

**ACTUALIDAD CONTABLE FACES**

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

---

**ISSN 1316-8533****Año 4-No 4****Depósito Legal pp199802ME395****ENERO-JUNIO 2001****PUBLICACION SEMESTRAL**

---

Actualidad Contable Faces fundada en Noviembre de 1998, es una publicación semestral, arbitrada, que difunde los resultados parciales o totales de las investigaciones científicas, estudios recapitulativos, y ensayos, sobre diversos temas: contables, financieros, políticos, culturales, económicos, legales, organizacionales, tributarios, de mercadeo, costos, gerencia, estadística, sociología, tecnología y otros; con el objetivo de abrir un espacio para el intercambio y la confrontación de conocimiento que coadyuve al desarrollo científico en estas áreas.

Este número de Actualidad Contable Faces indica según su creación, tres años de trayectoria, lleno de satisfacciones y dificultades para materializar cada entrega.

Se invita a la comunidad académica a participar en este órgano divulgativo, para lograr consolidar y mantener este proyecto. La Revista agradece a los autores por el envío de sus trabajos, a los árbitros por su incondicional colaboración, a las instituciones con las cuales se han establecido canjes, y a todos, los que de alguna manera, nos alientan a seguir adelante.

**Coordinadora**

Haydeé Rincón de Parra

**Comité Editorial**

Germán Altuve Godoy  
Haydeé Rincón de Parra  
María Carolina Bastidas

**Comité de Apoyo**

Victor Molina  
Director de la Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Elvis Nuñez  
Jefe del Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Norka Viloría  
Coordinadora del Postgrado en Ciencias Contables

**Diagramadora**

Nayibe Ablan

**Diseño de Portada**

Robert Gavidea y María Parilli. Programa de Imagen Institucional

**ACTUALIDAD CONTABLE FACES**

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

---

**ISSN 1316-8533****Año 4-No 4****Depósito Legal pp199802ME395****ENERO-JUNIO 2001****PUBLICACION SEMESTRAL**

---

***Los artículos son sometidos a un cuerpo de árbitros,  
los cuales evaluarán pertinencia del tema, solidez de  
las argumentaciones, estructura y organización  
interna y solidez de las conclusiones***

**Cuerpo de árbitros en este número**

|                              |  |
|------------------------------|--|
| Acosta, Antonio              | FACES-ULA                                  |
| Altuve, Germán               | FACES-ULA                                  |
| Angulo, José Abel            | Diario Frontera, OPIULA                    |
| Bastidas, María Carolina     | FACES-ULA                                  |
| Crox, Sánchez                | FACES-ULA                                  |
| Dávila, Jorge                | Centro de Sistemología Interpretativa -ULA |
| Ferrer, Blanca               | Economista                                 |
| Fuenmayor, Ramsés            | Centro de Sistemología Interpretativa -ULA |
| López Añez, Hernán           | FACES-ULA                                  |
| López Garay, Hernán          | Centro de Sistemología Interpretativa -ULA |
| Mata Brito, Héctor           | FACES-ULA                                  |
| Méndez, Elías                | Instituto de Geografía-ULA                 |
| Noguera, Ricardo             | FACES-ULA                                  |
| Peñaloza, Marlene            | FACES-ULA                                  |
| Rincón de Villalobos, Belkys | Facultad de Humanidades-ULA                |
| Rivas, Marcos                | FACES-ULA                                  |
| Rómulo, Sierra               | FACES-ULA                                  |
| Sulbarán, Juan Pedro         | FACES-ULA                                  |
| Ortiz, Ismael                | FACES-ULA                                  |
| Tinoco, Guillermo            | Universidad Central de Venezuela           |
| Toro, Luis                   | FACES-ULA                                  |
| Vera, Francisco              | Facultad de Humanidades-ULA                |

---

Este número de Actualidad Contable Faces ha sido financiado por el Postgrado en Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes.

**ACTUALIDAD CONTABLE FACES**

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

---

ISSN 1316-8533

Año 4-No 4

ENERO-JUNIO 2001

Depósito Legal pp199802ME395

PUBLICACION SEMESTRAL

---

## SUMARIO

### Editorial

Manuel Aranguren

5

### Artículos

- Sulbarán, Juan Pedro (Universidad de Los Andes-Venezuela)

**La Teoría de Acción: Posibilidades de Aplicación en el  
Ámbito Universitario**

*The Action Theory: Possibilities of Application in the  
University Context*

7

- Contreras, Ismaira; Molina, Olga (Universidad de Los Andes-Venezuela)

**Línea de Investigación Denominada Las Ciencias Contables y  
Financieras. Su Epistemología y Aplicabilidad: Tema para la Discusión**

*A Research Project in Accounting and Finance Science. Epistemology  
and Applicability: Topic for Discussion.*

18

- Morillo, Marisela (Universidad de Los Andes-Venezuela)

**Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos**

*Financial Profitability and Costs Reduction*

35

- Rincón de Parra, Haydeé (Universidad de Los Andes-Venezuela)

**Calidad, Productividad y Costos: Análisis de Relaciones entre estos  
Tres Conceptos**

*Quality, Productivity and Costs: Relationship Analysis Among These  
three Concepts*

49

- Vilorio, Norka (Universidad de Los Andes-Venezuela)

**Epistemología de la Ciencia Contable**

*Philosophy of Science And Methodology of Accounting Epistemology*

63

- Ovideo, Gaudino (Universidad de Buenos Aires-Argentina)

**Carga Fabril: Distribución Vs. Asignación**

*Manufacturing Charge: Distribution Vs. Assigantion*

73

### Breve Reseña Histórica de la Universidad de Los Andes

95

**ACTUALIDAD CONTABLE FACES**

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

---

ISSN 1316-8533

Año 4-No 4

ENERO-JUNIO 2001

Depósito Legal pp199802ME395

PUBLICACION SEMESTRAL

---

|  |     |
|--|-----|
| <b>Los Estudios de Postgrado en la FACES-ULA</b> | 97  |
| <b>Libros y Revistas</b>                         | 101 |
| <b>Eventos</b>                                   | 105 |
| <b>Índice Acumulado</b>                          | 111 |
| <b>Instrucciones para los Autores</b>            | 113 |
| <b>Planilla de Canje</b>                         | 117 |
| <b>Planilla de Suscripción</b>                   | 119 |

**ACTUALIDAD CONTABLE FACES**

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

---

**ISSN 1316-8533****Año 4-No 4****Depósito Legal pp199802ME395****ENERO-JUNIO 2001****PUBLICACION SEMESTRAL**

---

## EDITORIAL

Tanto la universidad venezolana como las facultades que la integran, se enfrentan actualmente a retos que podemos señalar como de importancia capital para su desarrollo académico y administrativo. Nada más importante, que recurrir a la producción intelectual para enfrentarlos. Nace así un nuevo número de la *Revista Actualidad Contable Faces*, en la cual destacados profesionales y estudiosos de diferentes materias: Juan Pedro Sulbarán, Olga Molina, Ismaira Contreras, Marisela Morillo, Haydeé Rincón, Norka Vilorio, Ovideo Gaudino plasman con inigualable calidad los siguientes temas: La Teoría de Acción: Posibilidades de Aplicación en el Ámbito Universitario; Línea de Investigación Denominada Las Ciencias Contables y Financieras; Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos; Calidad, Productividad y Costos: Análisis de Relaciones entre estos Tres Conceptos; Epistemología de las Ciencias Contables, y Carga Fabril: Distribución Vs. Asignación.

Sigamos ratificando con ésta, y una próxima edición, que estamos dispuestos a defender con el trabajo la productividad y el conocimiento, la eterna frase que conlleve a dejar muy en alto aquello que implique el ser de verdad la *"Institución Rectora de la Ciencia y la Cultura"*.

Manuel Aranguren  
Decano de FACES



## La Teoría de Acción: Posibilidades de Aplicación en el Ámbito Universitario

Sulbarán, Juan Pedro \*

### Resumen

En el presente trabajo se pretende examinar algunas ideas implícitas en la Teoría de Acción y cómo éstas pueden ser útiles para explicar los patrones de comportamiento de los individuos en las organizaciones. Se conviene en hacer extensivo el alcance de éstas ideas a las instituciones de educación superior (universidades) y, en particular, a la Universidad de los Andes por considerar que, en concordancia con esta teoría, la conducta intencional de sus miembros modela sensiblemente los cambios que ellos mismos promueven en el seno de la Institución.

**Palabras clave:** teoría de acción, patrones de comportamiento, individuos, universidades.

## The Action Theory: Possibilities of Application in the University Context

### Abstract

The present work pretends to examine some implicit ideas in the Theory of Action, and how they may be useful to explain behavioral patterns of individuals in the organizations. It is agreed to make extensive the reach of theses ideas to Higher Education Institutions (universities) and, in particular, to the University of Los Andes considering that, in accordance with this theory, the intentional conduct of its members models sensitively the changes that they promote in the innermost of the Institution.

**Key words:** action theory, behavioral patterns, individuals, universities.

---

Recibido: 00-11-01    Revisado: 01-02-05    Aceptado:01-03 -26

\* Magister en Modelos de Control de Gestión (1974), Scuola Supeiore E. Mattei y en Gerencia (1977), Ball State University. Lic en Administración (1972), Universidad de Los Andes. Profesor Jubilado de la Cátedra de Gerencia General y Recursos Humanos. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela.

## 1. ¿Qué es la teoría de acción?

C. Argyris y D. Schön (1978) tratan de explicar el cambio y el aprendizaje organizacional mediante una teoría que concibe al individuo como un ser que conscientemente determina sus acciones, las ejecuta y luego evalúa los resultados pertinentes. Cuando las consecuencias de la acción prevista responden a sus intenciones, adoptará el esquema correspondiente optando por modificarlo cuando los resultados le son contrarios o adversos.

De esta manera, los actores o agentes en un determinado sistema organizativo, planean acciones a través de las cuales tratan de lograr consecuencias intencionales y controlan de alguna manera esas acciones para determinar su grado de eficacia. Al controlar la efectividad de esas acciones, los individuos evalúan igualmente la validez de sus construcciones sobre el ambiente.

La teoría elaborada por Argyris y Schön (Teoría de Acción), parte de la premisa de que el diseño de la acción a concretar requiere que los individuos (agentes) elaboren, además de representaciones simplificadas del ambiente, un conjunto manejable de teorías causales que prescriban cómo lograr las consecuencias deseadas (metas).

A continuación, y a manera de ilustración, se presentan los elementos que, en forma simbólica, definen la teoría propuesta por Argyris y Schön:

$A = (So, Sn1), (S1, S2, \dots, Sn-1)Sn$

Donde:

A= Acción

So= Estado de cosas deficitario (necesidad de acción)

Sn1= Sustituto ideal de ese estado de cosas

(S1, S2, ..., Sn1)= Pasos estratégicos intermedios para sustituir a So por Sn1

Sn=Producto real de todo el proceso secuencial (resultados de acción) .

De acuerdo con este enunciado, una acción (A) podría definirse como la relación entre una situación inicial dada (So), una situación final deseada (Sn1) y una situación final obtenida (Sn), unidas mediante una secuencia de etapas o eventos intermedios (S1,S2,.....Sn-1).

Desde esta perspectiva, los individuos aprenden un repertorio de conceptos, esquemas y estrategias vinculándolo a programas que les permiten utilizar este material para crear representaciones y acciones para cada situación. Dicho en otros términos, toda conducta humana deliberada está estrechamente ligada a una teoría de acción que la determina o condiciona.

La Teoría de Acción a que se hace referencia puede apreciarse desde dos perspectivas diferentes. Cuando un individuo, por ejemplo, expresa cómo se comportaría en determinada situación, sus afirmaciones revelarán ciertamente la teoría de acción que él aportará como explicación de su comportamiento (teoría explícita).

Sin embargo, esa no sería en realidad la teoría que rige su conducta puesto que un observador podría detectar en un momento dado otro tipo de acciones concretas (teoría en uso) que podrían o no coincidir con la teoría explícita.

Considerando que la relación entre el pensamiento y la acción es menos confiable de lo que podría esperarse, ocurre con frecuencia que el individuo no es consciente de las incongruencias que eventualmente se dan entre la teoría que construye para orientar su comportamiento (teoría explícita) y la teoría que, en definitiva, gobierna sus actos (teoría en uso).

En resumen, se podría decir que existe desde el punto de vista individual una teoría que se predica, conformada por los fines, supuestos y valores que, de acuerdo al individuo, guían su conducta; y una teoría que se practica, configurada por los supuestos implícitos que en realidad guían la conducta observada.

## 2. Aplicaciones generales

La Teoría de Acción, concebida originalmente por sus autores para explicar la conducta individual y el dilema del liderazgo en las organizaciones, ha venido haciéndose extensiva al estudio del comportamiento organizacional. En este sentido, las organizaciones parecen desarrollar teorías explícitas conformadas, fundamentalmente, por mapas o representaciones colectivas relativas a su misión, fines, políticas, estructuras y tecnologías. Sus teorías en uso corresponderían a los aspectos conductuales que un espectador o investigador pudiera detectar mediante la observación acuciosa del comportamiento del sistema organizativo.

Si se aceptan como válidas estas concepciones y aplicaciones de la Teoría de Acción se podría, igualmente, aceptar que las discrepancias o incongruencias existentes entre la teoría explícita y la teoría en uso desde el punto de vista individual tienen también cabida en el ámbito institucional.

De lo expuesto con anterioridad se puede, entonces, inferir que la Teoría de Acción puede constituirse en un mecanismo relevante para explicar los procesos de cambio especialmente de aquellos que se ha convenido en denominar cambios planificados o deliberados que resultan de los esfuerzos realizados por los individuos en las organizaciones para modificar conscientemente una situación y así obtener determinados resultados.

El concepto de cambio planeado sugiere que la organización en general, y los directivos en particular, pueden identificar brechas entre las condiciones actuales y las condiciones deseadas (Beckard y Harris, 1987) en dimensiones, tales como: efectividad, eficiencia, satisfacción del personal, etc. En general, los esfuerzos del cambio planeado deben estar relacionados con la idea de cómo lograr una organización más eficaz y eficiente que ofrezca, a la vez, un ambiente óptimo y satisfactorio para el trabajo productivo y creativo.

En este orden de ideas, las consideraciones a corto y largo plazo deben tomarse en cuenta con la finalidad de que se le dedique atención apropiada a la estabilidad y a la continuidad. De esta manera, es preciso que los cambios para lograr eficacia (logro de objetivos) y eficiencia (aprovechamiento de recursos) generen consecuencias deseables tanto para el desarrollo de los individuos como para la viabilidad de la organización en el devenir del tiempo.

Siempre que se identifiquen brechas entre donde se está ahora y donde se pretende estar en el futuro, se estará en vías de afrontar un proceso de cambio planeado y de mejoramiento organizacional. Por ello, resulta interesante en el estudio del cambio organizativo sondear y tratar de comprender el comportamiento de los individuos y los grupos en las organizaciones para detectar sus teorías en uso y las incongruencias que pudieran existir con las teorías explícitas; pudiendo así, determinar la capacidad para lograr cambios (aprendizajes) profundos y la relevancia de las variables que impulsan o inhiben tales cambios.

Se trata, en todo caso, de concretar o hacer explícito el pensamiento tácito que subyace a la actuación de los miembros de una organización, produciendo, a la vez, conocimientos generalizables y útiles para ayudar a los agentes de un determinado sistema organizativo a reflexionar sobre las realidades que ellos mismos crean.

## 3. Modelos Pertinentes

Al considerar los planteamientos de Argyris y Schön en lo relativo a la Teoría de Acción se puede agregar que, en realidad, los autores no parecen darle mucha importancia a las teorías explícitas puesto que es bastante común hallarlas en la mayoría de las personas y organizaciones quienes las definen como el modelo ideal que norma sus conductas. Sin embargo, como teorías en uso resulta difícil encontrarlas por cuanto, como se mencionó con anterioridad, son teorías

que a menudo se predicán pero no se practican.

Con respecto a las teorías en uso, se han desarrollado dos modelos teóricos según los cuales la actitud de las personas hacia el cambio y el aprendizaje organizacional podría verse inhibida o reforzada, al orientar la conducta en concordancia con los supuestos de alguno de los modelos en cuestión:

El *Modelo I* se refiere, esencialmente, a una teoría en uso que inhibe aquellos cambios asociados con la modificación de las estrategias y más aún, con la revisión sistemática de los valores y normas que rigen a la organización. A continuación, algunos de los supuestos en que se fundamenta este modelo:

Dentro de este esquema, el individuo se empeñará en lograr los propósitos tal y como han sido definidos por él mismo. Su intención será ganar bajo cualquier circunstancia y tener siempre la razón. Esta forma de actuar guarda relación con el enfoque psicológico (Hosking y Anderson, 1992) sobre el cambio organizacional.

Según este enfoque, en las organizaciones sociales se dan a menudo relaciones sujeto-objeto que no son, precisamente, las mejores para propiciar el cambio y el mejoramiento organizacional por cuanto estas se caracterizan, entre otras cosas, por un acentuado individualismo donde la organización es concebida como un agregado de valores, competencias individuales y apetencias personales.

Bajo esta configuración de ideas, las contribuciones reales de los individuos son, a menudo, ignoradas. Además, son los miembros de la organización los que son considerados objetos. Los altos directivos y los especialistas (staff) son considerados, consecuentemente, como los únicos arquitectos y promotores del cambio y el mejoramiento organizacional.

En consecuencia, la relación sujeto-objeto presta muy poca atención a los procesos me-

diantes de los cuales las realidades son creadas o transformadas. En su lugar, el foco de atención se centra en los objetos producto de la creación o la transformación (estructuras, cultura, clima organizacional, resistencia al cambio, etc.) cuando sabemos que es a través de los procesos como los objetos adquieren algún significado.

Así, se encuentra que es bastante común observar que los procesos de cambio están bajo el control directo de individuos o grupos dominantes en la organización.

La habilidad de tales individuos para introducir, planear y dirigir cualquier tipo de cambio ha sido aceptada como un hecho creando así una ilusión de infalibilidad. En otras palabras, la medida en que estas personas son capaces de manejar el cambio es, a menudo, sobrestimada y mal interpretada.

