y Maia (2011), quienes abordaron el problema en Portugal, uno de los pocos países donde es obligatoria la publicación de los informes sociales y ambientales. Los autores realizaron en primer lugar, entrevistas a los responsables de las escuelas de contaduría de diversas instituciones, encontrando que en ninguna existe una materia específica, donde se aborden los temas ambientales y sociales, sino que se encuentran dispersas en otras asignaturas. Determinaron que los aspectos ambientales, solo se abordan en algunas instituciones de forma concreta en programas de maestría y doctorado. Concluyen manifestando que esto se debe en la líneas generales: 1) el tema del equilibrio social es insignificante en la formación de los contadores en Portugal, y 2) las cuestiones ambientales se consideran importantes, pero apenas están presentes con precaria relevancia.

El otro aspecto abordado por De Araujo y Maia, fue la disponibilidad de libros texto. Al respecto concluyeron que hasta 1990, no se encontró nada sobre el tema de contabilidad ambiental; a partir de esa fecha comienza a ser más frecuente la presencia en algunos libros. Sin embargo, señalan que en ninguna de las obras

analizadas, las cuestiones sociales y ambientales eran un punto destacado significativo. En general, las referencias encontradas se limitaban a unas pocas páginas, con enfoques superficiales sin mostrar la importancia que la sociedad contemporánea le ha dado al tema.

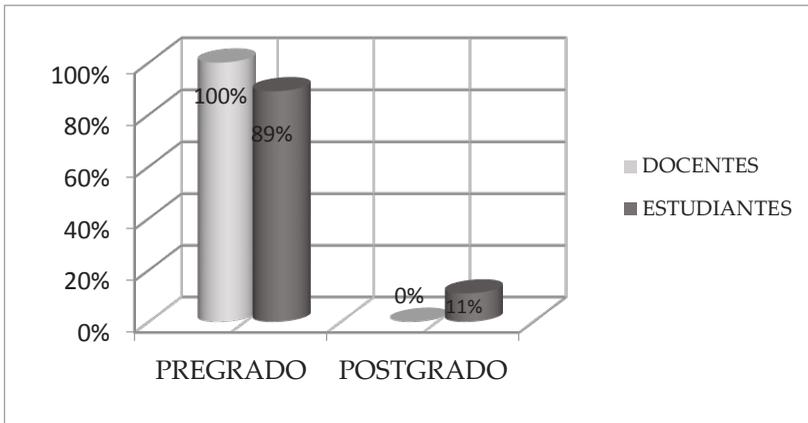
En consecuencia, se estableció la opinión de los docentes y estudiantes del programa de contaduría pública sobre el impacto que la contabilidad ambiental en la formación profesional.



**Gráfico 5. Expectativas de los estudiantes sobre los objetivos de U.C. Contabilidad ambiental.** Fuente: Elaboración Propia (2013)

Como se aprecia en el gráfico 5, tanto los docentes como los estudiantes coincidieron en que la contabilidad ambiental tiene un “alto” impacto en la formación del contador público. Esta percepción permite presumir que existe una sensibilidad cada vez mayor por el problema ambiental, y que existe una buena receptividad hacia la unidad curricular.

En cuanto al momento oportuno para iniciar la formación en el área de contabilidad ambiental (gráfico 6), se consultó la opinión de docentes y estudiantes, ambos grupos coincidieron en la necesidad de iniciar la formación académica en el área ambiental en pregrado; nuevamente se manifiesta una buena receptividad ante la unidad curricular. En ese sentido, se debe resaltar que la formación en el área de contabilidad ambiental está presente en diversos programas de postgrado en Venezuela, pero en ningún otro programa de pregrado; al menos no como una unidad curricular independiente, como es el caso de la UNESUR.



**Gráfico 6. Momento de iniciar la formación académica en contabilidad ambiental.** Fuente: Elaboración Propia (2013)

## 8. Inclinación hacia la investigación en el área de contabilidad ambiental

Para Rubio et al (2006), hasta hace poco tiempo existía un vacío relativo en cuanto a la investigación sobre cómo incluir los aspectos ambientales en la contabilidad, ya que la contabilidad ambiental era poco apreciada por los investigadores y los profesionales de la contabilidad. Para los referidos autores es a partir de 1999, cuando se da un punto de inflexión sobre la materia, y empiezan a surgir investigaciones en el área que permitieron presumir un mejor futuro para la contabilidad ambiental. Este interés se ha incrementado en la medida que muchos países (sobre todo en la Unión Europea), se han desarrollado recomendaciones y normas legales que exigen la presentación de información ambiental en los informes anuales y de gestión.

De acuerdo con las respuestas obtenidas por los docentes y estudiantes (grafico 7), existe una disposición de participar en proyectos de investigación en el área de contabilidad (rango de respuestas comprendido entre un 65% al 70%). Este rasgo es bastante significativo, considerando que es un área no tradicional de la contabilidad, pero que posee grandes posibilidades para la investigación y con una gran proyección de acuerdo a la información encontrada vía internet.



Gráfico 7. Interés en participar en investigaciones en contabilidad ambiental. Fuente: Elaboración propia (2013)

## 9. Permanencia de la U.C. contabilidad ambiental en el pensum de estudios del programa de contaduría pública de la UNESUR

Para finalizar la encuesta, se consultó la opinión a los docentes y estudiantes sobre la pertinencia de mantener la U.C. contabilidad ambiental en el pensum de estudios, o excluirla; entre 80% y 100% de los encuestados opinaron que dicha unidad curricular debía permanecer en el pensum de estudios como unidad independiente, tal como se encuentra en estos momentos. Es importante señalar, que se presentó como opción incluir la contabilidad ambiental dentro de otra unidad curricular, como contabilidades especiales, pero solo 15% consideró apropiado este cambio; por su parte, 5% de los estudiantes consideró apropiado excluirla.

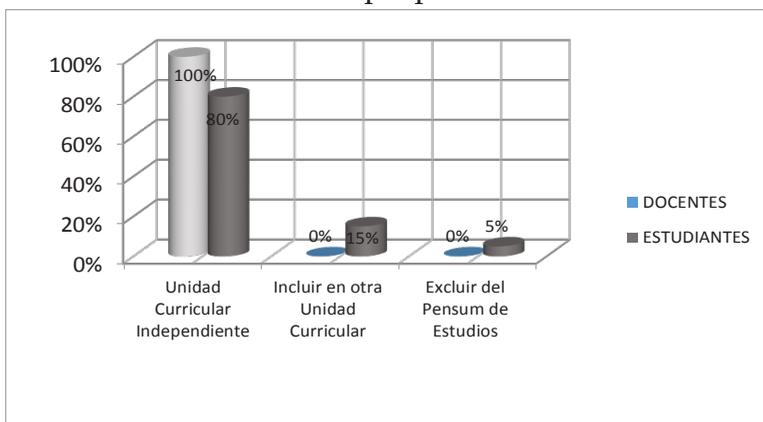


Gráfico 8. Interés en investigar en contabilidad ambiental. Fuente: Elaboración Propia (2013)

## **10. Conclusiones**

El estudio realizado confirma una vez más el interés que despierta para los investigadores, docentes y profesionales, la problemática ambiental y su vinculación con la empresa, ahora abordada desde las ciencias contables.

Se comprobó una alta receptividad tanto en los docentes como en los estudiantes para mantener la unidad curricular contabilidad ambiental en el pensum de estudios de contaduría pública en la UNESUR. Esto representa un estímulo para los docentes e investigadores del área, pues ya se perciben los resultados del trabajo realizado durante estos últimos años.

El interés demostrado tanto por los docentes y estudiantes, en participar en investigaciones en el área, debe conducir a la reflexión sobre la posible creación de un grupo de investigadores que canalice dicho interés en forma coordinada, y permita obtener mayor número de publicaciones. De hecho, hasta ahora los esfuerzos se han realizado de manera individual y desarticulada, mediante las investigaciones de algunos docentes y estudiantes que han tenido como productos artículos en revistas, ponencias en eventos nacionales e internacionales y trabajos de grado.

Ante un escenario con evidentes fortalezas y oportunidades, es necesario considerar algunos elementos que pudieran incidir negativamente en la consolidación de la contabilidad ambiental en la UNESUR. Entre estos destaca la necesidad de que nuevos profesores manifiesten su voluntad de formarse en esta área, y puedan satisfacer la demanda de abrir nuevas secciones dentro de un programa que ha tenido un crecimiento permanente desde su comienzo; pero, dado que no es un área tradicional de la contabilidad, no es fácil disponer de personal dispuesto y preparado para el dictado de esta unidad curricular.

Debe generar una profunda satisfacción que el programa de contaduría pública incluya desde su diseño inicial, una unidad curricular destinada a cubrir las deficiencias en la formación académica del contador, que apenas ahora está siendo diagnosticada en otros países que se suponen más avanzados en materia ambiental.

Estos resultados tan positivos, deben constituirse en un incentivo para seguir trabajando, mantener actualizado en

contenido programático y profundizar la investigación en esta área.

## **11. Referencias**

Ablan, N.; Méndez, E. (2004). Contabilidad y ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y acción. *Actualidad Contable*, Año 7, No 8, p.p. 7-22.

Álvarez, J. (2004). *Gestión empresarial del medio ambiente*. Pereira: Investigar Editores.

Bifaretti, M. y Sánchez, V. (2008). La importancia de los costos ambientales en el sistema de información contable. Disponible en: [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/Bifaretti\\_La\\_importancia\\_de\\_los\\_costos.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/Bifaretti_La_importancia_de_los_costos.pdf).

Borrero, J. (2003). *Promesas y límites del derecho ambiental. La transición hacia el desarrollo sustentable, perspectivas de América Latina y el Caribe*. Compilador Enrique Leff. SEMARNAT. México.

Caraballo, L. y Mendieta, J. (2008). *Economía de la contaminación y la degradación ambiental*. San Cristóbal: Fondo Editorial Simón Rodríguez.

Dauzacker, N.; Campo, A.; Ticle, R. (2008). Impacto ambiental, reconocimiento y gestión contable. *Foro Ambiental*. Disponible en <http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/dauzacker.pdf>.

De Araujo, M. y Maia, J. (2011). *Relatórios Sociais: a relevancia da mensuracao e evidenciacao do impacto socioambiental dos organizacoes na formacao do contador português*. II Csear Conferencia South America. Riberao Preto, Sao Paulo, Brasil.

Díaz, A.; Alvares M. y González P. (2004). *Logística inversa y medio ambiente*. Madrid: Mc Graw Hill.

Fernández, O. (2008). Contabilidad Medioambiental: Liderazgo e Información. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, jul-sep. 2008, vol. 37, No 139.

Fundación Fórum Ambiental (1999). *Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa*. Disponible en [www.forumambiental.org/pdf/contab/pdf](http://www.forumambiental.org/pdf/contab/pdf).

Gómez, R. (2007). *La ciencia contable: fundamentos científicos*

y metodológicos. Disponible en: [www.gestionempresarial.files.wordpress.com/2007/09/con\\_la\\_ciencia\\_contable.pdf](http://www.gestionempresarial.files.wordpress.com/2007/09/con_la_ciencia_contable.pdf).

Gray, R. y Bebbinton, J. (1999). *Contabilidad y Auditoría Ambiental*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

----- (2006). *Contabilidad y Auditoría Ambiental*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

López-Guzmán, T.; Millán, G. y Sánchez, S. (2007). "Financiación autonómica e incidencia fiscal de los tributos ecológicos. Una reflexión en torno al principio de "quien contamina, paga". *Revista de Estudios Regionales*, volumen enero-abril, No. 78, pp. 401-407. Disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=75507818>.