Además, bajo esta concepción, el cambio organizacional suele interpretarse como una serie de etapas lineales e independientes en las cuales el proceso global parece estar, en todo caso, bajo la dirección y el control de los altos directivos. Obviamente, se espera la resistencia natural de individuos y grupos, pero también es cierto que la gerencia dispone de los mecanismos y técnicas de intervención necesarias a ser aplicadas en cada caso particular.

Como se puede apreciar, este tipo de relaciones puede dar pie a que los intereses egoístas e individualistas se impongan obstaculizando y haciendo más difícil la cooperación de las personas y la interiorización de los cambios en el ámbito organizacional.

En este ambiente se hará énfasis, quizás exagerado, en la racionalidad y se tenderá a suprimir la expresión de los sentimientos negativos, eludiéndose el conflicto y acentuándose, eso sí, las relaciones defensivas, no cooperativas entre individuos y grupos. Obviamente, esta conducta tiende a inhibir el cambio y el aprendizaje organizacional por cuanto la comprobación pública de las ideas estaría restringida o, peor aún, anulada. Por

otra parte, los errores tenderían a permanecer encubiertos y la capacidad de la organización para resolver conflictos y realizar acciones eficaces se vería sensiblemente menguada.

Como es de esperarse, el *Modelo II* de la Teoría en Uso se orienta, por el contrario, a reforzar el cambio estratégico y el aprendizaje organizacional. Sus supuestos son favorables en el sentido de que, en los procesos organizacionales, se utilizará información validada públicamente pudiéndose tomar decisiones libres y confiables fundamentadas en la validez de esa información.

Este modelo parece sustentarse en un enfoque pluralista según el cual todos los integrantes de un sistema organizativo tienen el potencial y la capacidad para influir sobre los resultados (output) del sistema. Asume, además, que las diferencias entre los individuos participantes (actores) son inevitables por cuanto sus posiciones son, de por sí, independientes o autónomas.

De acuerdo con este razonamiento, el conflicto siempre será percibido como inevitable. No obstante, siempre habrá fuerzas que garanticen que, a pesar de la desigualdad en la distribución del poder, las oportunidades para una participación real en el proceso de cambio siempre estarán abiertas y disponibles para todos (Glendon, 1972).

Desde una perspectiva similar, y en consonancia con las ideas de Cyert y March (1964), las organizaciones pueden considerarse como instrumentos propicios para la controversia política, donde diversas coaliciones tratan de ejercer control sobre los recursos organizacionales y los usos a los cuales se les debe destinar. Análogamente, se percibe la existencia de tipologías de poder que identifican a la institución de acuerdo a las coaliciones dominantes (Mintzberg, 1987).

A pesar de la controversia y los conflictos generados en el seno de una organización, el modelo II de la teoría en uso es optimista en el sentido de que se puede esperar

un estímulo al planteamiento de los conflictos para determinar sus causas y facilitar su discusión pública. Como resultado, se minimizarían las relaciones defensivas, se ampliaría la libertad para asumir riesgos y se incrementarían las posibilidades de lograr cambios y aprendizajes profundos (de doble recorrido) en beneficio de la organización.

En este sentido, se pueden esperar contribuciones significativas del Modelo II a los eventos de aprendizaje y cambio organizacional por cuanto los procesos de negociación, regateo y ajuste entre los integrantes del sistema organizativo tendrán lugar en ambientes donde la realidad puede transformarse mediante verdaderos procesos de co-construcción (relaciones sujeto-sujeto), diálogo y verdadera interacción. De otra manera, los intereses egoístas e individualistas pueden imponerse de forma ostensible obstaculizando y haciendo más difícil la cooperación de las personas y la interiorización de los cambios en el seno de la organización.

Por otro lado, existen evidencias de que un modelo de este tipo estimula, de alguna manera, la participación activa de los integrantes del sistema organizativo reduciendo la resistencia y brindando un carácter más estable y permanente al cambio previsto.

Es importante notar que, de acuerdo a las apreciaciones de Argyris y Schön, los individuos, especialmente en la cultura occidental, estarían socialmente programados para actuar en concordancia con el Modelo I de la Teoría en Uso independientemente de que prediquen su adhesión a los valores y principios rectores del Modelo II de dicha teoría. Más aún, los autores consideran que este segundo modelo luce cercano a la utopía, o bastante alejado de la realidad, siendo difícil encontrarlo aun en aquellas personas y organizaciones que se esfuerzan por actuar en conformidad con sus valores, su misión o sus planes estratégicos.

Esta apreciación pesimista de los autores trae reminiscencias de aquellos famosos postulados de la teoría clásica o tradicional

signados por el determinismo y la concepción mecanicista y utilitarista del individuo y la organización.

Igualmente, se nota una marcada afiliación con la muy conocida Teoría X (D. McGregor, 1960) en lo atinente a la desconfianza en el individuo respecto al desarrollo y aprovechamiento pleno de sus capacidades.

Por tal motivo, se juzga que tal razonamiento no parece ajustarse muy bien a las expectativas de los tiempos actuales cuando el optimismo y la confianza en los recursos humanos inducen, cada vez más, al desarrollo de organizaciones inteligentes abiertas al cambio y al aprendizaje y sustentadas en la cooperación y el compromiso de las personas con sus objetivos fundamentales.

#### **4. Aplicación en el ámbito Universitario**

Como sistemas abiertos, las universidades poseen características comunes a todas las organizaciones sociales pero difieren de algunas de ellas (las organizaciones empresariales, por ejemplo) en lo referente a los objetivos, las tareas a cumplir y la tecnología necesaria para realizar dichas tareas. También, suelen diferenciarse en lo relativo al ambiente, la composición del recurso humano y algunos aspectos estructurales.

Con respecto a la estructura, es importante destacar que las universidades son esencialmente sistemas burocráticos, puesto que su diseño estructural favorece la toma de decisiones centralizada y la estandarización de actividades con el fin de predecir comportamientos y manejar, de alguna manera, la incertidumbre asociada con el cumplimiento de sus objetivos y propósitos fundamentales. Las estructuras centralizadas permiten a estas instituciones interactuar con el entorno, pero no siempre de la manera más eficaz y pro-activa.

Autores tales como Love y Williams (1990), plantean que el control centralizado tiende a generar una pesada burocracia que induce a la conformidad e inhibe la iniciativa y

el cambio en muchas de nuestras instituciones de educación superior. Asimismo, decisiones que se toman en un nivel centralizado carecen a menudo de coherencia al no tomar en consideración los intereses de los sectores que deben tomar parte en la dinámica de la vida institucional.

Esta realidad parece ser común a los sistemas educativos de diversos países, donde las universidades parecen estar gobernadas básicamente desde la cúpula, siguiendo normas unilaterales y procedimientos rígidos que terminan por degradar algunos principios fundamentales asociados con la cooperación y la participación.

Paradójicamente, se puede encontrar que las universidades funcionan también con estructuras organizativas muy flexibles con el personal docente y de investigación desarrollando sus tareas de una manera bastante autónoma, derivando, tal vez, mucha satisfacción de las recompensas intrínsecas comúnmente asociadas con el desempeño de su labor, pero con limitaciones ostensibles en cuanto a la participación y la cooperación individual.

De lo expuesto con anterioridad se puede inferir que en las universidades, las estructuras verticales (burocráticas) parecen estar muy bien desarrolladas siendo bastante eficaces mientras que las estructuras horizontales; es decir, aquéllas que facilitan la coordinación espontánea y la cooperación, tienden a ser débiles en el sentido de no estimular el contacto directo, la confianza, el apoyo, las relaciones interpersonales y las comunicaciones en general.

Por lo tanto, en la medida en que se puedan desarrollar estructuras horizontales más eficaces, se está logrando un equilibrio adecuado. También, se estimulará la cooperación, el cambio y la innovación, tomando mejores decisiones y resolviendo conflictos con la ayuda y la participación de las personas directamente involucradas en las tareas vitales de la institución (Sulbarán, 1997).

Es conveniente notar que, como en

otros tipos de organizaciones, la naturaleza y la importancia de muchas de las actividades que se realizan en las universidades se ven afectadas por presiones de toda índole provenientes del ambiente tanto interno como externo. Tales presiones ayudan a configurar el sistema de objetivos, influyen en el proceso decisorio y, en general, inducen a las instituciones a idear nuevos mecanismos de adaptación.

Entre las fuerzas internas que parecen influir con mayor intensidad en los procesos de cambio y el mejoramiento organizacional se pueden citar los valores, actitudes y creencias de los miembros de la organización.

En el caso que se estudia, el análisis de estas variables tendría que ver, tal como lo dice P. Medina, con: (...) "la conducta intencional que despliegan los agentes de una organización social, formal, compleja, llamada universidad, para indagar sobre el por qué y el cómo de los cambios que ellos promueven dentro del ámbito de dicha organización y sobre la profundidad y el significado teórico y práctico de estos cambios" (Picón, 1994:38).

En este sentido, y no obstante algunas críticas, los razonamientos teóricos de Argyris y Schon aportan elementos útiles que constituyen, sin duda, una valiosa referencia para abordar el estudio del cambio, la innovación y el aprendizaje en organismos sociales de cualquier índole y naturaleza.

Con respecto a las Universidades, la teoría de Argyris y Schön podría ser particularmente útil para emprender o continuar estudios en ese campo.

En Venezuela, la investigación en esta materia no ha sido muy prolífica. Sin embargo, la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL) publicó en 1994 un interesante trabajo del profesor Gilberto Picón M. quien, apoyándose en la mencionada teoría, confirma algunas proposiciones teóricas sobre el cambio, el aprendizaje organizacional, el liderazgo y otros temas relacionados con el comportamiento organizacional; todo ello, to-

mando como referencia algunas universidades venezolanas.

Aún cuando el trabajo realizado por el profesor G. Picón es, de por sí, bastante amplio cubriendo ocho universidades y doce áreas diferentes del conocimiento, resulta plausible realizar un estudio similar en un ámbito más reducido del sistema educativo nacional, la Universidad de Los Andes, por ejemplo; o, en su defecto, una Facultad, Instituto o grupo organizado dentro de la misma Universidad.

Utilizando la Teoría de Acción, sin descartar por supuesto otras contribuciones, se podría determinar, entre otras cosas, la medida en que los patrones de comportamiento (Teoría en Uso) de los profesores de la Universidad de los Andes (o de un área específica dentro de ésta) encajan o no dentro de los parámetros de los modelos I y II de la Teoría en cuestión.

En este sentido, y como punto de partida para cualquier investigación sobre el tema, se recomienda consultar los trabajos originales de los autores de la Teoría de Acción. De manera análoga, trabajos tales como el del Prof. Picón Medina contienen referencias útiles para la realización de estudios de este tipo.

En términos de ampliar o complementar los estudios sobre patrones de comportamiento, se sugiere indagar sobre el significado de esos patrones en cuanto concierne a la misión que la sociedad ha definido para la universidad venezolana, y para la Universidad de Los Andes, en particular.

Con respecto a esto último, podríamos, siguiendo la terminología de Argyris, catalogar la misión de dos maneras:

- a. Una misión explícita representada por el ideal contenido en los conceptos y definiciones legales plasmados en la Ley Orgánica de Educación y la Ley de Universidades; y
- b. Una misión en uso que se podría detectar, como se mencionó anteriormente,

mediante la observación acuciosa de ese complejo y contradictorio mundo de la organización universitaria.

Precisamente, esa complejidad y esa singularidad de la institución universitaria son las que hacen difícil (más no imposible) la tarea de emprender un estudio completo en los términos que se indican. Sin embargo, se debe tener presente que esa complejidad de la que se habla no puede ni debe llegar al punto de invalidar a la Universidad como objeto de estudio de las ciencias del comportamiento y el desarrollo organizacional.

Conrad (1982), sostiene que la dinámica del cambio en las universidades surge, fundamentalmente, de un conjunto de normas y valores que se reflejan normalmente en las decisiones que, día a día, se toman en estas instituciones. Por esta razón, las actitudes de sus miembros y las creencias institucionales han sido particularmente útiles para llevar a cabo estudios sobre la identificación y el cumplimiento de metas en las instituciones de educación superior.

Las técnicas susceptibles de ser aplicadas estarán orientadas, según Conrad, a tratar de determinar, por ejemplo, las percepciones de la planta profesoral acerca de la institución, y cómo otros grupos, incluyendo estudiantes y personal técnico y administrativo, conciben a la institución en términos de las funciones a realizar. Conrad, también considera que las metas pueden ser evaluadas por inferencia a través de indicadores indirectos tales como opiniones acerca de la conexión entre medios y resultados.

Esta técnica se fundamenta en la creencia de que las universidades se diferencian unas de otras en la importancia conferida a ciertas funciones. Por tanto, los esfuerzos pueden dirigirse a la identificación de funciones claves, llegar a un acuerdo acerca de la mejor forma de realizarlas y desarrollar índices confiables para la cuantificación de los medios empleados.

En suma, los actores que participan en

el campo de fuerza donde se definen las metas y las funciones de las instituciones de educación superior y los medios para implementarlas y evaluar logros en dicho ámbito, son variados y poseen diferentes expectativas, a veces contradictorias entre sí; todo lo cual viene a complicar aún más estas relaciones, de por sí complejas (Martínez y Letelier, 1997).

Una opción viable, cuando de estos estudios se trata, puede consistir en desagregar y enunciar de la manera más concreta posible las funciones que se consideran medulares para el cumplimiento de la misión de la Universidad, entendida ésta como una organización de servicios que cumple una misión educativa en la sociedad y que, supuestamente, funciona de acuerdo al nivel logrado por las mejores instituciones en su categoría.

Una vez determinadas las funciones, cabría entonces examinar en que medida se están cumpliendo en el ámbito universitario. Conviene establecer, tal como plantea López Añez (1998), si la Universidad cumple con las funciones asignadas por la Ley de Universidades, y que le son propias por razones de su misma naturaleza e identidad. A este fin, podrían servir como referencia las funciones específicas de la Universidad tal como las identifican M.G. Sucre y L.F. Marcano en un trabajo referido precisamente al tema de la misión y las funciones de la Universidad Venezolana (Publicaciones APUCV, 1994).

He aquí, en forma resumida, las apreciaciones de los autores citados en lo concerniente a las funciones específicas de la Universidad:

- El entrenamiento de estudiantes, docentes e investigadores en el planteamiento y solución de problemas pertinentes a la realidad circundante, con el enfoque de la disciplina cultivada, en cada caso.
- La integración del conocimiento parcial de cada disciplina en un contexto general que permita ubicarlo en relación a otras fuentes del conocimiento.

- El desarrollo del personal docente y de investigación para que éste pueda cumplir con los enunciados anteriores. Para ello es conveniente que el personal lleve a cabo la búsqueda y la sistematización de conocimientos, y las aplicaciones posibles para los conocimientos ya establecidos.
- La interacción y el estrechamiento de vínculos con otras organizaciones y con la comunidad mediante el asesoramiento técnico y científico, en atención a los problemas de importancia, o de urgencia, que requieran de conocimiento especializado.

También puede resultar útil para el estudio de las funciones de la Universidad, la revisión de trabajos tales como: La Universidad en un Quinquenio: Reflexiones para el Cambio (López, 1998) y un estudio realizado por R. Fuenmayor y M. Bonucci (1989) quienes, desde un punto de vista sistémico-interpretativo, contrastan indicadores tales como la asignación y distribución del tiempo y los recursos con la misión contenida en algunos artículos de la Ley de Universidades.

Fuenmayor y Bonucci, plantean, por ejemplo, que en Venezuela, la distribución del presupuesto universitario indica que la Universidad venezolana no cumple cabalmente con la función de investigación, por cuanto, una considerable porción de sus recursos estaría orientada al cumplimiento de la función docente y a la protección socio-económica de sus miembros. Por otra parte, más del cincuenta por ciento de los profesores estaría dedicado a la función docente; y la gerencia universitaria, a todos los niveles, se dedicaría, en gran medida, a la atención de casos rutinarios y de poca trascendencia para la institución.

López Añez, por su parte, afirma que la crisis de la Universidad Venezolana es global puesto que abarca todas las áreas de su competencia y de su vida interna. Arguye, a la vez, que la solución a los problemas debe sustentarse en una reforma de toda su estructura y funcionamiento, con la participación

activa de los actores fundamentales de la comunidad universitaria.

Considera López que la tarea de reformar la institución universitaria es harto difícil por cuanto (...) “conlleva quebrantar las poderosas barreras de las viejas y anquilosadas estructuras, de los intereses internos y externos que se han perpetuado en su seno, y de la cultura, o mejor dicho, de la anticultura reacia al cambio” (López, 1998:31).

En base a estas apreciaciones, podemos notar que parece haber discrepancia entre la misión de la Universidad como expresión de una intención, propósito o designio, y la misión que se lleva a cabo mediante el trabajo y el comportamiento real de la institución universitaria. En otros términos, existe diferencia entre las declaraciones sobre los fines trascendentes que la Universidad asume como compromiso frente a la sociedad (Ley de Universidades; Art. 1,2,3, 1970) y los fines que, en definitiva, cumple con sus acciones concretas.

Es necesario notar que la inquietud reciente manifestada por las autoridades de la Universidad de Los Andes en el sentido de llevar adelante programas de evaluación institucional, puede proporcionar, también, evidencias muy importantes y actualizadas acerca del cumplimiento de la misión y sobre los cambios profundos que podrían estarse gestando en el seno de la institución.

## **5. Conclusiones**

Se ha presentado una síntesis de ideas y conceptos que pueden ayudar a poner en evidencia hasta que punto la Teoría de Acción y los modelos pertinentes pueden ser relevantes para la comprensión y el manejo de los procesos dinámicos que, en materia de desarrollo y comportamiento organizacional, se generan en el seno de las organizaciones modernas.

Dentro del amplio universo de las organizaciones sociales, se ha optado por un acercamiento a las universidades por consi-

derar que éstas constituyen una realidad que nos concierne en gran medida. También, por el debate que generan y por las peculiaridades que, como organizaciones, presentan.

Por último, es necesario reiterar las amplias posibilidades que la mencionada teoría ofrece en cuanto a su aplicación en organizaciones que, no necesariamente, están enmarcadas dentro del ámbito de la empresa de negocios.

En fin, la Teoría de Acción, junto a otras propuestas, puede, sin duda, utilizarse de manera constructiva siempre que se ajuste y se adapte a las realidades y requerimientos específicos de cada organización.

## Referencias

- Argyris, C. y Schon, D.A. (1978). **Organizational Learning: A Theory of Action Perspective**, Sn. Francisco, Ca., Addison Wesley.
- Beckard, R. y Harris, R. (1987). **Organizational Transitions, Managing Complex Change**, Addison - Wesley.
- Conrad, C. (1982). "University Goals: An Operative Approach". **Readings in Management Control in Nonprofit Organizations**, John Willey and Sons, Inc.
- Cyert, R. y March, J. (1964). **Behavioral Theory of the Firm**, Englewood-Cliffs, Prentice-Hall.
- Fuenmayor R. y Bonnucci M. (1989). **Resumen de un Estudio Sistémico - Interpretativo de la Universidad de Los Andes**. I Congreso Internacional sobre Sistemas y Medios de Comunicación para el Desarrollo, Madrid, España
- García, M. y Marcano L. (1994). **¿Qué es una Universidad?, En: Reconversión Universitaria**, Publicaciones del Fondo Editorial APUCV-IPP, Compilador Alberto Lovera, Caracas, Venezuela.
- Glendon, A. (1972). "Radical Changes Within a British University. **Organizational Change and Innovation: Psychological Perspectives and Practices in Europe**, Routledge.
- Hosking, D. y Anderson, B., **Organizing Change and Innovation**, Rutledge.
- Lopez, H. (1998). **La Universidad en un Quinquenio: Reflexiones para el Cambio**, FACES-ULA, Mérida, Venezuela.
- Ley de Universidades** (1970). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 1.429 (Extraordinario), Septiembre 8, 1970.
- Love, J. y Williams, T. (1999). "Financing University Education: Oasis or Mirage". **The Royal Bank of Scotland Review** No. 165.
- Martínez, E. y Letelier, M. (1997). **Evaluación y Acreditación Universitaria: Metodología y Experiencias**, UNESCO, Paris.
- Mcgregor, D. (1960). **El Lado Humano de las Organizaciones**, Edición Revisada (1994), McGraw-Hill Interamericana, S. A.
- Mintzberg, H. (1987), "Crafting Strategy". **Harvard Business Review**, Julio-Agosto.
- Picon, G. (1994). **El Proceso de Convertirse en Universidad**, Serie Investigaciones Educativas, Caracas, Venezuela.
- Sulbarán, J. (1997). **Cambio Organizacional más allá del Ámbito de la Empresa de Negocios**, Parte I, CIDE-ULA, Mérida, Venezuela.

## Línea de Investigación Denominada Las Ciencias Contables y Financieras. Su Epistemología y Aplicabilidad: Tema para la Discusión

Contreras de Ussher, Ismaira\*  
Molina de Paredes, Olga\*\*

### Resumen

Se trata de desarrollar una línea de investigación identificada como “Las Ciencias Contables y Financieras. Su epistemología y aplicabilidad”, con el fin de exponer el proceso a seguir para su definición y estructuración. También se hace una breve revisión teórica acerca de los distintos enfoques de los estudiosos de las áreas identificadas, para determinar si la contabilidad y la administración financiera deben ser objeto de estudio, considerándolas como ciencia o si forman simplemente un cuerpo de lineamientos y normativas que se deben seguir para generar unos resultados específicos. Preliminarmente se concluye que ambas disciplinas califican como científicas y que, en cada una, falta mucho por hacer y por decir, sin embargo, esta afirmación se ratificará en la medida en que se divulguen trabajos enmarcados dentro de esta línea.

**Palabras clave:** investigación, contabilidad, administración y finanzas.

---

Recibido: 00-12-04 Revisado: 01-02-01 Aceptado:01-03 -26

\* Magíster en Administración, mención Finanzas (1994), Licenciada en Contaduría Pública (1980), Profesora Agregado de pregrado y postgrado de la Cátedra de Administración Financiera. Coordinadora de la Línea de Investigación: Las Ciencias Contables y Financieras. Su epistemología y aplicabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela.

\*\* Magíster en Administración, mención Finanzas (1994), Licenciada en Contaduría Pública (1977), Profesora Asociado de la Cátedra de Contabilidad de Costos. Sub. Coordinadora de la Línea de Investigación: Las Ciencias Contables y Financieras. Su epistemología y aplicabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela.

## A Research Project in Accounting and Finance Science Epistemology and Applicability: Topic for Discussion

### Abstract

This is an attempt to develop a research program in "Accounting and Finance Science. Its epistemology and applicability", in order to identify the procedure necessary to define it and give it shape. There is also a brief review of various scholarly viewpoints of the theory behind the areas under consideration, to determine whether accounting and finance management should be studied as a science or whether they are no more than a body of procedures and norms to be followed to achieve specific goals. The preliminary conclusion is that both disciplines qualify as sciences, and that, in spite of all that still has to be done, this conclusion is borne out by research carried out taking this approach as a basic premise.

**Key words:** research, accounting, management, finance

### 1. Introducción

La necesidad permanente de las empresas, tanto públicas como privadas de contar, entre su equipo de trabajo, con profesionales altamente preparados, con capacidades gerenciales para resolver problemas, que sean proactivos, que trabajen en equipo, lideren grupos y, en general, contribuyan en gran medida con el desarrollo de las organizaciones, ha permitido, a su vez, el crecimiento de la demanda de estudios, a nivel de maestría, en el campo de la gerencia general, del mercadeo, de la producción, del turismo, y financiero - contable.

Los estudios de maestría que se ofrecen, deben permitir la formación de cuarto nivel del profesional que el país requiere. Este tipo de estudios no es completo si no culmina con el desarrollo de trabajos de investigación que permitan aplicar todas las habilidades y destrezas, así como profundizar y afianzar los conocimientos adquiridos durante la escolaridad de la maestría.

Por constituirse en el campo de acción del profesional de cuarto nivel, las áreas contable y financiera representan un pilar fundamental en la gerencia de todo tipo de organización: pública, privada, pequeña, mediana y grande, de servicios, comercial e industrial. En dichas áreas se genera toda la información económica y financiera indicativa de cómo ha sido y será el desempeño de la organización en el corto, mediano y largo plazo.

Es por ello que el CIDE, como Centro de Investigación y Desarrollo Empresarial que ofrece estudios de cuarto nivel, debe mantener actualizadas sus líneas de investigación, estructuradas de forma tal que, en su contexto, se adelanten estudios que respondan a las necesidades tanto del sector productivo como académicas.

Se pretende compartir la experiencia de la creación de la línea identificada como "Las Ciencias Contables y Financieras. Su epistemología y aplicabilidad", a los fines de intercambiar experiencias, enriquecer el conocimiento en las áreas objeto de estudio, gene-

rar discusión sobre el tema y aportar soluciones concretas al sector productivo.

En primera instancia, se hará una breve reseña de lo que existía en el CIDE antes de la estructuración de estas líneas y lo que se hizo como trabajo preliminar hasta definir las grandes áreas temáticas (antecedentes). La segunda parte contemplará la sustentación teórica, separada en tres bloques: el primero, presenta de manera sucinta la fundamentación teórica de la estructuración de la línea, objetivos, justificación y estructura general. El segundo bloque se refiere a la conceptualización general de la contabilidad, de las finanzas y de la administración financiera; y el tercero, presenta, en forma esquemática (Ver Anexo) el contenido de la línea, organizado éste de acuerdo con los temas que han surgido hasta ahora.

## **2. Antecedentes**

El Centro de Investigación y Desarrollo Empresarial (CIDE), fue creado en fecha 15 de noviembre de 1984, con el fin de responder a las tres áreas básicas-docencia, investigación y extensión, en el contexto de la misión de la Universidad y orientadas, de manera particular, a racionalizar el esfuerzo investigativo que se adelanta en la Escuela de Administración y Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes. Las áreas básicas señaladas se desarrollan en el CIDE de acuerdo a los siguientes lineamientos:

- La docencia en postgrado, a través de la Maestría en Administración.
- La investigación, mediante la creación de líneas de investigación, y el desarrollo de proyectos y tesis de profesores y estudiantes de la maestría, respectivamente.
- La extensión, canalizada a través del dictado de cursos, seminarios, talleres y asesorías ofrecidos a profesionales, empresarios y público en general.

Específicamente, en la Sección han existido líneas de estudio que han servido de marco de referencia para el desarrollo de tesis de maestría y proyectos en general; sin embargo, durante el año 1999 se hizo necesario redefinirlas debido a que las existentes no estaban activas para el momento.

A partir de un proceso multidisciplinario, de trabajo en equipo, gran motivación y amplia consulta, se definieron dos líneas de investigación identificadas así:

1. Las Organizaciones: funcionamiento, entorno y desarrollo.
2. Las Ciencias Contables y Financieras: su epistemología y aplicabilidad.

La creación de la segunda línea se nutrió de las siguientes fuentes:

1. Desde el punto de vista metodológico, su estructuración se fundamentó en bibliografía especializada, divulgada y discutida en las reuniones de la Sección de Investigación del CIDE.
2. En cuanto a los temas específicos en cada área, la fuente de información corresponde a:
  - 2.1. Información recopilada en las cátedras.
  - 2.2. Temas presentados como anteproyectos por parte de los estudiantes de la Maestría en Administración.
  - 2.3 Trabajos, discusiones e indagaciones que se realizan en el desarrollo de las asignaturas vinculadas con el área contable y financiera.
  - 2.4. Permanente revisión de material bibliográfico sobre temas relacionados con las áreas contable y financiera.

## **3. Sustentación Teórica**

### **3.1. Estructuración general de la línea**

#### **3.1.1. Conceptualización**

La estructura de la línea se basó en el

trabajo referido a ¿Cómo generar Líneas de Investigación?. Chacín y Briceño (1995). Para los autores una línea de investigación constituye un subsistema estratégico organizativo de denominación logística el cual es necesario delimitar tomando en consideración que en una misma organización pudieran existir diferentes connotaciones (campo, área, proyecto, núcleo, programa) que le restaría consistencia en términos de los requerimientos institucionales y sociales.

Afirman que no existe un concepto uniforme en torno a líneas de investigación; en consecuencia, al iniciar su planificación se hace necesario propiciar un nivel de discusión que permita establecer estrategias, parámetros o referencias que las identifiquen y caractericen en el contexto de su implantación. Proponen además, definir una serie de principios y un plan de acción para generar y evaluar la línea.

De acuerdo a Chacín y Briceño (1995), a continuación se presenta un listado de los principios que deben sustentar el trabajo de la línea de investigación:

- Trabajo cooperativo.
- Aprendizaje y crecimiento individual y colectivo.
- Ajeno a los procesos burocráticos.
- Desarrollo de capacidad de acción.
- Motivación a la reflexión.
- Búsqueda de soluciones y la superación de limitaciones.
- Comunicación positiva, abierta y horizontal.
- Logro de sinergia en equipo y reconocimiento de la propia cultura del grupo.
- Liderazgo compartido, ganándose la cooperación voluntaria del equipo y no la sumisión obligada.
- Racionalización de ocupaciones, respetando el tiempo individual e impulsando la productividad del grupo.
- Fomento de la confianza mutua, grado de aceptación de los demás, sentimientos positivos, criticidad, autonomía y concien-

cia colectiva.

- Lograr el estímulo institucional y apoyo integral para sostener el esfuerzo y la participación activa de los miembros.

#### Etapas para Definir la Línea de Investigación

Los autores citados plantean también la organización de una línea de investigación en cuatro etapas que conforman la primera sección y dos etapas que conforman la segunda sección. Este trabajo se adelanta bajo la modalidad de talleres, de forma tal que en el grupo se propicie la discusión sobre una temática específica.

##### A) Sección Primera

Primera etapa: Se pretende lograr consenso entre los participantes y entendimiento grupal, analizando y discutiendo las barreras existentes, con el fin de superarlas.

Segunda etapa: Se discute sobre algunas concepciones epistemológicas relacionadas con la línea y sobre distintas metodologías existentes en el campo de las ciencias sociales. Igualmente, se analiza el significado del proceso de investigación como sus propósitos y características.

Tercera etapa: Se delimitan los aspectos referidos a campo, área, programa, proyecto de la línea, así como los subsistemas organizativos con base en categorías determinadas, tales como: alcance, recursos, tiempo, acciones, características y fundamentos.

Es prioritario que el equipo que conforma la línea utilice un mismo lenguaje, pues ello contribuye a generar una actitud positiva hacia la innovación y el cambio, fijando, revisando y evaluando permanentemente los objetivos de la investigación.

Cuarta etapa: Se estructura definitivamente la línea, estableciendo los siguientes aspectos:

- a. Denominación y descripción de la línea
- b. Justificación
- c. Objetivos
- d. Descripción de las áreas problemáticas centrales
- e. Actividades esenciales a revisar

Esta estructuración representa un mecanismo de administración y control y no una imposición rígida que condicione a los participantes.

## B) Sección Segunda

Primera etapa: se mantiene el trabajo grupal analizando los problemas que surjan en el desarrollo de la línea de investigación, luego de dos o tres meses de su creación.

Segunda etapa:

- Se intercambian experiencias acerca de la forma de abordar los problemas que han surgido.
- Se recopila material documental que permite enriquecer la discusión y abordar con mayor facilidad los problemas surgidos.
- Se analizan de manera particular los casos presentados en el desarrollo de proyectos y abordaje de las áreas temáticas.
- Se sistematiza y reglamenta la gestión que se adelanta en la línea para darle viabilidad al proceso de investigación.

En la denominación se identifican las áreas contables y financieras como ciencias, tema este que se presenta como el inicio de una discusión al respecto. Además, se establece el alcance y se pretende abarcar la epistemología y aplicabilidad

### 3.1.2. Definición de las áreas a ser estudiadas

La estructura general del área proble-

mática se concibió por separado para las ciencias contables y financieras. A la vez se presentan dos bloques que se deben abordar:

- *Aspectos teóricos y normativos*, dentro de los que se considera lo que se debe estudiar, como parte del desarrollo de los proyectos de investigación y que sirve de marco teórico a cada área del conocimiento.
- *Campo de acción*, en él se define lo más general dentro de una delimitación del conocimiento, se refiere al contexto amplio de la disciplina dentro de la cual surgen temas específicos a ser investigados.

Por cada campo o área de acción se definieron temas a investigar, entendidos éstos como subdivisiones de la estructura del conocimiento; en otras palabras, la porción o parte en que se podrá dividir el campo del conocimiento para su estudio y consideración particular. Ejemplo:

*Campo de acción de las ciencias financieras:*  
Análisis de las decisiones de financiamiento.

*Tema a investigar:* Análisis de la economía informal y sus formas de financiamiento.

Se propone el desarrollo de proyectos de investigación a distintos niveles de profundidad y complejidad, para ello es necesario identificar cuatro niveles en los que se pueden fijar objetivos en la estructuración del proyecto. (Fermín, 1999).

- Primer nivel alfa o perceptual, se refiere a los verbos explorar y describir.
- Segundo nivel beta o aprehensivo, se enuncia con verbos como comparar y analizar.
- Tercer nivel delta o comprensivo en el que se utilizan verbos como explicar, predecir y proponer.
- Cuarto nivel interrogativo o delta se emplean los verbos como modificar, confir-

mar y evaluar.

## **3.2. Conceptualización de la Contabilidad, de las Finanzas y de la Administración Financiera**

### **3.2.1. Contabilidad**

La Contabilidad ha sido un tema fuertemente discutido entre los tratadistas de la materia, en búsqueda de la verdad acerca de su condición como ciencia; apoyados en la investigación y en los postulados que sustentan una verdadera ciencia.

Al hacer una revisión de las aportaciones de algunos autores sobre la justificación de la contabilidad como ciencia, se tiene que para Boter, M; (1959:) La Contabilidad es una ciencia, pero por su propia naturaleza no puede ser incluida en el grupo de las ciencias puras, sino como parte del grupo de las ciencias aplicadas.

Para el referido autor, así como la Contabilidad es una ciencia, también es indiscutible que no es una ciencia todo lo que está situado dentro del ámbito de la Contabilidad.

Luque, E. (1975) enfoca su estudio, en el concepto de ciencia, para poder entender si la Contabilidad es ciencia, arte o técnica. Para el autor, ciencia es el conjunto de conocimientos razonados, con objeto, finalidad y metodología propios. Entonces, si la Contabilidad tiene un contenido propio, es decir, un objeto y una finalidad, y a su vez posee una metodología definida, no queda duda de considerar a la misma como una auténtica ciencia, ya que el objeto de una ciencia es simplemente un determinado orden de hechos individualizados y, al existir el conjunto de conocimientos que estudia estos hechos, ya se está en presencia de una ciencia.

Según la opinión de Osorio (1998:6) "La Contabilidad puede categorizarse como una ciencia fáctica pues estudia un cierto trozo de la realidad (las unidades económicas) y el conocimiento en ella es racional y objetivo".

No obstante, Osorio dice que la forma en que la profesión contable desarrolla su ejercicio pareciera acercarse más a un arte alejado del fundamento científico, pues los procedimientos utilizados se basan en ciertos postulados, conocidos como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que se identifican con una rama o concepción parcial de la Contabilidad. En su opinión, la Contabilidad adquiere el nivel de Ciencia cuando no limita su objetivo a la mera información, sino que se extiende a la interpretación de los fenómenos propios de la circulación económica, criterio que está ganando terreno en los últimos trabajos de investigación.

Zaá, J. fiel investigador de la información contable, en sus trabajos presentados en el Seminario de Contaduría Pública (1997) y en el Foro Contabilidad Ciencia u Oficio (1999), se plantea dos grandes interrogantes: ¿Por qué investigar en Contabilidad? y ¿Para qué investigar en Contabilidad?

En cuanto a la primera pregunta, quizá la razón más importante que motiva a realizar procesos de investigación en contabilidad radica en la necesidad de hacer avanzar esta ciencia para ponerla a nivel de las demás disciplinas económico-administrativas. En este sentido, la contabilidad requiere una revisión de sus tradicionales principios y la formulación de nuevos axiomas o corolarios, que expliquen adecuadamente las complejas realidades contables de hoy.