Méndez, C. (2008). *Metodología, diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en las ciencias empresariales*. México: LIMUSA.

Moneva, J. (2008). *Investigación sobre información social y medioambiental desde una aproximación sociopolítica*. Foro Ambiental. Disponible en <http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/PanelJMMoneva.pdf>.

Negash, M. (2009). *Los IFRS y la contabilidad ambiental*. Traducción de Mantilla, Samuel. Disponible en: [www.consultorcontable.com/.../Los+IFRS+y+la+contabilidad+ambiental%5B1%5D.pdf](http://www.consultorcontable.com/.../Los+IFRS+y+la+contabilidad+ambiental%5B1%5D.pdf).

Palos, M. (2011). *El tributo ambiental local. Modelos, principios jurídicos y participación social*. Estudio de caso. Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones jurídicas. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3051>.

Rubio, S.; Chamorro, A. y Miranda, F. (2006). *Un análisis de la investigación sobre contabilidad medioambiental en España*. *Revista Cuadernos de Gestión*, Vol. 6, No. 2, p.p. 29-43.

## ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS

---

### **No. 1. Noviembre 1998**

---

#### **EDITORIAL**

Manuel Aranguren R.

#### **ARTÍCULOS**

##### **La Ética, la Moral y el Ejercicio Profesional**

Altuve Godoy, Germán

##### **Costo Basado en las Actividades (ABC)**

Rincón de Parra, Haydeé

##### **El Control Interno: Un Análisis de la Normativa Existente**

Viloria O., Norka

##### **Reforma Ley Orgánica del Trabajo: Consideraciones Generales**

Casal de A., Rosa Aura

##### **Contratos a Futuro**

Molina, Víctor H.

---

### **No. 2. Junio 1999**

---

#### **EDITORIAL**

Manuel Aranguren R.

#### **ARTÍCULOS**

##### **La Formulación de Objetivos en la Investigación Contable**

Zaá Méndez, José Rafael

##### **Ambiente Conceptual e Integración de Metas**

Sulbarán G., Juan Pedro

##### **Los Costos Ambientes**

Quintero de Contreras, María E.

##### **Venezuela Frente a la Integración Económica Regional**

Peñaloza de García, Marlene

##### **Las Expectativas de una Auditoría**

Viloria Ortega, Norka

##### **La Contabilidad Como Ciencia: Fundamentos y Principios**

Borrás Atiénzar, Francisco

---

### **No. 3. Diciembre 2000**

---

#### **EDITORIAL**

Manuel Aranguren R.

#### **ARTÍCULOS**

##### **Filosofía de la Gerencia Universitaria**

Altuve Godoy, José Germán

##### **Las Paradojas de la Globalización**

Peñaloza de G., Marlene

**El Surgimiento de una Nueva Sociedad**

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

**La Motivación del Personal en la Pequeña y Mediana Empresa**

Bastidas A., María Carolina

**Hacia la Búsqueda del Saber Científico en la Contabilidad**

Casal, Rosa Aura

**Sistemas de Acumulación de Costos para Empresas de Servicios**

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

**Cómo Elaborar un Estado de Costos en la Producción Vendida**

Morillo Moreno, Marisela Coromoto

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

Peña, Aura Elena

---

**No. 4. Enero - Junio 2001**

---

**EDITORIAL**

Manuel Aranguren R.

**ARTÍCULOS**

**La Teoría de Acción: Posibilidades de Aplicación en el Ámbito Universitario**

Sulbarán, Juan Pedro

**Línea de Investigación Denominada Las Ciencias Contables y Financieras. Su Epistemología y Aplicabilidad: Tema para la Discusión**

Contreras, Ismaira y Molina, Olga

**Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos**

Morillo, Marisela

**Calidad, Productividad y Costos: Análisis de Relaciones entre estos Tres Conceptos**

Rincón de Parra, Haydeé

**Epistemología de la Ciencia Contable**

Viloria, Norka

**Carga Fabril: Distribución vs Asignación**

Ovideo, Gaudino

---

**No. 5. Enero - Junio 2002**

---

**EDITORIAL**

Norka Viloría

**ARTÍCULOS**

**La Gerencia Municipal del Ambiente en el Territorio de la Zona Libre, Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida (ZOLCCYT), Venezuela.** Ablan Bortone, Nayibe

**Capital Intelectual y Generación de Valor**

Altuve, José G.

**El Proyecto Educativo como Intención Ideologizante de la Acción de Gobierno**

Bastidas, María Carolina y Peña, Aura Elena

**La Corriente Positiva y su Influencia en la Ciencia Contable**

Casal, Rosa Aura y Vilorio, Norka

**La Educación Andragógica: Una Estrategia Frente a los Problemas Ambientales**

Moreno, Fanny y Quintero de C., María

**Morillo, Moreno, Marysela Coromoto**

Diseño de Sistemas de Costeo: Fundamentos Teóricos

**El Marketing como Filosofía de Servicio**

Peñaloza, Marlene

**Aspectos Contables Presentes en la Ley Aprobatoria del Convenio sobre Diversidad Biológica**

Torres Palacios, María Guadalupe

---

**No. 6. Enero - Junio 2003**

---

**EDITORIAL**

Marisela Morillo

**ARTÍCULOS**

**Ideas para Impulsar la Investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes (FACES-ULA)**

Casal, Rosa Aura

**Cambio de Paradigmas, Complejidad y Educación: Breves comentarios para fundar un debate**

Ferguson, Alex

**Nuevas Técnicas de Control y Gestión de Costos en Búsqueda de Competitividad**

Molina de Paredes, Olga Rosa

**Consideraciones sobre la Gerencia Universitaria en la Escuela de Economía de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes**

Monagas, Dulce

**La Contabilidad de Costos y el Diseño de Mezcla de Productos**

Morillo Moreno, Marisela Coromoto  
**Internet y las Comunicaciones Corporativas: Reorientando la  
Formación Financiera de las Empresas**  
Santaella, Germán  
**La Universidad de Los Andes como Organización Inteligente**  
Viloria, Norka

---

**No. 7. Julio - Diciembre 2003**

---

**EDITORIAL**

Nélida Román

**ARTÍCULOS**

**Dimensión Ambiental en la Universidad de Los Andes, Actualidad  
y Perspectivas**

Quintero de C., María E. y Saavedra, Sol

**La Contabilidad Dentro de un Modelo de Educación Recurrente del  
Pequeño y Mediano Empresario. Un Enfoque Emergente para la  
Eficiencia de la Gestión**

Peña, Aura Elena

**Impacto de las Fusiones Bancarias en los Clientes Internos. Caso:  
Fondo Común Banco Universal - Venezuela**

Muñoz R., José F. y Requena M., Karen E.

**Comentarios acerca del Proyecto de Ley de Hacienda Pública Estatal**  
Ramos, R. Carlos

**La Actualización del Contador Público en Venezuela: Un Reto  
Permanente**

Bastidas, María C.

**La Contabilidad de Costes en los Hospitales de EE.UU. La  
Problemática de la Asignación de los Costes**

Monge, Pedro

**El Problema de Clasificación de las Microempresas**

Tunal S., Gerardo

---

**No. 8. Enero - Junio 2004**

---

**EDITORIAL**

María Carolina Bastidas

**ARTÍCULOS**

**Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el  
conocimiento y la acción**

Ablan B., Nayibe y Méndez V., Elías

**El Riesgo en Títulos valores. Métodos científicos. Comparación con**

**el Método intuitivo basado en la Cosmobiología. Caso: Empresa Alger**

Altuve, José Germán

**Analfabetismo tecnológico: Efecto de las tecnologías de información**

Andrade B., Lucia

**Indicadores para el control de gestión de procesos básicos en hoteles**

Ferrer, María Alejandra y Gamboa C., Teresa

**El margen de operación específico y programable y el punto de equilibrio específico y programable. Luces amarillas en el tablero de las decisiones empresariales**

Kaplan, Alfredo

**Indicadores no financieros de la contabilidad de gestión: herramienta del control estratégico**

Morillo M., Marysela

**El neoinstitucionalismo como unidad de análisis multidisciplinario**

Pérez Pérez, Gabriel y Valencia E., Laura

**Las ciencias de la educación a través del proceso administrativo**

Viloria, Norka y Casal, Rosa Aura

---

**No. 9. Julio - Diciembre 2004**

---

**EDITORIAL**

Rosa Aura Casal

**ARTÍCULOS**

**El Uso del valor actual neto y la tasa interna de retorno para la valoración de las decisiones de inversión**

Altuve, José Germán

**Alternativas de administración de la prestación de antigüedad propuesta en la Ley Orgánica del Trabajo**

Chacón, Gildaly y Casal, Rosa Aura

**Una estimación del tipo de cambio real en Chile para el periodo 1970-1997**

Chuecos, Alicia

**La pequeña y mediana empresa ante el fenómeno inmanente de la globalización**

Peña, Aura Elena y Bastidas, María C.

**Estimaciones de pasivos ambientales: mediante la técnica Obligaciones Económicas de los Usuarios: Caso: Aguas de Mérida C.A.**

Quintero, Luis E. y Anido, José D.

## **Internacionalización de la Pequeña y Mediana Industria (PyMI)**

Rodríguez, Germán

### **Una Aproximación a un enfoque holístico en auditoría**

Viloria, Norka

---

#### **No. 10. Enero - Junio 2005**

---

##### **EDITORIAL**

Aura Elena Peña

##### **ARTÍCULOS**

##### **La calidad en la microempresa Merideña y su impacto en el ambiente**

Bustos, Carlos

##### **Mecanismos de transmisión de la política monetaria**

Chuecos, Alicia

##### **Contabilidad de costos: una evaluación a la Cátedra**

Molina, Olga

##### **Las normas internacionales de la contabilidad**

Monge Lozano, Pedro

##### **Análisis de la cadena de valor industrial y de la cadena de valor agregado para las pequeñas y medianas industrias**

Morillo, Marisela C.

##### **El Mix de Marketing: una herramienta para servir al cliente**

Peñaloza, Marlene.

##### **Política científica venezolana y su influencia en las Universidades: caso LUZ**

Suárez, Wendolin y Pereira de Homes, Lilia

##### **Automatización de los Procesos de Trabajo**

Tunal, Santiago

---

#### **No. 11. Julio - Diciembre 2005**

---

##### **EDITORIAL**

Nayibe Ablan Bortone

##### **ARTÍCULOS**

##### **Modelo de educación recurrente para los gerentes del sector público:**

##### **Un enfoque andragógico**

Bastidas, María Carolina

##### **Las fronteras de la corporalidad como rasgo epistemológico de la ciencia contable**

Casal, Rosa Aura y Viloria, Norka

##### **Inequidad de género en las organizaciones. Una visión de Latinoamérica**

Hernández, Clotilde y Camarena, María E.