La investigación daría a la Contabilidad carácter de ciencia y ubicaría la técnica, métodos y procedimientos contables en el lugar que les corresponde como elementos operativos del ejercicio profesional, ponderando a la vez los elementos filosóficos, epistemológicos, ontológicos, teológicos y axiológicos de la contabilidad como ciencia.

¿Para qué investigar? En Contabilidad, es necesario para:

- Producir un enlace entre necesidades empresariales y oferta universitaria.

- Modernizar los diseños curriculares en las escuelas de Contaduría Pública de las universidades venezolanas.
- Generar nuevos conocimientos significativos y el incremento del acervo científico contable. Fortalecer la docencia y la vinculación Universidad-Empresa.
- Contribuir al desarrollo del país.
- Proporcionar aportes significativos a las leyes mercantiles.
- Fortalecer el ejercicio profesional del contador público.
- Consolidar un nuevo episteme de la ciencia contable.

Borrás, F. (1999: 41), también expresa sus reflexiones acerca de la contabilidad como ciencia:

La Contabilidad, a nuestro criterio, representa una Ciencia o sea un sistema de conocimientos ordenados cuya veracidad se comprueba y rectifica constantemente en el curso de la práctica social. Antes de reflejar el mundo económico a través de imágenes "artísticas", a través de técnicas de valuación y registro, la Contabilidad como ciencia, lo aprehende en conceptos, hipótesis, principios, teorías, mediante los recursos del pensamiento lógico.

El citado autor señala además, que:

La Contabilidad como Ciencia Empírica y Aplicada, por supuesto, con características diferentes a las Ciencias Exactas y semejantes a las demás Ciencias Sociales, posee dos vertientes bien delimitadas:

- Una de origen positivista, relacionada con la generalización de los conocimientos a partir, fundamentalmente, de la experiencia práctica. Aquí es donde se sitúa la teoría general, que contiene los rasgos esenciales y comunes de todos los sistemas

contables posibles a partir de hipótesis principales o axiomas.

- Otra de raíz normativista, relacionada con la interpretación de la teoría general y derivación a partir de la misma, de reglas concretas para la acción en correspondencia con los objetivos deseados. En esta vertiente se encuentra la construcción de diferentes sistemas contables en función de los fines específicos que pretenda cada uno de ellos.

Luego, en el proceso de investigación científica y formalización de los conocimientos se siguen dos enfoques, en primera instancia contrapuestos: positivo y normativo.

La Contabilidad es a la vez positiva y normativa. Positiva en la construcción de su teoría general; normativa en el diseño de sistemas contables concretos.

Las reflexiones de los dos últimos autores dan una orientación muy convincente en cuanto a lo importante que es la investigación contable para cubrir tantos vacíos que no tienen respuesta alguna, y deben ser estudiados en lo sucesivo.

### 3.2.2. Finanzas y Administración Financiera

Al hablar de las finanzas en las organizaciones es posible analizar varios enfoques, pues especialistas en el tema le dan distintas connotaciones y algunos se refieren a las finanzas de las empresas, otros lo delimitan como administración, gerencia, gestión y función financiera. Pareciera que es posible desarrollar estos enfoques indistintamente; sin embargo, cada uno presenta particularidades que se deben analizar, a la luz de clarificar la orientación y el alcance que se le dará a los proyectos de investigación, específicamente en la línea que aquí se pretende definir.

A continuación se presenta una reseña de la revisión teórica que se realizó a cada uno de los enfoques señalados, a fin de que sirva de marco de referencia en la determinación del campo y área de acción de la línea

así como un mejor entendimiento de los temas que allí se plantean.

*Finanzas:* por finanzas se entiende al término que se refiere a la obtención de dinero a través de la inversión o emisión de deuda y a la administración de los ingresos y gastos de una organización gubernamental. Esta actividad también recibe el nombre de hacienda pública (Rosemberg, 1992:189).

Finanzas también se interpreta como la teoría y práctica del crédito monetario, banca y métodos de promoción total. En esta teoría se contempla la inversión, la especulación, el crédito y los valores.

Según este concepto, las finanzas estarían orientadas fundamentalmente a la administración pública, de allí que sea necesario distinguir claramente a las finanzas públicas de las orientadas al sector privado.

*Finanzas Públicas:* estudio de la naturaleza y los efectos del empleo de los instrumentos fiscales por parte del gobierno: impuestos y gastos, préstamos y empréstitos, compras y ventas. Incluye las interrelaciones entre las agencias gubernamentales, al igual que el gobierno y las autoridades locales de un mismo país.

El sujeto esencial de las finanzas públicas reside en el suministro, por parte de las autoridades públicas, de bienes y servicios públicos y colectivos que los individuos no pueden comprar en pequeños lotes (defensa y salud pública), así como el modo en que se financian. (Seldon y Pennance, 1981:264).

Suárez (1987) se refiere al término genérico "Finanzas" o "Financiación empresarial" como aquel que contempla tanto a los problemas de financiación como a los problemas de inversión empresarial.

En una reseña histórica sobre la evolución de la "Financiación empresarial" se señala el inicio de su estudio a comienzos del siglo veinte, hasta ese momento los problemas financieros de las empresas se estudiaban como parte de los problemas económicos, por lo que es a partir de 1900, y como

consecuencia de las muchas fusiones y concentraciones de empresas, que se despierta el interés por el estudio de los mercados de capitales y, en general, por los problemas financieros de las empresas.

Los estudios de Deming (1914), citado por Suárez (1987), y expresados en su obra clásica *The Financial Policy of Corporations*, se analizan los hechos que dieron origen a la reorganización de las empresas, y entre sus preocupaciones puntualiza los siguientes aspectos:

- Necesidad de las empresas, con mucha deuda, de hacer frente a la carga fija por intereses y su posición de desventaja frente a las empresas menos endeudadas.
- Efecto de la política de dividendos sobre la liquidez de la firma.
- Búsqueda de una estructura financiera óptima y práctica de una política de dividendos adecuada.

Luego, a partir de la década de los cincuenta, y como consecuencia de los diversos cambios ocurridos en la actividad industrial, es cuando realmente se inicia el estudio analítico de las finanzas y se habla del enfoque tradicional de las finanzas (sólo búsqueda de recursos y estudio meramente descriptivo e institucional) expresado en la obra sobre finanzas de Deming, ya señalada.

Ezra Solomon en Suárez (1987) uno de los más claros representantes de la aproximación analítica al estudio de las finanzas, presenta tres aspectos fundamentales a los que debe darle respuesta la moderna administración financiera, tales como:

1. ¿Qué activos específicos debe adquirir una empresa?
2. ¿Qué volumen total de activos debe tener una empresa?
3. ¿Cómo financiar sus necesidades de capital?

La posición tradicional enfatizaba su interés en el pasivo del balance y, la moderna, inicia las consideraciones de las relaciones entre la rentabilidad de los activos y el costo

de su financiación.

El autor James Mao (1974), hace referencia a la naturaleza y alcance de la administración financiera y, de manera particular, al enfoque analítico de las finanzas, e incorpora lo referido a la planeación de la ganancia como función fundamental para maximizar la ganancia operativa a corto plazo y como prerrequisito para optimizar la inversión y las decisiones financieras a largo plazo. Para ello propone el estudio de la teoría de las finanzas en términos cuantitativos (programación por metas con base en la programación lineal) toda vez que lo considera indispensable porque muchas decisiones financieras importantes poseen naturaleza esencialmente cuantitativa.

A esta concepción moderna de las finanzas se suman los autores Miller y Thompson en Suárez (1987) quienes indican que el director financiero debe estar en condiciones de responder a las siguientes preguntas:

1. ¿Cómo deben ser usados los fondos?
2. ¿Qué tipo de rendimiento producirán?
3. ¿Qué tipo de riesgo lleva implícito el uso de los fondos?

El análisis de ambas decisiones (fuentes y usos de fondos) debe relacionarse con el objetivo u objetivos de la firma. La moderna administración financiera acepta como objetivo general de la empresa: la maximización del valor de la misma para sus accionistas, es decir, la maximización del valor de mercado de sus acciones.

Piccione (1988) asocia, de manera particular dos objetivos con las funciones básicas de la empresa:

La función económica es la que siempre ha motivado el objetivo de la empresa, el logro de la ganancia sobre sus inversiones y la función financiera posterior a la económica, con una importancia vital en la actualidad, debido a los grandes problemas financieros que hoy deben enfrentar las empresas. Estos objetivos, generados de las gestiones económicas y financieras plantean un verdadero dile-

ma para el administrador financiero, sintetizado en la siguiente expresión:

Funciones  
económicas → Objetivo → Rentabilidad

Funciones  
financieras → Objetivo → Liquidez

### ¿Rentabilidad o liquidez?

Este dilema puede ser resuelto analizando el papel que desempeñan las finanzas en la economía de una empresa; se puede decir que el administrador financiero, en sus funciones de consecución de fondos y de su empleo, actúa como eslabón vital en el proceso de distribución de los recursos. Según este criterio, el administrador financiero juega un papel primordial en la empresa en la cual se desempeña y en todo el proceso económico. En consecuencia, el estudio de la Administración Financiera cobra fuerza como una disciplina científica que permanentemente debe dar luces en el logro del equilibrio entre liquidez y rentabilidad en las empresas.

Weston y Copeland, (1989), así como Van Horne (1993) analizan a la administración financiera desde las funciones y responsabilidades de los administradores financieros como son las de *inversión, financiamiento y dividendos* de una organización.

Los autores incorporan una variable fundamental al momento de analizar la función y decisiones financieras, y es la referida a la intercompensación *riesgo-rendimiento*. La rentabilidad y el riesgo se ven influidos desde el momento en que se habla del tamaño de la empresa, su tasa de crecimiento, tipo y cantidades de equipos utilizados, grado de uso de deuda, posición de liquidez.

Es así como el administrador financiero debe obtener un equilibrio particular entre riesgo y rentabilidad para maximizar la riqueza de los accionistas, es decir, la intercompensación entre riesgo y rendimiento, ya que la mayoría de las decisiones financieras impli-

can tal intercompensación.

Pascale (1992) señala que las finanzas representan una aplicación de la teoría microeconómica, entendida ésta como la que establece el *óptimo*, esto es, el punto donde se maximiza el beneficio cuando los ingresos marginales igualan a los costos marginales. Como rama académica llega a estas proposiciones partiendo de una serie de supuestos y afirma que las finanzas son un área de estudios aplicados más bien que puros.

Al analizar las finanzas como un área de estudios aplicada incorpora el análisis de tres elementos:

- La consideración de las variables de *stock*, es decir, aquellas que se invierten para generar flujos de fondos, así como las fuentes que se utilizan.
- La incorporación del tiempo, los flujos de ingresos y costos, se producen en diferentes momentos del tiempo.
- La presencia de la incertidumbre en las decisiones financieras. Continuamente se enfrentan eventos futuros que se deben evaluar adecuadamente.

Weston y Brigham (1993) se refieren a las finanzas en un sentido más amplio que el planteado hasta ahora, indicando que las "Finanzas" constan de tres áreas interrelacionadas:

1. Mercado de dinero y de capitales, que trata de gran parte de los tópicos que se cubren en la macroeconomía.
2. Inversiones, la cual se centra de individuos y de instituciones financieras.
3. Administración financiera o finanzas en los negocios, como la más amplia de las tres áreas y válidas para todo tipo de empresas (públicas, privadas, pequeñas, medianas y grandes).

Resaltan la importancia de que todo administrador financiero tenga conocimiento sobre las tres áreas, si desea desempeñarse exitosamente, en un contexto marcado por

tendencias contemporáneas que afectan de manera particular a las finanzas empresariales entre las que se identifican: la globalización, la computación, la reorganización y estructuración corporativa, y las comunicaciones.

Ross, *et al* (1995), presentan una ampliación de las funciones del administrador financiero al incorporar la administración del capital de trabajo como función básica, y muestran las decisiones financieras en tres grupos básicos, a saber:

1. Presupuesto de capital como el proceso de planear y administrar las inversiones a largo plazo de la empresa. (Decisiones de Inversión).
2. Estructura de capital como la combinación de deuda y capital utilizada por la empresa. (Decisiones de Financiamiento).
3. Administración del Capital de Trabajo, referida a los activos y pasivos de corto plazo de la empresa. (Decisiones sobre capital de trabajo).

Para concluir con esta breve reflexión acerca de las finanzas y la administración financiera, se presentan a continuación dos conceptualizaciones recientes de ambos aspectos, que aclaran razonablemente delimitaciones entre una y otra con respecto a la contabilidad.

Emery, *et al* (2000) definen a las finanzas como: la disciplina que se encarga de determinar valor y tomar decisiones, y señalan como función básica de las finanzas asignar recursos, es decir, adquirirlos, invertirlos y administrarlos.

Estos autores, identifican a la administración financiera como el área de las finanzas que aplica principios financieros en una organización para crear y mantener valor, a través de la toma de decisiones y de la administración correcta de los recursos.

Otro aporte importante de estos autores es la distinción que hacen entre las finanzas y la contabilidad, al afirmar que la contabilidad tiene una perspectiva histórica, siendo su

principal propósito rendir cuentas de la actividad pasada, mientras que las finanzas centran su atención en determinar valor y tomar decisiones orientadas hacia el futuro.

En finanzas se hacen preguntas tales como: ¿Qué hacemos ahora? y ¿Adónde vamos a partir de aquí?

Gitman L. (2000:3) define a las finanzas como *el arte y la ciencia de administrar dinero*. Las finanzas se relacionan con la transferencia de dinero entre las personas, empresas y gobiernos y con el proceso, instituciones, mercados e instrumentos que intervienen.

Las finanzas para la administración las relaciona con las obligaciones del gerente de finanzas en una empresa, identificadas éstas como las que se encargan de administrar de manera activa asuntos financieros de cualquier tipo de empresa: pública o privada, grande o pequeña, lucrativa o no lucrativa.

Es así como al revisar las distintas concepciones que se le ha dado a la administración financiera, se observa que desde su nacimiento como rama de la economía, a partir de 1900 hasta la actualidad, ha evolucionado considerablemente en sus diferentes enfoques, así como en el alcance de la misma, y esto ha sido posible gracias al análisis dinámico de esta rama del conocimiento que es considerada como ciencia, en virtud de poseer un sujeto de estudio propio, metodologías particulares para cada problema que se aborda y resultados concretos que han permitido su evolución en el tiempo.

#### 4. Conclusiones

El breve análisis presentado sobre la contabilidad, las finanzas y la administración financiera, permite determinar que en estas áreas del conocimiento se plantea la posibilidad y, más aún, la necesidad evidente de generar temas a investigar, y a desarrollar para que la línea de investigación ofrezca un espacio para la discusión, la confrontación de

ideas, la creación de conocimiento y la generación de respuestas concretas a problemáticas vinculadas a la línea en el área académica, en el diario quehacer de las organizaciones y en el desempeño profesional tanto del contador público como del gerente financiero.

Los autores citados, y otros no mencionados en este artículo, indican que queda mucho por decir y por hacer en este amplio campo del conocimiento, y es precisamente ahí donde está la fuente de información para los sectores académico y profesional. Se espera que esta línea, sometida a una permanente evaluación y retroalimentación mediante la inserción de temas de interés para investigar, pueda ser pertinente y sustentable dentro del entorno local, nacional e internacional del CIDE.

Según se señaló en la parte II de este trabajo, la estructuración de la línea se fundamentó en cinco fuentes de información; y los posibles temas a desarrollar se presentan en anexo, con el fin de que sea material a discutir, en equipos de trabajo de profesores y estudiantes de cuarto nivel y, en general, de profesionales que se desempeñen en las áreas contable y financiera. Recientemente se han concluido investigaciones sobre algunos de los temas que se proponen, otras están en proceso y muchas otras están a la espera de estudiantes y profesores que deseen iniciarse o profundizar en esta apasionante área del conocimiento.

Es importante señalar que cualquier tema que haya sido objeto de una investigación, siempre deja abierta algunas interrogantes. En consecuencia, los autores de esta breve reseña invitan a los lectores a participar activamente en el trabajo que se adelanta en la línea de investigación.

#### Referencias

- Borrás, F. (1999). La Contabilidad como Ciencia. Fundamentos y Principios. **Actualidad Contable FACES**. Volumen 2. (pág. 40)

- Boter, F. (1959). **Las Doctrinas Contables**. Editorial Juventud. Barcelona. España. (pág. 284)
- Briceño, M. y Chacin, M. (1995). **Cómo generar líneas de investigación**. Publicaciones del Decanato de Postgrado. Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez. Caracas, Venezuela.
- Emery, *et al* 2000. **Fundamentos de Administración Financiera**. Primera Edición, Prentice Hall. México.
- Fermin, O. (1999). **Curso sobre Metodología de la Investigación**: Apuntes de clase.
- Gitman, L. (2000). **Principios de Administración Financiera**. 8ª edición. Edición abreviada. Addison Wesley Longman. México.
- Mao, J. (1974). **Análisis Financiero**. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, Argentina.
- Meigsy M. (1975). **Contabilidad. La base para decisiones comerciales**. Volumen I. Editorial McGraw Hill. México.
- Osorio, O. (1998). **Tendencias Actuales de la Contabilidad de Gestión**. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano. Caracas, Venezuela.
- Pascale, Ricardo. (1992). **Decisiones Financieras**. Macchi Grupo Editor S.A. Buenos Aires- Argentina.
- Piccione, N. (1998). **La Administración Económico- Financiera de la Empresa**. 3ª edición. A-Z, S.A. Argentina.
- Rosemberg. (1992). **Diccionario de Administración y Finanzas**. MCMLXXXIX. Edición española por Ediciones Centrum Técnicas y Científicas. Grupo Editorial Océano. España.
- Ross, S. et al (1995). **Fundamentos de Finanzas Corporativas**. Segunda edición. Editorial Irwin Madrid, España.
- Seldony Pennance. (1981). **Diccionario de Economía**. 3ª edición en español. Oikos-Tau, S.A. Ediciones. Editorial Alambra Mexicana, S.A. México.
- Suárez S., Andrés. (1987). **Decisiones óptimas de inversión y financiación en la empresa**. Ediciones Pirámide, S.A. Madrid.
- Van Horne, J. (1983). **Administración Financiera**. Segunda Edición en español por Prentice Hall Hispanoamericana de México, S.A. México.
- Weston y Brigham. (1984). **Fundamentos de Administración Financiera**. Quinta edición en español por McGraw-Hill Interamericana de México, S.A. de C.V.
- Westony Coperlan. (1988). **Finanzas en Administración**. Tercera edición en español por McGraw-Hill Interamericana de México, S. A. de C.V.
- Zaá, J. (1997). **Investigar en Contabilidad. ¿Por qué? Y ¿Para qué?** Seminario de Contaduría Pública. Mérida. (págs. 3-16).
- Zaá, J. (1999). **De la Contabilidad como Oficio a la Contabilidad como Ciencia**. Foro: Contabilidad, Ciencia u Oficio.