**La OPEP: Cuarentena y cinco años de historia y dos interpretaciones teóricas**

Maldonado V., Fabio

**El conocimiento contable**

Monagas, Dulce

**Comportamiento del consumo de fluoruro de aluminio en el proceso de reducción en la empresa CVG-Venalum, Venezuela**

Luzardo, Marianela

**La doble imposición por dividendos**

Peña, Alirio

**El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas. Un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida**

Peña, Aura Elena

**Estructura de colocación y rendimiento inicial de salidas a bolsa: Tecnológicas frente a no-tecnológicas**

Quintana, David e Isasi, Pedro

**Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización**

Viloria, Norka

---

**No. 12. Enero - Junio 2006**

---

**EDITORIAL**

Altuve, José Germán

**ARTÍCULOS**

**Diseño de un proceso de control para la contabilización de las obras de dominio público**

Ablan, Nayibe y Vera, Ruth

**Los procesos de producción y la contabilidad de costos**

Chacón, Galia ; Bustos, Carlos y Rojas, Eli Saúl

**El análisis de riesgo cuantitativo como una poderosa herramienta para la planificación estratégica de procesos petroquímicos**

Cabeza, María Alejandra y Cabrita, Edgar

**Enseñanza del inglés instrumental en contaduría: Herramienta para construir significados**

Casal, Rosa Aura; Viloria, Norka y Yáñez, Arturo

**La triple dimensión cognoscitiva del termino 'Organización'**

Chacón, Galia

**¿La contabilidad es ciencia o es científica?**

Scarano, Eduardo

**La medición en contabilidad: un análisis de sus elementos y limitaciones**

Fernández, Liliana y Barbei, Alejandro

**Aplicación del principio de la legalidad en la Universidad Autónoma Venezolana**

Mora, Freddy

**Desarrollo computacional del catálogo de bienes**

Ponsot, Ernesto

**Los costos ambientales en la actividad agrícola**

Quintero, María y Molina, Olga

**El turismo e Internet, factores de desarrollo en países subdesarrollados.**

**Caso: Venezuela**

Requena, Karen y Muñoz, José

---

**No. 13. Julio – Diciembre 2006**

---

**EDITORIAL**

Chacón, Galia

**ARTÍCULOS**

**Análisis cuantitativo y mejora de la calidad del costo de capital en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES)**

Altuve, José Germán

**La responsabilidad patronal frente a los infortunios en el trabajo**

Cabeza, María Alejandra y Corredor, Edwin

**Universidad del Zulia: ¿Insuficiencia o Ineficiencia Presupuestaria?**

Díaz, Jazmín; Anniccharico, Elvira y Marín, Vanessa

**Hablando sobre Teorías y Modelos en las Ciencias Contables**

De Andrade, Gilberto

**Análisis de las Metodologías Fiscales y Financieras para el Ajuste por Inflación establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10**

Molina, Víctor

**La Calidad del Egresado: Aspecto vital de la evaluación institucional**

Monagas, Dulce

**¿Cómo Rinden Cuentas las Gobernaciones Venezolanas?**

Montes de Oca, Yorberth; Ochoa, Haydée y Henríquez, Deyanira

**La Productividad Multifactorial y el Crecimiento Económico en Venezuela**

Mora, José

**Sistema Computarizado de Análisis de Contribución Marginal**

Morillo, Marysela

**Gestión Financiera y Participación en el Mercado de Capitales a**

**Través del Asesor de Inversiones**

Pico, Gonzalo y Pulgar, Aidé

**Disponibilidad a Pagar por un Plan de Conservación en la Subcuenca del Río Mucujún, Mérida – Venezuela**

Rodríguez, Ángel y Sánchez, José

**Gerencia Basada en Valor: la Inclusión del Costo Financiero como un Costo de Oportunidad**

Vera, Mary

**Outsourcing y libre comercio: ¿Dilema para Smith y Ricardo?**

Maldonado-Veloza, Fabio

---

**No. 14. Enero - Junio 2007**

---

**EDITORIAL**

Elisaul Rojas

**ARTÍCULOS**

**Costo de capital del largo plazo. Vinculación con la estructura de capital, costo individual y ponderado.**

Altuve G., José Germán

**Evolución en la configuración de los sistemas de costeo basado en las actividades**

Caldera, Jorge; Baujún P., Pilar; Ripoll F. y Vicente; Vega F., Vladimir

**Un pequeño ensayo sobre el debate entre lo científico y lo técnico en contabilidad**

Casal, Rosa Aura y Vilorio, Norka

**La metodología multicriterial y los métodos de valoración de impactos ambientales (Aspectos básicos generales)**

Corral Q., Serafín y Quintero de C., María E.

**Modelo de regresión logística multinomial y análisis de correspondencias múltiple: un estudio de la siniestrabilidad en el IPP-ULA**

Flores P., Elizabeth; Sinha, Surendra y Nava P., Luis A.

**Los incentivos y las amenazas que condicionan a la independencia del auditor**

López G., Rosario y Pérez L., Aurora Virginia

**Rasgos determinantes de las aptitudes emprendedoras que forman el perfil de los estudiantes de contaduría pública del Núcleo Universitario “Rafael Rangel”**

López, Walevska; Montilla, Morelia y Briceño, Militza

**Diseño del multimedia sistema de costos predeterminados**

Molina de P., Olga R.

**Los costos del marketing.**

Morillo M., Marysela Coromoto

**La Ética: Fundamento en la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad**

Peña, Aura Elena y Bastidas, María

**Construcción de Indicadores de gestión al programa alimentario escolar de la zona Educativa del Estado Mérida**

Rodríguez, José Miguel

**Limitación a la banca por Internet internacional debido a la inexistencia de una regulación uniforme**

Villanueva V., Mónica

**Reseña: Dalia Barrera Bassols (comp.), Empresarias y ejecutivas, mujeres en el poder**

Camarena A., María Elena

**Reseña. Domínguez Villalobos, Lilia y Brown Grossman, Flor, Estructuras de mercado de la industria mexicana. Un enfoque teórico y empírico**

Hernández G., Clotilde

---

**No. 15. Julio - Diciembre 2007**

---

**EDITORIAL**

Laura Luciani Toro

**ARTÍCULOS**

**Modelos de educación gerencial para el sector público. Una propuesta dirigida al ser, hacer y como ser**

Bastidas, María Carolina

**La ciencia contable, su historia, filosofía, evolución y su producto**

Casal, Rosa Aura y Vilorio, Norka

**La contabilidad de costos, los sistemas de control de gestión y la rentabilidad de la empresa**

Chacón Parra, Galia B.

**Lecciones teóricas sobre la OPEP. Del éxito (1973-1974) a la debacle (1986)**

Maldonado, Fabio

**Efectos tributarios derivados de la adopción de las normas internacionales de información financiera. Caso: Venezuela**

Peña Molina, Alirio

**Competitividad de la banca universal desde la perspectiva de sus sistemas de información contable**

Peña, Aura Elena.

## **Tecnología e innovación factores clave para la competitividad**

Peñaloza, Marlene.

## **Plan curricular de la carrera administración de LUZ. ¿Formación integral?**

Pereira de Homes, Lilia; Navarro Reyes, Yasmile; Fonseca Cascioli, Neimar

## **Estructura de las MiPyMEs merideñas desde la óptica de su acceso al financiamiento formal**

Sumoza Matoss, Rolando; Ponsot Balaguer, Ernesto.

## **Propuesta de un modelo integral de financiación de las empresas depuradoras de aguas residuales**

Terceño G., Antonio; Brotons M., José Manuel; Trigueros P. José Antonio.

---

### **No. 16. Enero - Junio 2008**

---

#### **EDITORIAL**

Rodríguez, José Miguel

#### **ARTÍCULOS**

#### **Un análisis de evaluación curricular basado en la funciones de la administración**

Altuve G., José Germán

#### **Las diferencias salariales en PROULA medicamentos**

Bustos F. Carlos

#### **La competitividad a revisión "Caso México"**

Castañeda R. David

#### **Un modelo para mejorar la colocación de recién egresados en el ámbito laboral en México**

Del Campo G. Refugio Alberto

#### **Los recursos humanos en el marketing de servicios**

Morillo M. Marysela C.

#### **Rendimiento en salidas a bolsa: Un estudio mediante perceptrones multicapa**

Quintana David y Isasi Pedro

#### **Diseño de un modelo gerencial basado en el cuadro de mando integral para el Instituto Universitario Tecnológico de Ejido**

Quintero D. José Humberto

---

### **No. 17. Julio - Diciembre 2008**

---

#### **EDITORIAL**

Casal de Altuve, Rosa Aura

## ARTÍCULOS

**Cadena de valor y circuito cárnico bovino en el Municipio Colón del Estado Zulia (Venezuela)**

Anido R. José Daniel; Mora S. Jorge Luis

**Redes neuronales artificiales a partir de la función de supervivencia de Kaplan-Meier**

Luzardo Briceño, Marianela; Chediak, Georges J.; Borges Peña Rafael

**El desempeño docente de los Contadores Públicos a la luz de la sociedad del conocimiento**

Márquez R. María Marveya

**Las condiciones económicas de la relación laboral reguladas en el Reglamento de la Ley Orgánica del Trabajo de 2006**

Mora B., Freddy A.; Molina Víctor H.

**Un estudio del tratamiento contable del Capital Intelectual a la luz de la NIC 38**

Pacheco, Juan Carlos

**El estudio de inventarios en la cadena de suministros: Una mirada desde el subdesarrollo**

Ponsot B. Ernesto

**La propiedad industrial una herramienta de gestión estratégica en las medianas empresas industriales. Caso de estudio: Sector confección textil en el Municipio Libertador del Estado Mérida"**

Quintero de C. María E.; Zambrano, Eddisabel

**Enseñanza de la planificación estratégica: enfoque hacia la reflexión**

Rodríguez, Cruz; González, Sonia L.

**Caracterización e importancia de las MIPYMES en Latinoamérica:**

**Un estudio comparativo**

Saavedra G. María Luisa; Hernández C. Yolanda

---

## **No. 18. Enero - Junio 2009**

---

### EDITORIAL

María Luisa Saavedra

### ARTÍCULOS

**Una aclaración conceptual en el mercado de cambio extranjero**

Achong V. Edgar; Toro G. Luis

**Gerencia del conocimiento: Modelo de creación de valor y apropiación de la creatividad del capital intelectual**

Añez H., Carmen

**Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado**

Escalante D. Pedro P.; Hulett R. Neyi L.

**Planificación de estudios de pago por servicios ambientales en Venezuela**

Henao O. Ángela; Pérez Roas José A. ; Naranjo María E.

**Hacia una periodización de la historia económica de la OPEP (1960-2009)**

Maldonado-Veloza Fabio

**La Papa. Diversos elementos que intervienen en la cuantificación de su costo de producción.**

Molina de P. Olga R.

**Un Modelo de regresión logística del rendimiento en los estudios universitarios: Caso Faces ULA**

Ponsot Ernesto, Sinha, Surendra Varela Leonardo, Valera Jorge

**Lineamientos para gestionar y medir el capital intelectual en las empresas**

Román Nélide

**La importancia del concepto de independencia para la auditoría**

Viloria Norka

---

**No. 19. Julio - Diciembre 2009**

---

**EDITORIAL**

Altuve, José G.

**ARTÍCULOS**

**Una aclaración conceptual en el mercado de cambio extranjero**

Achong V. Edgar; Toro G. Luis

**Gerencia del conocimiento: Modelo de creación de valor y apropiación de la creatividad del capital intelectual**

Añez H., Carmen

**Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado**

Escalante D. Pedro P.; Hulett R. Neyi L.

**Planificación de estudios de pago por servicios ambientales en Venezuela**

Henao O. Ángela; Pérez Roas José A. ; Naranjo María E.

**Hacia una periodización de la historia económica de la OPEP (1960-2009)**

Maldonado-Veloza Fabio

**La Papa. Diversos elementos que intervienen en la cuantificación de su costo de producción**

Molina de P. Olga R.

**Un Modelo de regresión logística del rendimiento en los estudios universitarios: Caso Faces ULA**

Ponsot Ernesto, Sinha, Surendra Varela Leonardo, Valera Jorge

**Lineamientos para gestionar y medir el capital intelectual en las empresas**

Román Nélidea

**La importancia del concepto de independencia para la auditoría**

Viloria Norka

---

**No. 20. Enero Junio 2010**

---

**Editorial**

Quintero de C., María E.