## Anexo

### Tabla No. 1

#### Línea de Investigación

Denominación: *Las Ciencias Contables y Financieras. Su epistemología y aplicabilidad*

| Conceptualización  | Justificación  | Objetivos   |
|--|--|---|
| <p>El área básica de actividad de la línea de investigación estará definida por el estudio de la contabilidad administrativa, financiera y fiscal, como sistema de información que sirve de apoyo a las organizaciones en la toma de decisiones, su evolución en el tiempo y los efectos que sobre ella se generan como consecuencia de los cambios en sus normas regulatorias, dictámenes, declaraciones y publicaciones.</p> <p>En el área de las finanzas se aborda la administración financiera en sus decisiones fundamentales como son las de inversión, financiamiento, dividendos y capital de trabajo, en el contexto de la economía organizacional, entendida ésta como la disciplina científica que estudia los problemas económicos de las organizaciones.</p> | <p>Los siguientes hechos justifican plenamente la puesta en marcha de la línea de investigación:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. EL CIDE ofrece una maestría en administración, mención finanzas, la cual contempla la realización de tesis para su satisfactoria culminación.</li> <li>2. La docencia en el postgrado necesita retroalimentarse con los conocimientos y aportes concretos que genera el desarrollo de los proyectos de investigación.</li> <li>3. La planta profesoral de FACES en el área de contabilidad y finanzas requiere de la realización periódica de trabajos de investigación para ascender a distintas categorías.</li> <li>4. El CIDE ofrece además programas de extensión dirigidos a la comunidad empresarial y organizacional del estado Mérida y de la región andina en general; este programa se nutre con los resultados de los estudios que se realizan a través del desarrollo de proyectos de investigación relacionados con las inquietudes y necesidades presentes en la referida comunidad.</li> <li>5. El sector productivo del estado Mérida está constituido por pequeñas y medianas empresas que exigen de la Universidad respuestas concretas a sus problemas gerenciales, para lo que se requiere de la generación de proyectos de investigación que den respuesta a esa problemática.</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Contribuir con la misión del CIDE en la producción de conocimientos mediante el estudio de fenómenos vinculantes.</li> <li>2. Servir de motivación y apoyo a los estudiantes y profesores que desarrollen un proyecto de investigación relacionado con el área objeto de estudio.</li> <li>3. Generar propuestas de tópicos y /o temas que requieren ser estudiados.</li> <li>4. Cohesionar y sistematizar áreas temáticas para hacer más viable su abordaje en una propuesta de investigación</li> <li>5. Propiciar el trabajo en equipo e interdisciplinario con el objeto de estimular la participación, ampliar el campo de acción de cada investigador y el análisis de las distintas temáticas desde distintos enfoques.</li> </ol> |

Fuente: Elaboración propia.

**Anexo**  
**Tabla No. 2**  
 Estructura General del Área  
 Problemática de la Línea de Investigación

| <b>C I E N C I A S   C O N T A B L E S</b>   |   |
|--|---|
| <b>Aspectos teóricos y normativos</b>  | <b>Campo de acción</b>  |
| Análisis de las Normas y Principios vigentes en la información contable para la toma de decisiones.                      | La práctica contable en las pequeñas, medianas y grandes organizaciones.  |
| Efectos de la tributación en la información contable para la toma de decisiones.   | Incidencia de los impuestos en la información contable y en la gestión financiera de las empresas.  |
| Estudio de los Sistemas y Procedimientos contables   | Estudio y análisis de los Sistemas y Procedimientos contables utilizados por las organizaciones.<br><br>El uso de la información contable en la planificación, el control y la toma de decisiones |
| <b>C I E N C I A S   F I N A N C I E R A S</b>   |   |
| <b>Aspectos teóricos y normativos</b>  | <b>Campo de acción</b>  |
| Estudio de la evolución de la Administración Financiera.   | Análisis de las decisiones de inversión.  |
| Estudio de los instrumentos de análisis de la Administración Financiera (modelos contables, matemáticos y estadísticos). | Análisis de las decisiones de financiamiento.   |
| La Administración Financiera en el contexto de la pequeña, mediana y gran organización.                                  | Análisis de las decisiones sobre utilidades y dividendos.   |
| La Administración Financiera en el corto, mediano y largo plazo.   | Estudio de tópicos especiales de Administración Financiera  |

Fuente: Elaboración propia.

**Anexo**  
**Tabla No. 3**

Temas a Investigar por Campos de Acción

| <b>CAMPO DE ACCIÓN DE LAS CIENCIAS CONTABLES</b>   | <b>ALGUNOS TEMAS A INVESTIGAR</b>   |
|--|---|
| <i>La práctica contable en las pequeñas, medianas y grandes organizaciones</i>                           | a.- Análisis de la incidencia de los principios, normas, declaraciones, publicaciones técnicas y demás aspectos legales, aprobados durante los últimos diez años en la elaboración de los estados financieros y en la gestión empresarial.<br>b.- Estudio de la práctica contable en las empresas manufactureras, comerciales, de servicios, públicas, privadas, pequeñas, medianas y grandes, así como su incidencia en la gestión organizacional.<br>c.- Análisis comparativo de la práctica contable desarrollada por las empresas familiares y empresas de capital mixto. |
| <i>Incidencia de los impuestos en la información contable y en la gestión financiera de las empresas</i> | a.- Análisis del régimen impositivo venezolano y sus efectos en la gestión financiera de las empresas venezolanas, regionales y estatales.<br>b.- Evaluación de la política fiscal venezolana orientada a incentivar el proceso exportador.<br>c.- Análisis del proceso exportador venezolano.<br>d.- Evaluación de los impuestos estatales y municipales, como incentivos para invertir en el estado Mérida, en el contexto del establecimiento de la Zona Libre, Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida (ZOLCYT).   |
| <i>Estudio y análisis de los sistemas y procedimientos contables utilizados por las organizaciones</i>   | a.- Análisis de los sistemas contables utilizados por los distintos sectores productivos de la economía desde la perspectiva de generación de información pertinente y útil para la toma de decisiones:<br>-Financieros: banca, seguros y otros.<br>-Manufacturero: alimentos, bebidas y tabacos, madera, metales, construcción.<br>-Instituciones públicas: ministerios, alcaldías, gobernaciones, oficinas del estado.  |

Fuente: Elaboración propia.

**Anexo**

**Tabla No. 3 (continuación)**

Temas a Investigar por Campos de Acción

| <b>CAMPO DE ACCIÓN DE LAS CIENCIAS CONTABLES</b>  | <b>ALGUNOS TEMAS A INVESTIGAR</b>   |
|---|---|
| <p><i>El uso de la información contable en la planificación, el control y la toma de decisiones (tópicos de la contabilidad administrativa)</i></p> | <p>a.- Análisis comparativo de la aplicación de las metodologías tradicionales y moderna en la gestión de costos.</p> <p>b.- Análisis comparativo y por sectores de los costos de mano de obra, dentro del proceso productivo, en el ámbito mundial, latinoamericano, venezolano y regional.</p> <p>c.- Evaluación de la incidencia de la participación que tienen los costos indirectos de fabricación en los costos totales de producción, con respecto a la mano de obra directa.</p> <p>d.- Comparación y explicación de las estrategias de control y reducción de costos empleadas, tanto por el nivel gerencial como operativo en las PyMES venezolanas, regionales y estatales.</p> <p>e.- Comparación y explicación del comportamiento de los costos en la cuantificación de las ganancias por sectores de la economía.</p> <p>f.- Análisis de los procesos de abastecimiento de la materia prima en las empresas venezolanas (relación con los proveedores, condiciones, procesos de empaque y distribución, exportaciones, aranceles, etc.</p> <p>g.- Estudio y aplicación de sistemas innovadores: papel de la gestión por la calidad total, la gestión estratégica de costos y los costos asociados con la calidad.</p> <p>h.- Estudio de los costos en el sector servicios: análisis de la cadena de valor y los costos para el sector, aplicación de la teoría general de costos en la gestión de las entidades bancarias.</p> <p>i.- Descripción y análisis de la estructura de costos y su relación con la productividad y rentabilidad de las organizaciones.</p> <p>j.- Propuestas sobre sistemas de control y reducción de costos que permitan aumentar la productividad y rentabilidad de las organizaciones.</p> |

Fuente: Elaboración propia.

**Anexo**

**Tabla 3 (continuación)**

Temas a Investigar por Campos de Acción

| <b>CAMPO DE ACCIÓN DE LAS CIENCIAS FINANCIERAS</b>              | <b>ALGUNOS TEMAS A INVESTIGAR</b>   |
|---|---|
| <i>Análisis de las decisiones de inversión</i>                  | <p>a.- Estudio de las inversiones de capital de las empresas venezolanas y/o regionales: características, frecuencia, requisitos legales, incentivos económicos y fiscales.</p> <p>b.- Determinación de la forma como se incorporan las variables inflación y riesgo en la formulación y evaluación de proyectos de inversión y explicar su incidencia en el caso de las empresas venezolanas.</p> <p>c.- Análisis de la evolución y estado actual de las empresas calificadoras de riesgo en Venezuela.</p>  |
| <i>Análisis de las decisiones de financiamiento</i>             | <p>a.- Análisis y evaluación de la administración de los gastos acumulados como fuente de financiamiento espontánea a corto plazo.</p> <p>b.- Exploración y evaluación de las opciones reales de financiamiento para las empresas venezolanas y/o regionales.</p> <p>c.- Análisis de la economía informal y sus formas de financiamiento.</p> <p>d.- Estudio y análisis del financiamiento informal: ¿quiénes lo usan? ¿Con qué frecuencia? ¿Cuál es su costo? ¿Cuáles son los requisitos? ¿Cuáles son sus modalidades?</p> <p>e.- Estudio de las Organizaciones no Gubernamentales (ONG) y las formas de financiar sus distintos programas y proyectos y proponer formas alternativas de financiamiento.</p> <p>f.- Estudio y evaluación del arrendamiento financiero como fuente de financiamiento para las empresas venezolanas: ¿quiénes se benefician? ¿Cómo opera?, información estadística sobre su evolución en el caso venezolano. Tratamiento contable y financiero del arrendamiento financiero.</p> <p>g.- Análisis del impacto financiero de los créditos otorgados por distintos organismos a las PyMES (en ejecución).</p> |
| <i>Análisis de las decisiones sobre utilidades y dividendos</i> | <p>a.- Determinación de los niveles promedio de utilidades obtenidas por las empresas nacionales, regionales y/o estatales durante los últimos 10 años y evaluar los factores que inciden en tales niveles.</p> <p>b.- Estudio y evaluación del proceso de distribución y pago de dividendos y de reinversión de las utilidades obtenidas por las empresas nacionales, regionales y/o estatales y explicar la conformación de dicha estructura.</p> <p>c.- Estudio de la conformación de la estructura de capital de las empresas nacionales, regionales y/o estatales y explicar la conformación de dicha estructura.</p>  |

Fuente: Elaboración propia.

**Anexo**

**Tabla No. 3 (continuación)**

Temas a Investigar por Campos de Acción

| <b>CAMPO DE ACCIÓN DE LAS CIENCIAS FINANCIERAS</b>          | <b>ALGUNOS TEMAS A INVESTIGAR</b>  |
|---|--|
| <i>Análisis del capital de trabajo</i>                      | <p>a.- Evaluación de la administración del efectivo y las inversiones temporales, y analizar las posibilidades reales de inversión existentes en Venezuela.</p> <p>b.- Evaluación de la administración de las cuentas por cobrar y por pagar, en las pequeñas, medianas y grandes empresas nacionales, regionales y estatales.</p> <p>c.- Análisis del <i>factoring</i> como alternativa generadora de efectivo para la PyME.</p> <p>d.- Análisis de las inversiones y administración de inventarios, estudio económico, contable y financiero. Caso: empresas nacionales, regionales y estatales.</p> <p>e.- Estudio de la administración del capital de trabajo y proponer modelos adaptados a las empresas venezolanas.</p>   |
| <i>Estudio y aplicación de las herramientas financieras</i> | <p>a.- Desarrollo de modelos de gestión, evaluación y planificación financiera adaptados a las empresas industriales, comerciales y de servicios.</p> <p>b.- Estudio y aplicación de la relación costo-volumen-utilidad, analizar cada variable en el caso de las empresas nacionales, regionales y estatales.</p> <p>c.- Comparación y evaluación del uso de indicadores de análisis financiero por distintos sectores de economía venezolana.</p> <p>d.- Conocimiento y uso de las herramientas matemáticas financieras en las grandes decisiones que deben tomar las empresas.</p>  |
| <i>Tópicos especiales de finanzas</i>                       | <p>a.- Determinación de estrategias financieras para pequeñas, medianas y grandes empresas, para los distintos sectores: agrícola, industrial, comercial y de servicios.</p> <p>b.- Análisis del efecto de las políticas macroeconómicas en la gestión financiera de las empresas pequeñas, medianas y grandes.</p> <p>c.- Aplicación de los modelos de valoración de empresas en marcha. Adaptados a las empresas de cada sector.</p> <p>d.- Desarrollo de modelos de simulación financiera para las empresas venezolanas, según el sector al que pertenecen.</p> <p>e.- Estudio y análisis comparativo de la nueva Ley de Mercado de Capitales, otras leyes financieras y sus efectos en la gestión empresarial.</p> <p>f.- Evaluación de la gestión financiera como elemento dinamizador para lograr la competitividad de las empresas venezolanas.</p> |

Fuente: Elaboración propia.

## Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos

Morillo, Marisela \*

### Resumen

La rentabilidad continúa siendo la motivación más importante para quienes invierten capital en una empresa. Conocer los factores de los cuales depende la rentabilidad, se constituye en un instrumento insustituible para controlarla. Por otra parte la reducción de costos obedece tanto a causas internas (maximización de utilidades), como externas de competitividad. La contabilidad de gestión ofrece técnicas para la reducción de costos y la creación de valor, que contribuyen a elevar la rentabilidad financiera de la empresa al mejorar el margen de utilidades y la participación en el mercado.

**Palabras Claves:** utilidades, rentabilidad, costos, calidad, eficiencia, actividad.

## Financial Profitability And Costs Reduction

### Abstract

Continuous remains the most important motivation for those who invest capital in a company. To know factors, on which the profitability depends, represents an instrument insustituible to control it. On the other hand the reduction of costs obeys to internal causes so much (maximisation of utilities), as external of competitiveness. The administration accounting offers techniques, to reduce costs and the creation of value that contribute to elevate the financial profitability from the company when improving the margin of utilities and the participation in the market.

**Key words:** utilities, profitability, costs, quality, efficiency, activity.

---

Recibido: 00-11-16 Revisado: 01-03-99 Aceptado:01-04-03

\* Magister en Administración (2000), Licenciada en Contaduría Pública (1988), Licenciada en Administración (1994). Profesora Asistente de la Cátedra de Contabilidad de Costos. Coordinadora de la Sección de Extensión del Centro de Investigación y Desarrollo Empresarial (CIDE). Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela.

## 1. Introducción

El desempeño financiero de una empresa, es sin duda uno de los aspectos más importantes y difíciles de determinar. En la búsqueda de su determinación se han creado medidas cuantitativas como utilidad, rentabilidad, liquidez y otros, e indicadores cualitativos como innovación, perspectivas de mercado, talento y moral de los empleados, lealtad de los clientes, calidad de administración y otras.

Los indicadores cualitativos son menos estáticos y absolutos que los indicadores cuantitativos, por cuanto el desempeño no puede ser evaluado aisladamente, por ejemplo, a través de utilidades en un medio económico cambiante y de competencia inclemente (Sallenave, 1990). Los indicadores cuantitativos pueden ser opacados por algunos factores, como la no consideración del tiempo para la obtención de utilidades, el peso desmesurado otorgado a los beneficios y costos de corto plazo, la ignorancia de los costos de oportunidades perdidas y las ventajas financieras de largo plazo, producto de un desempeño efectivo de las actividades de manufactura, y la no capitalización del valor del uso eficiente de una red de distribución, entre otras (Gayle, 1999). Además, los indicadores cuantitativos pueden verse mejorados con el menoscabo de otros, a tal efecto,

“La utilidad es una mentira cuando está acompañada de una pérdida de la capacidad de competencia ... por la mengua de la participación en el mercado, ... de la tasa de innovación o ... de la flexibilidad financiera...” (Sallenave, 1990: 75).

Sin embargo, la empresa requiere mejorar constantemente su utilidad para permanecer en el tiempo. A través de un mejoramiento de sus ganancias se puede pretender el crecimiento organizacional, gracias a las inversiones realizadas en investigación y desarrollo, tecnología y capacitación. Todo el pensamiento económico capitalista gira sobre

la idea de las utilidades, y aunque criticada sigue siendo la motivación más importante para el empresariado. Por otra parte, los inversionistas además de evaluar el desempeño de la empresa en la cual se disponen a invertir a través de indicadores cualitativos desearán comparar las utilidades que esperan obtener con la de otras alternativas de inversión.

Por ello, a continuación se pretende analizar algunos factores que influyen en el nivel de rentabilidad de una empresa, como herramientas necesarias para la gerencia en el control e identificación de oportunidades para incrementarla, además se resumen algunas herramientas de la contabilidad de gestión para la reducción de costos que también contribuyen con el incremento de la rentabilidad.

## 2. La Rentabilidad Financiera y sus Componentes

La rentabilidad es una medida relativa de las utilidades, es la comparación de las utilidades netas obtenidas en la empresa con las ventas (rentabilidad o margen de utilidad neta sobre ventas), con la inversión realizada (rentabilidad económica o del negocio), y con los fondos aportados por sus propietarios (rentabilidad financiera o del propietario).