**ARTÍCULOS**

**El pensamiento crítico y su inserción en la educación superior**

Altuve, José Germán

**Importancia de la auditoría de estados financieros para las Pyme's.**

**Una revisión documental**

Escalante D., Pedro; Hulett R., Neyi L.

**La gestión financiera de las empresas familiares: Un estudio empírico en el sector turístico mexicano**

Esparza Aguilar, José Luis; García Pérez de Lema, Domingo; Duréndez

Gómez-Guillamón, Antonio

**Marco conceptual para la especialidad contable socio-ambiental**

Geba, Norma B.; Fernández L., Liliana E.; Bifaretti Marcela C.

**Evaluación del programa Fray Juan Ramos de Lora con la aplicación de métodos multivariantes**

González Villar, Andrea; Nava Puente, Luis

**Sistema de planificación pública nacional: Oportunidad de desarrollo local en la normativa constitucional venezolana**

Maldonado Q., Xiomara J.

**Sistemas de costos de calidad para establecimientos de alojamiento turístico**

Morillo M., Marysela C.

**La producción de cacao en Venezuela: Hacia una nueva ruralidad**

Quintero R., María Liliana; García L., Ligia N.

**Comparación de la dimensión estratégica del marketing en el deporte profesional venezolano. Caso: Fútbol (2003-2004) y baloncesto (2008)**

Romero S., Yolmer A.

---

**No. 21. Julio Diciembre 2010**

---

**EDITORIAL**

Viloria, Norka

**ARTÍCULOS**

**La ética como eje transversal en la formación del contador público**

Aquel, Sandra

**Sistemas de costeo y objeto de costo producto en supermercados**

Castro, Juan J.

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

Guillén M., Irene J.

**Efecto de la variación de la Unidad Tributaria en el pago del Impuesto Sobre La Renta**

Hulett, Lizzet

**Las marcas de distribuidor, propensión de compra en tiempos de crisis. Márquez, Marveya; Mendoza Mariela**

**La contabilidad de costos y la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera**

Morillo M., Marysela C.

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

Obando, Laura

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

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

---

**No. 22. Enero Junio 2011**

---

**EDITORIAL**

Altuve G., José G.

**ARTÍCULOS**

**Precios de transferencia en México**

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

**La contabilidad de costos en el sistema de información**

**contable de las PyME del estado Mérida**

Chacón, Galia B.

**El sistema de contabilidad en la complejidad de las organizaciones**

De Nobrega, Fátima

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

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

**Discusión del concepto de “activo” dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera**

Marcotrigiano Z., Laura A.

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

Morillo M., Marysela C.

**La firma y los costos de transacción**

Rodríguez B., Germán G.

---

**No. 23 Julio Diciembre 2011**

---

**EDITORIAL**

Rojas, Elí S.

**ARTÍCULOS**

**Empresas de producción social: Forma de organización socioproductiva en el marco de la economía social en Venezuela**

Añez H., Carmen; Melean, Rosana.

**Medidas de acuerdo entre indicadores de pobreza en Venezuela**

Barillas, Francisco; Nava P., Luis; Surendra P., Sinha.

**Evolución histórica de los enfoques en contabilidad financiera: Implicaciones para los objetivos y los requisitos de la información contable**

Ficco, Cecilia R.

**Estudio de factibilidad financiera de una cooperativa venezolana, particularidades. Año 2010**

García, Francisco A.; Peña, George.

**Los principios y postulados básicos de la contabilidad: Una perspectiva histórica-conceptual desde la doctrina contable**

Laya, Amilcar

**El capital social y la organización social para la producción**

Lobo S., Eva L.

**El proceso de extensión universitaria: Un análisis desde la perspectiva teórica**

Sifuentes, Adalgisa; Benavides, Sulma; Reinozo A. Morayma

**Estimación de calificación del examen de admisión usando el modelo en dos etapas regular: Caso U.N.E.T.**

Valera, Jorge; Sinha, Surendra; Goitía, Arnaldo

---

**No. 24. Enero Junio 2012**

---

**EDITORIAL**

Castellanos, Heiberg

**ARTÍCULOS**

**Capital humano: Elemento de diferenciación entre las organizaciones**

Calderón V., Jesús A.; Mousalli K., Gloria M.

**Arbitraje administrativo propiamente dicho: Referencia al arbitraje tributario**

Chirinos P., Loiralith M.; Tavares D., Fabiola del V.; Ocando A., Lorainis T.

**El sistema de acumulación de costos. Su importancia y pertinencia en el sector agrícola merideño**

Molina de P., Olga

**El sistema de seguridad social venezolano y la teoría del servicio público. Lineamientos principales**

Rivas T., Frank E.

**Reseña del libro “Herramientas de planeación financiera para las Pymes” de María Luisa Saavedra García**

Funes C., Yolanda.

---

**No. 25. Julio Diciembre 2012**

---

**EDITORIAL**

Núñez, Elviz

**ARTÍCULOS**

**La administración y su inclusión en la ciencia noética**

Altuve G., José G.

**Inductores de valor empresarial y decisiones de inversión. Un análisis sectorial**

Bernal D., Deyanira; Saavedra G. María L.

**Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela**

Chirinos, Alira; Rodríguez, Guillermo; Urdaneta, Mary  
**Incidencia de las regulaciones gubernamentales sobre  
la dinámica del mercado inmobiliario en el municipio  
libertador del Estado Mérida, Venezuela**

Peña, Marysergia; Rivero, Maribel

**Calidad del servicio financiero de organismos públicos  
desde la perspectiva de las PYMES**

Useche, María C.; García, Janeth.

---

**No. 26. Enero Junio 2013**

---

**EDITORIAL**

Molina C., Victor H.