La Utilidad neta es el incremento del patrimonio resultante de una operación lucrativa de la empresa, esperado por quienes invierten en el capital social de una compañía para incrementar el valor de su inversión. Es un efecto sobre el patrimonio mediante el incremento de cualquier activo (no necesariamente efectivo) o la disminución del pasivo (Meigs, *et al*, 1999).

La *rentabilidad financiera* señala la capacidad de la empresa para producir utilidades a partir de la inversión realizada por los accionistas incluyendo las utilidades no distribuidas, de las cuales se han privado. Dicha rentabilidad se calcula mediante el siguiente coeficiente: Utilidad Neta / Capital Contable (Urias, 1991). Para mejorar el nivel de renta-

bilidad financiera se pueden incorporar cambios en la rotación del capital contable, en el margen de utilidad neta y, en el apalancamiento financiero, dado que la rentabilidad financiera está compuesta por el producto entre el *margen de utilidad neta sobre ventas*  $\text{Utilidad neta} / \text{Ventas netas}$  y la *rotación del capital contable*  $(\text{Ventas netas} / \text{Capital contable})$ , (Figura No. 1).

Incrementar la rotación del capital contable no es sencillo por cuanto no depende de la empresa únicamente, sino de las condiciones de mercado que permitan incrementar el nivel de ventas. Éstas a su vez dependen del producto, de la oferta de otros productos y, otros factores, lo cual se traduce en un problema de competencia (Falicoff, 1997). Otra alternativa es disminuir el capital contable como fuente de financiamiento (distribución de utilidades) manteniendo constante el nivel de ventas, para ello se debe incorporar deuda (o aplazamiento de deuda) en la estructura financiera (palanca financiera), maniobra que incrementa el riesgo financiero de la empresa.

Acudir al apalancamiento financiero es sano, siempre que la deuda de largo plazo financie activos fijos y la deuda de corto plazo al activo circulante, de tal forma que se sincronicen los vencimientos de las deudas con las entradas de efectivo. Otra condición, es que las tasas de interés de la deuda no superen la rentabilidad del negocio (Sallenave, 1990), definida esta última como la proporción de utilidades netas obtenidas por la empresa a partir de los activos disponibles, sin importar la fuente de financiamiento de los mismos  $(\text{Utilidades Netas} / \text{Activos Totales})$  (Urias, 1991). Si el costo del endeudamiento supera a la rentabilidad del negocio se produce una disminución de la rentabilidad para los propietarios (rentabilidad financiera), dado que la empresa no obtuvo una rentabilidad suficiente para cubrir los costos de los recursos ajenos.

Incrementar la deuda, cuidando que la rentabilidad del negocio no sea superada por

los costos de las misma es cuestionable, dado que mientras mayores sean los niveles de endeudamiento mayor será su costo, debido al riesgo percibido por los acreedores. Sin embargo, existen pasivos con bajos costos, como el de los proveedores y los créditos preferenciales ofrecidos por programas de financiamiento industrial y organismos públicos. Además de buscar créditos de bajo costo, también se puede incrementar la rentabilidad del negocio, la cual se puede expresar también como aparece en la figura No. 2, y combinarse con la ecuación de la rentabilidad financiera. Al realizar esta combinación puede observarse como con un aumento de la relación entre el pasivo y capital contable (aumento de deuda) y del factor rentabilidad económica puede mejorarse la rentabilidad financiera. Según Sallenave, aumentar la rentabilidad económica o del negocio es la maniobra más sana y duradera.

¿Cómo mejorar la rentabilidad económica? La respuesta está en sus componentes: el margen de utilidad neta en ventas (también componente de la rentabilidad financiera) y la rotación de los activos  $(\text{Ventas netas} / \text{Activos totales})$  (Figura No. 3).

Se debe hacer crecer la rotación de los activos, disminuyendo el nivel de activos o incrementando las ventas con los mismos activos disponibles, a través de esfuerzos promocionales, disminuciones de precios y otros. Al tratar de incrementar la rotación de los activos se debe considerar la actividad a la que se dedica la empresa, su capacidad instalada y los mercados que abarca, factores de los cuales depende el comportamiento de las ventas y el nivel de activos.

Estas alternativas se contradicen entre sí, dado que la disminución de los activos puede traer una disminución de las ventas y de las utilidades. En este caso, no mejoraría ni la rotación ni el margen de utilidades sobre ventas (Sallenave, 1990). Se deben minimizar los activos siempre que no se deprima la actividad operativa de la empresa, tratar de disminuir los créditos por mala gestión de co-

---

**Figura No. 1**

Rentabilidad Financiera

$$\text{Rentabilidad Financiera} = \frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Capital Contable}} = \frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Ventas netas}} \times \frac{\text{Ventas netas}}{\text{Capital contable}}$$

Fuente: Elaboración propia con base a datos tomados de Falicoff, 1997.

---

---

**Figura No. 2**

Rentabilidad Económica o del Negocio

$$\text{Rentabilidad Económica o del negocio} = \frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Activos totales}} = \frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Pasivo} + \text{Capital contable}}$$



$$\text{Utilidad neta} = \text{Rentabilidad Económica} (\text{Pasivo} + \text{Capital Contable})$$



$$\text{Rentabilidad Financiera} = \frac{\text{Rentabilidad Económica} (\text{Pasivo} + \text{Capital Contable})}{\text{Capital Contable}}$$



$$\text{Rentabilidad Financiera} = \text{Rentabilidad Económica} * ( 1 + \text{Pasivo} / \text{Capital Contable} )$$

Fuente: Sallenave, 1990: 69.

---

---

**Figura No. 3**

Rentabilidad Económica

$$\text{Rentabilidad Económica} = \frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Activos totales}} = \frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Ventas netas}} \times \frac{\text{Ventas netas}}{\text{Activos totales}}$$

Fuente: Sallenave, 1990 : 65.

---

branza (medidas para la mejor selección de clientes, incentivar a los vendedores en función del cobro, y usar el factoring), eliminar el exceso de inventarios, mejorar el manejo de la liquidez (reducción del número de cuentas bancarias), reducir el ciclo de comercialización, arrendar activos fijos y otros. Esto no sólo mejora el denominador de la rentabilidad operativa sino que incrementa las utilidades al eliminar costos como de oportunidad, almacenamiento, seguros y otros; además si se logra trabajar con menos activos se requerirá menos financiamiento y a su vez se incurrirá en menos costos financieros (Amat, 1998).

Igualmente se debe cuidar que la baja de activos corresponda con una baja de los pasivos y que la relación entre el activo y el pasivo circulante se mantenga, de lo contrario la empresa cambia su estructura y rentabilidad financiera (Sallenave, 1990).

Para mejorar tanto la rentabilidad financiera como la económica se debe incrementar el margen de utilidad neta sobre ventas, la cual se define como la proporción de ventas netas de la empresa que serán utilidades a ser repartidas como dividendos o capitalizadas, y calculada mediante el coeficiente: Utilidad neta/ Ventas netas (Gitman, 1996). Para incrementar la rentabilidad, a partir del margen de utilidad sobre ventas, se tienen dos alternativas, la primera consiste en aumentar la participación en el mercado. Una empresa, con un gran volumen de ventas multiplicado por un moderado margen de utilidad obtendrá una considerable ganancia, que por supuesto tendrá que ser medida respecto a la inversión realizada por sus propietarios. La segunda alternativa, consiste en elevar el margen de utilidad sobre ventas a partir de factores cualitativos que intentan incrementar el precio de venta (innovación, diferenciación del producto, posicionamiento y segmentación de mercado), y a partir de herramientas que intentan disminuir los costos. De esta manera, una empresa con moderado nivel de ventas o pequeña participación en el mercado, logra mejorar considerablemente su rentabilidad gra-

cias a un fuerte margen de utilidades (Sallenave, 1990).

### 3. Necesidad de Reducir Costos

Cuando se manejan un margen de utilidades con unos ingresos constantes (ventas de difícil incremento o precios fijados por la competencia) la única alternativa viable es disminuir los costos, para mejorar la rentabilidad económica, hacia la búsqueda de un apalancamiento financiero positivo y un incremento en la rentabilidad financiera.

La reducción de costos también es una salida para las empresas industriales, que siempre tienen altos niveles de activos, es decir, deben controlar sus costos para contrarrestar la baja rotación de activos y obtener una rentabilidad económica más elevada.

Antiguamente las estrategias de reducción de costos se reflejaban al interior de la organización. Consistían en el aprovechamiento de la capacidad, instalada para disminuir los costos unitarios y generar un apalancamiento operativo positivo (incremento de los ingresos de forma más que proporcional en relación a los costos por la presencia de costos fijos en la estructura de costos).

De hecho, la contabilidad gerencial tradicional tiene como causal único de costos al volumen de producción. Su pensamiento gira alrededor de los costos fijos frente a los variables, con el análisis del modelo costos-volumen-utilidad y el punto de equilibrio. Actualmente, dado los avances tecnológicos que generan enormes diferenciaciones de productos con ciclos de vidas más cortos, y con exigencias de calidad, es difícil reducir costos atendiendo sólo al volumen de producción.

Por ello, el concepto de Gerencia Estratégica de Costos viene a dar soporte al análisis financiero necesario en los temas de gerencia estratégica, como lo son análisis de la cadena de valor, análisis de posicionamiento estratégico y análisis de causales de

costos. Respecto a los causales de costos, la Gerencia Estratégica de Costos acepta que los costos son impulsados por diversos factores interrelacionados en forma compleja, y el hecho de encasillar el comportamiento de costo a una simple cuestión de volumen puede ser estratégicamente peligroso. Las empresas, al tener presentes y manipular un conjunto de causales de costos más grande (calidad, diseño de producto, lazos con proveedores y clientes, líneas de productos y otros) tienen más posibilidades de recuperar su rentabilidad, que aquellas que piensan que la rentabilidad sólo depende del uso eficiente de planta (Shank, 1998).

Erróneamente las reducciones de costos son prácticas coyunturales, realizadas de forma elemental sólo cuando la empresa no obtiene una rentabilidad satisfactoria, cuyo resultado se traduce en recortes de gastos supuestamente innecesarios y superfluos. El proceso de reducción, en un análisis de corto plazo, presenta un enfoque limitado que genera resistencia y concluye con la reducción de costos diluida y no con un seguimiento e información oportuna. La reducción debe establecerse como una estrategia resultante de la visión y definición estratégica del negocio.

Las empresas no sólo requieren reducir costos por cuestiones relacionadas con las utilidades (enfoque interno), sino también por factores relacionados con la competencia (enfoque externo). Cualquiera que sea el enfoque de la estrategia, apunta a la maximización de las utilidades, a través de supervivencia y crecimiento. Las razones de origen interno ya fueron analizadas, pero las razones externas tienen que ver con los costos del producto y con la creación de valor (Falicoff, 1997). En el modelo de Porter (1980) un negocio puede competir teniendo costos bajos (liderizando en costos) u ofreciendo productos de calidad superior (diferenciación del producto) (Shank, 1998).

Una empresa requiere disminuir sus costos, porque sencillamente sus competidores trabajan con costos menores o porque los

precios son impuestos por la competencia, y superar una debilidad de la empresa en el contexto en que se desenvuelve. La empresa también puede crear mayor valor a sus clientes con el mismo costo que la competencia o crear un valor equivalente con un costo inferior, y así crear una ventaja competitiva, partiendo de que la generación de valor no es mayor costo sino mayor satisfacción al cliente a través de diferenciación con características de producto (empaques, frescura, rapidez y certeza de distribución, instrucciones, atención al cliente) importantes para el consumidor (Falicoff, 1997).

El hecho de que un producto tenga un alto valor a los consumidores (calidad), también asegura a la empresa estabilidad en el mercado que a su vez resguarda e incrementa su nivel de ingresos y por ende su rentabilidad, siempre que el valor generado supere los costos incurridos para realizarlo.

No existe una estrategia de reducción de costos que pueda generalizarse; para adoptar o diseñar alguna se debe considerar el sector en el cual se desenvuelve la empresa y la intención de la gerencia. Sin embargo se han desarrollado temáticas que pueden ayudar a alcanzar la eficiencia (Falicoff, 1997), como las técnicas de la contabilidad de gestión. Existen criterios enmarcados dentro de la contabilidad de gestión y la administración de costos, los cuales identifican las actividades innecesarias, a fin de disminuir costos producidos por las ineficiencias, e incrementar a la vez la calidad, tanto en las actividades de producción como en las de comercialización. Estas técnicas son adoptadas por empresas que desean liderazgo en costos para competir (Ramírez, 1997).

#### **4. La Contabilidad de Gestión y la Reducción de Costos**

Antiguamente los sistemas de costos acumulaban costos a fin de valorar inventarios y calcular el costo de lo vendido, olvidándose de que la función de costeo es la de ad-

ministrar costos y buscar mejoras continuas en la empresa (Ramírez, 1997). La tendencia moderna se orienta a la creación y utilización de la contabilidad de gestión o dirección. A continuación, se presentan algunas definiciones de la contabilidad de gestión:

“ (...) procedimiento de crear y comunicar información cuantitativa y cualitativa, para la administración (...), en el momento oportuno y relativa a (...) fenómenos económicos, para lo cual debe interpretarlo (...), e informarlo pertinente y oportunamente.” (Osorio, 1996: 10).

“La contabilidad de dirección o gestión, plantea (...) la asignación eficiente de recursos, analizando (...) las funciones de producción (...) la de costos y el comportamiento de los mercados. Su objetivo consiste en la maximización de beneficios” (Mallo, et al, 2000: 45)

“(…) orienta la búsqueda del conocimiento hacia la interpretación de los comportamientos en la circulación interna de valores dentro de las organizaciones y su objetivo esta vinculado (...) con la toma de decisiones, el planeamiento y el control de las unidades económicas en su conjunto y de las operaciones (...), tiene por (...) destinatarios a los decisores internos de la organización.” (Osorio, 1996: 9).

El objetivo de la contabilidad de gestión es la toma de decisiones para la competitividad, considerando el contexto de la organización, a través de la planeación estratégica y la mejora de procesos internos, cuantitativa y cualitativamente, en todas las funciones y segmentos de la organización. Igualmente, lograr el aprovechamiento de todos los recursos escasos para maximizar resultados.

La contabilidad de gestión debe interpretar todos los fenómenos económicos en el interior (gestión) de la organización, y fenó-

menos suscitados por cambios externos que afectan tanto las entradas (output), y salidas (input) del proceso productivo, como la globalización, acuerdos y asociaciones, los cuales desencadenan cambios en las políticas económicas, desregularización de la economía en las actitudes y preferencias de los consumidores, y tecnológicos.

## 5. Técnicas de la Contabilidad de Gestión

A continuación se presentan algunas técnicas de gestión, procedimientos utilizados para la reducción de costos y el uso óptimo de los recursos. Estas técnicas de gestión se encuentran enmarcadas dentro de distintos sistemas de costos, los cuales han sido combinados por empresas que experimentan profunda complejidad y crecimiento, motivadas por las presiones económicas, culturales y sociales del mercado.

### 5.1. Costeo por Objetivo y Costeo Kaizen

El costo por objetivo es una técnica adoptada por las empresas japonesas, para penetrar en los mercados extranjeros, el cual consiste en ofrecer un producto de calidad (satisfacción de las necesidades del cliente) y además ofrecer un precio que le asegure la demanda. Para ello se parte de un precio meta y de un nivel de utilidad planeada, que determinan los costos en que debe incurrir la empresa por ofrecer dicho producto, costo meta (Costo meta = Precio meta – Utilidad deseada). De esta forma se altera la ecuación de  $\text{Precio} = \text{Costo} + \text{Utilidad}$ .

Con esta técnica, queda acotado el costo máximo a incurrirse para poder vender cierto producto, siendo la única alternativa hacer disminuir costos o sacrificar beneficios, ya que son los elementos fijados por la gestión interna de la empresa.

El proceso de costeo por objetivo implica proyecciones de precio, determinación del beneficio deseado, y conocimiento tecnológico de la empresa. En la primera operación,

se debe considerar el ciclo de vida del producto, concepción del producto, reacciones del competidor, consumidor al cual se dirige, y otras. La segunda, se deriva de la elaboración de un plan de beneficios que tenga la empresa para la reinversión o según las necesidades de financiamiento. Y la tercera, puede obtenerse de productos similares elaborados por la empresa o por sus competidores que sirven de referencia para calcular el costo meta y el proceso de manufactura del nuevo producto (Osorio, 1996), como un proceso regresivo del cual no pueden excederse los ingenieros. Es decir, luego de sustraer una utilidad aceptable del precio estimado se compara el costo meta con el costo estimado, y si el último excede al costo meta se puede cambiar el diseño del producto, del proceso o de la logística para tratar de reducir costos. También se puede plantear un margen de utilidad más bajo, o decidir no elaborar el producto (Gayle, 1999).

En esta técnica se utiliza la ingeniería de valor, para establecer el costo objetivo, la cual se basa en la idea de que los productos y servicios tienen que desempeñar funciones cuya cuantía de valor guarda relación con los costos incurridos por la empresa; y es aplicada en la etapa de investigación y desarrollo, motivando al descubrimiento de formas creativas para reducir los costos, en contraste con el control de costos efectuado en la contabilidad tradicional a través del costeo estándar (Gayle, 1999).

El costeo Kaizen a diferencia del costeo por objetivos, proporciona mejoramiento continuo y reducción de costos en la fase de proceso productivo, mediante la inclusión de actividades específicas en cada departamento y período contable. De esta manera al relacionar el costeo por objetivos y el costeo kaizen se pueden disminuir costos durante toda la vida del producto, en el ciclo de diseño, desarrollo y manufactura.

El costeo Kaizen funciona como un control presupuestal (Gayle, 1999), puesto que proyecta los costos con base en mejoras futu-

ras, en lugar de prácticas y métodos actuales, donde para cumplir dicho presupuesto deben efectuarse las mejoras, las cuales surgen de los empleados de cualquier nivel de la organización. Por ejemplo, las mejoras pueden ser la automatización de cierto proceso o la reducción de tiempos de instalación de equipos o de limpieza. El presupuesto calcula el impacto financiero de los cambios y determina el costo de su implantación (Horngren, 1996). La meta de este costeo es reducir los costos por debajo del costo estándar, de manera que no centra su atención en el cumplimiento de estándares y en el estudio de variaciones de los sistemas tradicionales de costos (Gayle, 1999), sino en el cumplimiento de las mejoras mediante la investigación cuando no se logren las cantidades "Kaizen" presupuestadas.