**ARTÍCULOS**

**Análisis de los sistemas de acumulación de costos y su  
participación en la gerencia de las pymis de la construcción**

González L., Nathalie V.; Morillo M., Marysela C.

**Niveles de estrés y síndrome de Burnout en contadores  
públicos colombianos**

Loaiza B., Edilgardo; Peña, Aura Elena

**Reflexiones acerca de la elaboración y presentación de  
estados financieros bajo ambiente VEN-NIF PYME**

Marcotrigiano Z., Laura A.

**Beneficios fiscales de las sociedades cooperativas en  
Venezuela**

Ramírez A., Héctor M.

**El fantasma de la postmodernidad en el mundo moderno y  
su relación con la seguridad social en Venezuela**

Rivas T., Frank E.

**Comportamiento del consumidor de productos ilícitos  
cinematográficos en el Municipio Maracaibo**

Useche, María C.; Romero, Irais.

---

**No. 27. Julio Diciembre 2013**

---

**EDITORIAL**

Laura Luciani Toro

**ARTÍCULOS**

**La unidad crédito en la Facultad de Ingeniería, ¿Realidad o  
necesidad de cambio?**

Barboza, Zulima; Benavides, Sulma; Reinozo, Morayma;  
Guzmán, Eliana

**La acreditación del ISAE en las finanzas públicas municipales**  
Bastidas, Jorge; Castellanos, Heiberg; Gonzalo, José

**Los retos del empleo: Las ventajas comparativas en el debate teórico sobre el outsourcing**

Maldonado-Veloza, Fabio

**Tecnologías de la información y comunicación en los procesos de formación de contadores públicos**

Mondragón H., Alexandra; Cárdenas M., Sandra M.;

Barreto, Oscar M.

**Disciplina de mercado en la banca venezolana. Período 2004 – 2011**

Muñoz, José F.; Cabeza, José L.; Guerra, Wilfredo

**El escepticismo profesional: Estrategias de aula para los estudiantes de contaduría pública**

Viloria, Norka

---

**No. 28. Enero Junio 2014**

---

**EDITORIAL**

Aura E. Peña

**ARTÍCULOS**

**La valuación de los bienes intangibles en México**

Astudillo M., Marcela; Mancilla R., Ma. Enriqueta

**El impacto del impuesto sobre sucesiones sobre los contribuyentes del Municipio Libertador del estado Mérida 2010-2011**

Bencomo, Keyla; Rivas T., Frank E.

**Auditoría financiera: Una opción de ejercicio profesional independiente para el Contador Público**

Escalante D., Pedro P.

**Variables cuantitativas y su incidencia en la rentabilidad del activo. Caso: PYMI's del Municipio San Cristóbal, Venezuela**

Oliveros, Juan A.; Pinto, Bethy C.

**La evidencia, en los servicios especiales prestados por los Contadores Públicos Independientes**

Rojas R., Elí S.

**Identificación de las causas en el diagnóstico empresarial mediante relaciones Fuzzy y el BSC**

Terceño, Antonio; Vigier, Hernán; Scherger, Valeria



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

AÑO 17-Nº 29. JULIO - DICIEMBRE 2014. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533  
ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395  
Depósito Legal ppi 201202ME4097

## 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](mailto:actualidadcontable@ula.ve); [actualidadcontablefaces@gmail.com](mailto: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 (3 1/2) 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). La referencias con un sólo autor precederán a aquellas en las que ese mismo autor figure con otros.

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

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

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

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

Una vez cumplidos los anteriores requisitos, el artículo será sometido a evaluación de, por lo menos, tres árbitros especialistas en el área, quienes aprobarán o no su publicación. La relación entre articulistas y árbitros es anónima, es decir, el articulista no conoce quién evalúa su trabajo y el árbitro no conoce el autor del artículo. Terminada la evaluación del artículo, se remitirá al articulista un resumen de la valoración resultante y, si diera lugar, se le sugerirán las correcciones pertinentes para publicar su trabajo.

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

AÑO 17-Nº 29. JULIO - DICIEMBRE 2014. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

## 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:**

Deposito en efectivo en la Cta. Cte. N° 432-0-023492. Banco del Caribe, a nombre de Ingresos Propios FACES.

Enviar fax al (0274) 240 11 65 ó por correo electrónico [actualidadcontable@ula.ve](mailto:actualidadcontable@ula.ve) o [actualidadcontablefaces@gmail.com](mailto:actualidadcontablefaces@gmail.com) 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:

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.

Vía Fax: 58+ 274 240 11 65

Correo electrónico: [actualidadcontable@ula.ve](mailto:actualidadcontable@ula.ve),  
[actualidadcontablefaces@gmail.com](mailto:actualidadcontablefaces@gmail.com)

### TALÓN DE CANJE

Nombre de la Institución: \_\_\_\_\_

Responsable: \_\_\_\_\_

Dirección Postal: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Ciudad: \_\_\_\_\_ Estado: \_\_\_\_\_

E-mail: \_\_\_\_\_ Teléfono: \_\_\_\_\_

Revista N° \_\_\_\_\_ Frecuencia: \_\_\_\_\_

Campo de Estudio: \_\_\_\_\_



UNIVERSIDAD  
DE LOS ANDES  
MERIDA 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](http://www.ula.ve/cdcht)

E-mail: [cdcht@ula.ve](mailto:cdcht@ula.ve)

Tel: 0274-2402785/2402686

**Alejandro Gutiérrez**  
Coordinador General

Esta edición de la  
Revista Actualidad Contable FACES Año 17 N° 29  
se imprimió con un tiraje de  
300 ejemplares en el año 2014.  
Fue impresa en los talleres de  
Gráficas El Portatítulo  
Teléfonos: 0274- 2445582 - 2446861  
E-mail: cotizacionesgp@gmail.com  
Mérida-Venezuela