## 5.2. Costeo del Ciclo de Vida del Producto

Es una metodología que trata de influenciar los costos de los productos elaborados, a partir de un diseño adecuado. En este sistema se recolectan los costos de cada una de las etapas del ciclo de vida del producto, desde la investigación y desarrollo hasta la comercialización, de tal manera que se puedan tomar acciones durante las primeras etapas del ciclo de vida (concepción, diseño y pruebas) que permitan abatir costos en las etapas de producción (conversión), logística (distribución, promoción, garantía y servicio postventa), y consumo (compra, operación, mantenimiento, reparación y eliminación) (Hansen, et al, 1996).

Durante la fase de concepción y diseño, se puede dar un mayor aporte para que los productos sean de menor costo; una vez iniciada la etapa de producción es difícil disminuir costos (Gayle, 1999). Para ello se deben comprender las actividades y los costos asociados al ciclo de vida de cada producto, y así poder aplicar diseños de productos y de procesos para disminuir costos en manufactura, logística y consumo. También, se deben identificar las relaciones existentes entre éstos

costos, dado que algunos diseños de productos que implican, por ejemplo, una reducción de costos en el consumo aumentan considerablemente los costos en la etapa de manufactura, lo cual elimina el efecto positivo sobre la reducción de costos (Hansen, et al, 1996).

### 5.3. Costeo Basado en Actividades y Administración Basada en Actividades

El costeo basado en actividades (ABC) del inglés Activity Based Costing es "...una metodología desarrollada para facilitar el análisis estratégico de los costos relacionados con las actividades que más ... consumen recursos de una empresa" (Nakagawa, 1995: 40). Es un método que primero acumula los costos incurridos en la organización, para cada actividad, a través de impulsores de costos (factores causantes del consumo de recursos por parte de las actividades), y luego aplica los costos de las actividades a los objetos de costos (productos, proyectos, clientes, etc) mediante impulsores de actividades (factores causantes del consumo de actividades por parte de los objetos de costos).

Para el mejoramiento continuo no basta con calcular el costo de cada una de las actividades llevadas a cabo dentro de la cadena de valor, se debe utilizar dicha información para formular estrategias (Ramírez, 1997).

El ABC "(...) aporta valorización de las actividades, en tanto que la administración basada en actividades ( ABM ) las analiza en términos de lograr su reducción (...)" (Osorio, 1996:32). El ABC tiene carácter instrumental que se reduce a la asignación de costos a las actividades y a los productos elaborados, mediante al análisis de ciertos factores que pueden generar costos, pero no consideran la estructura global de los costos de la empresa (Osorio, 1996). El ABC, aporta datos al AMB, los impulsores (de actividades o recursos) indican las razones por las cuales se realiza una actividad y los recursos que se consumieron para la realización de la misma.

El ABM, tiene por objetivo incrementar el valor agregado a los clientes y a la vez incrementar las utilidades a la empresa mediante el mismo valor agregado. Para ello debe identificar las necesidades de los clientes para satisfacerlas a un costo óptimo, mediante:

- La eliminación de las actividades que no agregan valor a los productos, no apreciadas por los clientes o no esenciales para la marcha de la organización.
- La reducción de tiempo y esfuerzo necesario para desempeñar las actividades.
- La racionalización las actividades costosas, idear maneras mejores de hacer las cosas.
- El análisis de las actividades significativas que proporcionen oportunidad de agregar valor.
- La comparación de las actividades con las de otras compañías o de otras áreas de la empresa, aún cuando existan algunas actividades que agregan valor no significa que incrementen calidad o que sean eficientes.

La empresa debe decidir además el destino de los recursos sobrantes de las actividades eliminadas o racionalizadas; es decir, utilizar la capacidad ociosa en otras actividades más rentables, como la fabricación de otros productos, o eliminarlos de la organización (Ramírez, 1997).

### 5.4. Teoría del Valor y la Cadena de Valor

La Teoría del Valor, se fundamenta en la percepción subjetiva y motivacional de los consumidores al comprar cierto artículo, de tal forma que el valor se incrementa al satisfacer las necesidades mejor que la competencia, a un precio que no rebase las disponibilidades del consumidor. El análisis de la cadena de valor proporciona funciones o cualidades a un producto a un menor costo sin sacrificar el desempeño del mismo, con el fin de crear valor al consumidor, a los accionistas y

a todos los integrantes de la organización.

El objetivo consiste en conocer y descomponer cada una de las fases del proceso productivo y de comercialización para identificar aquellos elementos que son de valor para el consumidor (generadores de valor) y elementos que son determinantes del costo (generadores de costos) para tratar de mejorarlos y controlarlos respectivamente, y crear ventajas competitivas para la empresa. Todos estos generadores deben ser evaluados frente a los generadores de la competencia y de productos que satisfacen la misma necesidad.

El análisis de la cadena de valor, esta estrechamente vinculado con el ABC y la AMB, y sus pasos dentro de cualquier organización son:

- Definir la cadena de valor (actividades creadoras de valor, desde la búsqueda de materias primas hasta la entrega del producto al consumidor final), para ello se debe dividir todas las actividades de la empresa en procesos, desde el desarrollo del producto, pasando por los procesos productivos, hasta el servicio al cliente. Lo importante es observar en dichos procesos como se incrementa el valor para los clientes a un costo adecuado. Además de asignar el costo que involucra cada una, se deben agrupar aquellas actividades que sean homogéneas y separar las de costos considerables, los que son llevados a cabo de forma distinta por la competencia, y los que tengan potencialidad de crear diferenciación. Es necesario también considerar actividades de soporte llevadas a cabo por los departamentos de servicio, como personal, contabilidad, relaciones públicas, etc.
- Identificar los generadores de costo en cada una de las actividades, los cuales representan variables de las cuales depende el consumo de costos por parte de las actividades, expresados en términos de servicio al cliente, solicitudes atendidas, número de especificaciones y otras,

por ejemplo: tiempo de empaque, de horneado, volumen de producción, etc.

- Identificar los generadores de valor, en cada una de las actividades, los cuales son todos los factores por los cuales los clientes estarían dispuestos a pagar, por ejemplo: tiempo de respuesta, textura, sabor, empaques duraderos, etc.
- Desarrollo de ventajas competitivas, a través de disminución de costos y de diferenciación de productos. Es decir, la empresa debe expresar los generadores de costos y de valor en términos monetarios, para controlar y minimizar los primeros y a la vez mejorar o acentuar los últimos mejor que la competencia.

Las estrategias para crear ventajas competitivas deben basarse, por una parte en un programa de reducción de costos, como el costeo basado en actividades, la administración basada en actividades, justo a tiempo, que le permitan ofrecer los productos a los mejores precios. Por otra parte deben vivir constantemente la competencia, "ofrecer algo mejor y diferente" de tal manera que los consumidores estén dispuestos a pagar más (Ramírez, 1997).

#### 5.5. Control Total de Calidad

El control total de calidad es una cultura incorporada en la administración de las organizaciones, la cual tiene por finalidad alcanzar la excelencia en todas las dimensiones, tanto del producto o servicio que se ofrecen, como de los procesos por medio de los cuales se llevan a cabo, considera la excelencia definida por el cliente hacia toda la organización. La filosofía de calidad se fundamenta en conceptos levantados por expertos como Deming, Juran y Crosby. El primero, trata sobre la calidad dirigida por los clientes. Un producto o un servicio es de calidad cuando reúne ciertos atributos o requerimientos que permiten satisfacer las expectativas del cliente.

En este orden de ideas, existe la cali-

dad de diseño (valor inherente del producto en el mercado), y calidad de conformidad (grado en el cual el producto se adapta a ciertas especificaciones técnicas o de diseño). La calidad de conformidad es responsabilidad del departamento de producción, y la de diseño debe obedecer a patrones dictados por las investigaciones de mercado, las cuales definen las preferencias de los consumidores incluso comparadas con las alternativas de la competencia. Ambas concepciones de la calidad deben coincidir de manera que se satisfaga las necesidades y expectativas de los clientes.

El segundo concepto se refiere a extender lazos con los proveedores y clientes. Todas las líneas de producción deben funcionar como una red cooperativa, donde cada uno es proveedor del proceso subsiguiente, y a su vez cada proceso es cliente del anterior, los cuales tienen requerimientos de calidad. Así quedan definidos clientes internos y externos (distribuidores, detallistas o consumidores finales).

El tercer concepto se basa en la orientación hacia la prevención, prevenir es preferible que corregir, planear el trabajo y realizarlo evitando reprocesamientos. Antiguamente, se revisaba el producto al finalizar la cadena productiva para detectar daños o defectos, se incurrían en costos de inspección y reprocesamiento. La administración debe establecer medidas de prevención previas y durante el proceso productivo.

El cuarto concepto, señala la mejora continua. Mejora de productos, de los procesos, las maquinarias y los métodos de trabajo. Para esto se debe establecer una metodología de trabajo basada en una serie de preguntas: ¿Qué se desea mejorar?, ¿Por qué?, ¿Dónde se realizará?, ¿Cuándo debe ser implantada?, ¿Quién participará?, ¿Cómo es el enfoque de solución? y ¿Cuál es el costo y los beneficios de hacer la mejora?

El último concepto, se refiere a la calidad desde el inicio, es decir, hacer las cosas correctas desde la primera vez, para lo cual

el personal debe estar plenamente convencido. De esta manera, las fallas o el trabajo defectuoso no continúa desplazándose en la línea de producción para tener consecuencias posteriores. El personal debe tener actitudes, convencimiento de que la cultura de calidad está encaminada al beneficio común, y no para encontrar culpables o responsables (Ramírez, 1997).

Los costos de calidad son erogaciones efectuadas por las empresas para corregir la mala calidad y alcanzar los requerimientos exigidos por los clientes en procesos, productos, servicios y sistemas. La existencia de dichos costos explica el interés de las organizaciones por el logro de excelentes niveles de calidad que incrementen su competitividad y aseguren la permanencia en el mercado.

La filosofía de la calidad total se basa en promover el mejoramiento continuo y verificar que se produzca, pero como no se puede mejorar eficientemente lo que no se mide, el control de calidad total se apoya en la estadística de los reportes de producción, referidos a los costos asociados a la calidad (Ramírez, 1997). Los costos de calidad se clasifican en: costos de prevención (importes erogados para prevenir y evitar el incumplimiento de los requerimientos en cualquier producto, servicio, proceso y/o sistema de la empresa, conducen a la disminución de otros costos, son una inversión para evitar costos futuros); costos de evaluación (erogaciones generadas por la inspección de los productos, servicios, procesos y/o sistemas para asegurar que cumplen con los requerimientos exigidos por las normas, a fin de evitar el envío de artículos fuera de la norma); costos por fallas internas (importes generados por no cumplir con los requerimientos de los productos, procesos, servicios y/o sistemas en los cuales la organización tiene control. Las fallas son detectadas por la actividad de evaluación); y costos por fallas externas (son los erogados por no cumplir con los requerimientos de productos, procesos, los servicios y/o los sistemas no controlados directamente por la em-

presa, son costos ocultos, porque afectan la imagen del negocio, haciendo que los clientes insatisfechos desistan de los productos y comuniquen su descontento a otras personas).

Un reporte sobre costos de calidad debe informar en detalle sobre cada uno de los costos descritos en unidades monetarias. Los costos de control (prevención y evaluación) deben ser más cuantiosos que los costos de fallas (externas e internas), al menos deben orientarse hacia ello en la medida que se avanza en la filosofía de calidad total (Ramírez, 1997). Este informe se constituye en una herramienta para el control de costos, lejos de medir solo la calidad en términos no financieros, que facilita a la gerencia seleccionar el nivel de calidad que minimice los costos de calidad total, control y fallas, (Shank, 1998).

Una vez conocidos los costos asociados a la calidad es fácil responder a la pregunta ¿Por qué la calidad total mejora la productividad? La respuesta no es otra que la inexistencia de desperdicios y reprocesamientos y a la mejora de los procesos, originan mejores resultados con menos esfuerzo (Ramírez, 1997).

## 5.6. Justo a Tiempo

Un cambio favorable de costos ocurre al incorporarse un criterio basado en el Justo a Tiempo (JAT). En forma amplia es considerado como un grupo de procedimientos que ayudan a gestionar la reducción de los tiempos totales del proceso para fabricar y vender un producto, aplicado a todas las empresas (manufactureras, de servicio y otras). Estos procedimientos erróneamente suelen asociarse únicamente con el abastecimiento de materiales, pero en realidad se aplica a todo el proceso productivo (manufactura) incluyendo la comercialización del producto; puesto que tienen como propósito lograr un procesamiento ininterrumpido de la producción para minimizar el tiempo total necesario, desde el ini-

cio de la fabricación hasta la cobranza de las ventas del mismo.

El JAT, se basa en la filosofía de producir cuando se requiera en las cantidades demandadas por los clientes, éstos últimos pueden ser consumidores finales del producto (clientes externos) o procesos productivos sucesivos en el proceso de transformación (clientes internos). De hecho este sistema toma relevancia conjuntamente cuando se produce para órdenes de compra. Ningún proceso se inicia sin antes haber recibido un llamado del cliente, partiendo que todo llegue justo a tiempo. Como todo se produce en cantidades necesarias, no existen inventarios. Por el contrario en las metodologías tradicionales las demoras se generan por producciones excesivas frente a la demanda, basados en la determinación del lote económico de pedido u otros modelos que equilibran costos de pedido frente costos de mantenimiento de inventarios (Osorio, 1996).

Estos procedimientos nacen de la voraz competencia extranjera, que ofrecen productos de alta calidad a menores precios. Con los ahorros de tiempo no sólo se reducen costos por eliminarse los inventarios sino que se gana calidad y flexibilidad en la entrega de los pedidos a los clientes (Ramírez, 1997).

El tiempo total de producción se divide en: tiempo de procesamiento, consumido cuando se transforma la materia prima y demás componentes del producto; y tiempo que no añade valor al producto, consumido cuando la materia prima o partes semiprocesadas se encuentran esperando para su procesamiento, también incluye el tiempo de preparación de máquinas, inspección y otros (Osorio, 1996). Tanto en el abastecimiento como en la manufactura, el JAT trata de eliminar todas las actividades que no incrementan valor al producto.

El criterio JAT, es más amplio que la reducción de tiempos, al introducir la técnica de "Jalar el sistema", el cual consiste en relacionar todo el proceso productivo desde el departamento de embarque de productos termi-

nados hacia atrás, hasta abastecimientos, de tal manera que nada se realiza si no es solicitado. Una visión opuesta es la de programación de la producción, "empujar el sistema", en la cual se produce para mantener un inventario de productos terminados y ocupar la capacidad productiva de la fábrica.

En el JAT todo parte de la fecha de entrega, para comenzar a coordinar los recursos y cumplir con la misma, evitando el flujo de efectivo estático (esfuerzo adelantado e innecesario) y la iliquidez.

El JAT debe estar acompañado de gestión de calidad total y del análisis de la cadena de valor, por cuanto los defensores de "empujar el sistema" argumentan su utilización para amortiguar los tiempos de abastecimiento, cambio de proveedores, o reponer producción defectuosa. El JAT tendrá que apoyarse en un sistema de mejoramiento continuo (Ramírez, 1997).

El JAT también conlleva ventajas en los sistemas de acumulación de costos. A diferencia de los sistemas por órdenes específicas y por proceso donde se hace un seguimiento continuo de los costos a lo largo de todo el proceso productivo, en el JAT no se mantienen cuentas de productos en proceso ni de materias primas, sino que se contabilizan en cuentas de control la mano de obra directa, los costos indirectos y los cancelan cuando los productos son terminados en cuyo momento los costos totales incurridos (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos) son asignados a los costos de los productos vendidos y al inventario de productos terminados. En el JAT se acelera el proceso, no se hace registro de compra o consumo de materia prima, ni el costo alguno en el proceso de transformación, de manera que evitan actividades contables que no añaden valor al producto.

Aún cuando algunas empresas no puedan adoptar del todo la técnica del JAT, pueden incorporar algunos aspectos de los expuestos con el fin de disminuir costos (Gayle, 1999).

## 6. CONCLUSIONES

Todo sistema de costos debe permitir planificar, medir y controlar los costos a cualquier nivel de la empresa, sólo así se pueden tomar decisiones coherentes que permitan maniobrar las variables (costos, ventas, activos, y otras) para incrementar la rentabilidad financiera, puesto que gran parte del comportamiento de dichas variables dependen del mejoramiento continuo, que permite a su vez el uso racional de recursos (reducción de costos y activos) y el perfeccionamiento de las actividades que añaden valor y diferenciación al producto (incremento de la unidades vendidas y precios).

La economía occidental ha estado citando exitosos modelos japoneses, que apuntan a la maximización de beneficios mediante la minimización de costos. La diferencia radica en la cultura de gestión. En Japón no se recorta, se racionaliza, por ejemplo no se despide al trabajador sino se le hace consciente de la crisis o recesión que vive su empresa y acepta ser retirado mientras que la misma se recupera. Cada trabajador esta involucrado en la estructura de costos y preparado para cristalizar sus ideas. Por ello antes de comenzar a reducir costos es recomendable recordar el criterio de la racionalización, que no es recortar, sino aplicar el principio de la necesidad para evitar disminuciones en la calidad del producto, basado en la sistematización, la participación de todas las líneas del personal y la permanencia (Cagliolo, 1997). El éxito de la reducción de costos por sencilla o ingeniosa que sea, depende de los deseos de realizar los cambios, de la comunicación, del apoyo de la dirección, y de la dedicación. El éxito no depende del tecnicismo sino de factores motivacionales y grupales (Cagliolo, 1997), también depende de la originalidad de la idea. Además, es conveniente evitar que los clientes se sientan amenazados por las medidas de reducción de costos de la empresa, por cuanto se reflejaría en la imagen y por consiguiente en el nivel de ventas (Amat, 1998).

## Referencias

- Alvarez, *et al* (1996). **Contabilidad de Gestión Avanzada**. McGrawHill. México.
- Amat y Soldevila. (1998). **Contabilidad de Gestión y Reducción de Costes**. Ediciones Gestión 2.000. España.
- Cagliolo, M. *et al* (1997). **Gestión de Reducción de Costos Aplicada a las Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes)**. V Congreso Internacional de Costos: Costos, productividad y rentabilidad. México.
- Falicoff, S. y R. Argento. (1997). **Estrategias de Reducción de Costos**. V Congreso Internacional de Costos: Costos, productividad y rentabilidad. México.
- Gayle, Rayburn (1999). **Contabilidad y Administración de Costos**. McGraw – Hill. Sexta edición. México.
- Gitman, L. (1996). **Administración financiera básica**. 3a. ed. Edit. Harla. México.
- Hansen y Mowen (1996). **Administración de Costos. Contabilidad y Control**. International Thomson Editores, S.A. México.
- Horngrén, Et al (1996). **Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial**. Prentice Hall. México.
- Mallo, Carlos Et al.( 2.000). **Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión**. Prentice Hall. España.
- Meigs y Meigs. (1998). **Contabilidad. La Base para la Toma de Decisiones Gerenciales**. McGraw – Hill. Décima edición. México.
- Nakagama, M. (1995). **ABC. Costeo Basado en Actividades**. Editorial Atlas. Brasil.
- Osorio, O. (1996). **Tendencias Actuales de la Contabilidad de Gestión**. VII Congreso Venezolano de Contaduría Pública. Puerto La Cruz
- Ramírez, D. (1997). **Contabilidad Administrativa**. McGrawHill. México.
- Sallenave, J. (1990). **Gerencia y Planeación Estratégica**. Edit. Norma. Colombia.
- Shank y Govindarajan. (1998). **Gerencia Estratégica de Costos**. La nueva herramienta para desarrollar ventajas competitivas. Editorial Norma. Colombia.

## Calidad, Productividad y Costos: Análisis de Relaciones entre estos Tres Conceptos\*

Rincón de Parra, Haydeé\*\*

### Resumen

La economía mundial del presente, y en particular la economía venezolana, es cada vez más compleja, difícil, interdependiente y competitiva. Dentro de este escenario, donde las dificultades tienden a ser condiciones normales de trabajo, la mejor respuesta a las situaciones económicas y de producción es la calidad, la productividad y la disminución de los costos. Con el presente trabajo se tiene como propósito contribuir a aclarar el sentido de dirección de la empresa en materia de calidad, productividad y costos tomando como referencia las relaciones que existen entre estos tres conceptos. Del análisis bibliográfico realizado se infiere que una de las relaciones viene dada por: *A mayor calidad, mayor productividad y menores costos.*

**Palabras clave:** Competitividad, Calidad, Productividad, Eficiencia y Efectividad, Costos.

## Quality, Productivity and Costs: Relationship Analysis among these Three Concepts

### Abstract

The world economy at the present time and particularly the Venezuelan economy, is more and more complex, hard, interdependent and competitive. Inside this scenery, where the difficulties stretch out to be normal conditions of work, the best answer to the economical and production situations is the quality, productivity and the lowering of costs. The purpose of the present work is to contribute in clarifying the direction of the company in matters of quality, productivity and cost, considering as a reference the existing relation among these three concepts. It is implied that one of the relations depends on: *greater quality, greater productivity and lower costs.*

**Key words:** Competitiveness, Quality, Productivity, Efficiency y Effectiveness, Costs.

---

Recibido: 00-11-08 Revisado: 01-02-24 Aceptado:01-03 -26

\* Trabajo presentado en el VII Congreso Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de la Contabilidad Directiva. Cruzando Fronteras: Tendencias de la Contabilidad Directiva para el Siglo XXI, celebrado del 4 al 6 de julio del 2001. León, España.

\*\* Participante del Doctorado en Ciencias Administrativas, Convenio UNESR-UNET. Magister en Gerencia de Empresas, Mención Industrial (1995). Lic en Contaduría Pública (1983). Profesora Asociado de la Cátedra de Contabilidad de Costos. Coordinadora de la Revista Actualidad Contable FACES. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes, Mérida. Venezuela. Email: haydocc@yahoo.com. Telefax: 0274-2443269.

## 1. Introducción

Uno de los signos más característicos de la sociedad de hoy es sin duda alguna la preocupación explícita por la calidad, la productividad y los costos en todos los ámbitos de la economía internacional. Sin embargo, esta preocupación ha adquirido diferentes matices en función del sector de la economía en cuestión y del contexto nacional del que se trate.

En el caso de la economía venezolana, ésta se encuentra signada por las limitaciones y retos que la moldean y condicionan, tiene la oportunidad histórica de desarrollarse hacia niveles cuantitativos y cualitativamente superiores, mediante la gestión eficiente de sus propias fuerzas productivas y el esfuerzo de todos los sectores involucrados en la generación interna de trabajo y riqueza. Se considera que la gerencia actual debe sufrir cambios de enfoque, de expectativas y bases conceptuales con relación a la concepción global que se tiene de la empresa y, en particular, de su clima humano y cultural.

Como dice Blanco (1999), si los gerentes se comprometen con el país y con sus gentes, si tienen un buen ascendiente y liderazgo, si administran de manera transparente creyendo y respetando a su gente, dando ánimo en el trabajo con el ejemplo, inculcando en sus seguidores la necesidad de laborar con calidad, productividad y optimizando costos, muy seguramente conducirán a cualquier país en desarrollo a una posición respetable en el mercado mundial. Es el momento, ahora, de comprometernos con un proceso de transformación orientado hacia la competitividad en el ámbito internacional, mediante el mejoramiento continuo y planificado de las variables pertinentes.

## 2. Calidad, Productividad y Costos

Este trío de conceptos se puede analizar como un todo prácticamente inseparable, por cuanto el cambio de uno cualquiera de

los elementos afecta a los otros dos. Durante mucho tiempo se hizo énfasis en la mejora de la productividad, bajo el supuesto de que, como consecuencia natural, se incrementarían los niveles de calidad. La evidencia demuestra ahora que el camino es exactamente el opuesto. Los incrementos de productividad no sólo no conducen definitivamente hacia la mejora de la calidad; sino que, incluso, la pueden deteriorar. Se propone entonces a la luz de la experiencia, que se dé prioridad a las estrategias de garantía de calidad, las cuales, en consecuencia, incrementan la productividad y minimizan los costos, y no a la inversa.

Al respecto, Blanco señala que a veces las empresas tratan de mejorar la productividad del trabajo mediante el pago de incentivos económicos individuales por el cumplimiento de ciertas metas de producción. En muchos de estos casos, si los trabajadores no son conscientes de la importancia de la calidad y la optimización de los costos, realizan las actividades de manera rápida y descuidan detalles importantes en los productos que pueden afectar la confiabilidad de éstos, y, por ende, su competitividad. En otras ocasiones, las empresas fabrican productos de excelente calidad con la máxima eficiencia y ahorro de recursos, pero con precios que no son competitivos en el mercado internacional. Por razón de esa inseparabilidad de los tres aspectos objeto de estudio (calidad, productividad y costos), se considera que es el momento de establecer estrategias gerenciales. Una de estas estrategias estaría orientada al análisis de estos tres conceptos de manera integral.

Antes de iniciar el análisis específico de la relación entre los tres elementos, conviene establecer con claridad algunos de los conceptos fundamentales y la interrelación entre los mismos, tal y como serán interpretados en el resto de este trabajo, a saber: competitividad, calidad, productividad, eficiencia y efectividad, y costos.

## 2.1. Competitividad

Con esta palabra se quiere significar que los bienes y servicios que provienen de los sectores productivos, deben tener la oportunidad de competir exitosamente en el mercado internacional.

“Son productos competitivos, en categoría global, aquellos cuyos precios corresponden a la franja de mercado estimada, los que tienen calidad certificada, los que se entregan oportunamente, los que incluyen innovaciones fruto del conocimiento y la tecnología y los que han sido hechos pensando en el cliente, usuario o consumidor, con la confianza y duración especificadas y garantizadas, además de un conveniente servicio de mantenimiento y posventa” (Blanco, 1999: 16).

Los productos competitivos son los que cumplen especificaciones universales y se pueden vender en el mercado internacional sin ningún problema; es decir, los bienes y servicios deben satisfacer normas internacionales de competitividad.

Ahora bien, el reto de transformar productos tradicionalmente protegidos por barreras arancelarias y competitivos en el medio regional en productos comercializables en el mercado mundial, es muy grande *¿Cómo lograrlo?*

De acuerdo con Blanco, lo primero que hay que hacer es un diagnóstico del mercado y de la competencia. Se debe, mediante un profundo conocimiento del funcionamiento del mercado internacional, conocer cuáles son las necesidades y expectativas de los clientes en los diferentes países, qué compañías conforman la competencia y cómo se comportan, cuáles son las principales tendencias del mercado, cuáles son los segmentos del mercado con mejores oportunidades, cómo deben ser los precios, únicos o diferenciados;

si existen restricciones arancelarias o mecanismos de subsidio para los productos de la competencia, etc.

En esta fase de diagnóstico del mercado y de la competencia, el uso de tecnologías modernas de comunicaciones e informática se hace indispensable. Actualmente existe un buen número de empresas que venden la información comercial, completamente actualizada, de carácter internacional sobre el tipo de productos o servicios, precios, cantidad, sitios y empresas que los demandan. La información se puede comprar a estas empresas o, si se está en posibilidad, es mucho mejor crear las fuentes propias de datos. La oportunidad que brinda Internet actualmente, y que se incrementará en un futuro no muy lejano, permite este tipo de actividad.

*En el caso venezolano, vale la pena mencionar la labor desarrollada por el Banco del Exterior y el Ministerio de Industria y Comercio para ayudar a los empresarios a efectuar sus exportaciones.*

En segundo lugar, los sistemas logísticos necesarios para la competencia internacional deben ser capaces de brindar información instantánea, entre otras, del estado de los pedidos, de su ubicación, de las cantidades, del sistema de empaque, del peso y de las fechas precisas de entrega. Se debe conocer la documentación necesaria de cada país, los aranceles, las restricciones y barreras de cada región. Las redes de transporte y los sistemas de carga por emplear, tanto interna como externamente, deben ser altamente eficientes para evitar deterioros, pérdidas, etc., y para garantizar la entrega de las mercancías a tiempo, en los sitios previamente establecidos.

En tercer lugar, los sistemas de manufactura deben producir en excelentes términos de calidad, productividad y oportunidad. Los sistemas de planeación, programación y control de producción deben ser capaces de proporcionar información oportuna y veraz de las materias primas, los procesos, el estado de las órdenes de pedido, las compras, los

costos, los precios, las fechas de entrega, los inventarios disponibles, etc.

Es importante señalar que todo el personal debe estar comprometido con la competitividad como estrategia de supervivencia de la empresa; por lo tanto, los empresarios deben estar conscientes de quiénes son sus clientes, de cuáles son sus necesidades a satisfacer y de los precios objetivos (precios planeados) que harán vendibles sus productos o servicios en el mercado.

En lo que respecta a las empresas venezolanas, además de considerar lo planteado en los párrafos anteriores, se debe tomar en cuenta el marco político-económico que las rodea, debido a que las barreras arancelarias y controles de precios, productos de políticas inconclusas, sitúan en algunos casos, los productos en situaciones desleales con respecto al resto del mundo.

## **2.2. Calidad**

Definir en qué consiste la calidad de un producto o servicio es algo complicado. Una primera idea del término calidad es: siempre hay una mejor forma de hacer las cosas. Una frase corta y sencilla, pero aplicable hasta en los procesos más complejos que puedan existir en el mundo entero.

Así como ésta, existen infinidad de frases que podrían explicar muy brevemente en que consiste el mejoramiento continuo de los procesos de trabajo; que es lo que en realidad busca la calidad de gestión mediante una definición, cuantificación, eliminación y prevención del desperdicio; para lograr un aumento de la productividad y una calidad y excelencia en los productos. Pero lo importante no es conocer de una manera fría y técnica lo que encierra esta definición, sino ir un poco más allá, internalizar dentro de cada uno, lo que significa: un cambio de actitud tomando conciencia de que la idea no está en formular utopías, sino hacerlas realidad siendo flexibles en nuestra mentalidad; sólo así se tendría la seguridad de ser capaz de hacerlo hoy

mejor que ayer y mañana mejor que hoy. Dentro de este contexto, es importante resaltar que según el enfoque de calidad total de Kaoru Ishikawa, ésta depende del interés de los gobiernos por educar a su gente. No se debe esperar que el hombre se haga económicamente activo, para inculcarle principios que norman su conducta hacia ese sentido.

Desde el punto de vista de adaptación, las empresas enfrentan hoy en día un constante cambio económico. En consecuencia, deberían estar mejor preparadas operativa y gerencialmente para afrontar tales cambios. Por lo general, en la mayoría de las empresas (caso venezolano) se aplica el control retro-alimentativo; es decir, se espera tener el producto terminado para saber si se cumple con los requerimientos establecidos, y si éste no cumple con ellos, hay que corregirlo o simplemente se pierde y hay que intentarlo de nuevo. Tal vez, así se obtiene un aumento de la calidad; pero, al mismo tiempo, se aumenta el desperdicio y los costos, se disminuye la productividad, y las posibilidades de competir en los mercados regionales o internacionales son muy remotas.

“El término calidad, por lo general lo asociamos con productos o servicios excelentes, que satisfacen nuestras expectativas y, más aún, las rebasan. Tales expectativas se definen en función del uso que se dará al producto o servicio en cuestión y de su respectivo precio de venta” (Besterfield, 1995:1).

“Con bastante frecuencia, calidad quiere decir conformidad con los planos y especificaciones y el control de calidad determina si el producto es conforme (...) Calidad se utiliza en un sentido más amplio y significa adecuación para el uso por parte del usuario (...) y abarca tanto la calidad de diseño, como la calidad de conformidad” (Campanella, 1992:163).

“Un producto de calidad debe cum-

plir sus especificaciones metrológicas, debe ser adecuado para el uso que se le ha de dar, debe ser confiable y durable, no debe presentar fallas o deficiencias, debe tener un apropiado servicio de mantenimiento, repuestos y posventa, se debe entregar a tiempo, en las cantidades precisas ordenadas, etc.” (Blanco, 1999:18).

La Asociación Americana de Control de Calidad (ASQC, del inglés American Society for Quality Control), define la calidad como la totalidad de prestaciones y características de un producto o servicio que son la base de su capacidad para satisfacer necesidades explícitas o implícitas.

Juran (1990) enseña que la calidad de un producto no es el resultado del azar o de la buena suerte, sino el fruto del cumplimiento de todo un proceso de planificación. Conocer cuáles son las necesidades y expectativas del cliente es quizá la parte más difícil del ciclo de la calidad. Sin embargo, actualmente existen herramientas metodológicas que ayudan a traducir las necesidades del cliente a especificaciones de diseño y producción. Si se planifica la calidad y se produce de acuerdo con los planes, los productos, al final, resultarán de buena calidad.

Se debe tener en cuenta que las características de la calidad se identifican, en primer lugar, a través de la investigación de mercados, que muestra lo que quieren los consumidores (el enfoque de la calidad basado en el usuario final). Estas características se trasladan a los atributos que debe tener el producto (el enfoque basado en el producto). Después, el proceso de fabricación asegura que los productos se realizan cumpliendo de forma precisa las especificaciones (enfoque basado en la producción)

En resumen, un proceso que omita alguno de estos puntos no dará como resultado un producto que satisfaga al cliente.

Es de hacer notar que la calidad co-

mienza con la gente que labora en la empresa. Para cualquier gerente el concepto y las herramientas de la calidad total deben ser los principios nobles para poder convencer al más escéptico. No puede existir un gerente que no desee que su empresa entre en un proceso continuo de mejora, para poder satisfacer a plenitud las necesidades de sus clientes. Todas las personas en la empresa deben comprender que la calidad no es una moda, sino una estrategia de supervivencia, que la empresa no puede ser competitiva en tanto no satisfaga al cliente, mientras no elimine el desperdicio, mientras no trabaje con parámetros de productividad y mientras no optimice los costos.

Pero, ¿Qué se entiende por calidad total? ¿Por qué se hace énfasis sobre la calidad? ¿Por qué la calidad es importante? ¿Qué se pretende con el mejoramiento de la calidad?

“La calidad total se entiende como una estrategia competitiva que la alta gerencia decidió implantar para satisfacer mejor las necesidades de los clientes y aumentar el retorno de la inversión” (Alexander, 1994:1).

Horngren, *et al* (1996:794) señalan que:

“Se hace énfasis en la calidad, porque los costos asociados con la calidad son considerables. Los costos de calidad varían de 15 a 20% de los ingresos de ventas de muchas organizaciones, y con un buen programa de calidad, se pueden obtener ahorros sustanciales e ingresos más elevados”.

Para Heizer y Render (1997) La calidad es muy importante en el ámbito de la empresa, porque la afecta en cuatro aspectos fundamentales:

- a. Costos y cuota de mercado: la mejora de la calidad lleva a la vez a mejorar la cuota de mercado y a rebajar los costos.
- b. Reputación de la empresa: la calidad apa-

recerá en la percepción de los nuevos productos, en las prácticas de empleo y en la relación con los proveedores.

- c. Seguridad de los productos, en el sentido de que las organizaciones no deben diseñar, producir y distribuir productos o servicios, capaces de producir daños materiales o personales durante su uso (el caso de los cauchos defectuosos fabricados por la Firestone y utilizados por la Ford en unos de sus productos).
- d. Implicaciones internacionales: para poder competir de una manera eficaz en una economía mundial, los productos deben ajustarse a unas exigencias globales de calidad y precios.

La calidad es tan importante en el ámbito internacional, que se han desarrollado toda una serie de normas de calidad diferentes. Japón, la Unión Europea (UE) y los Estados Unidos han desarrollado sus propios estándares de calidad (Heizer y Render, 1997).

#### *a. Norma Industrial Japonesa.*

La especificación japonesa para la gestión de la calidad se publicó como la norma industrial Z8101-1981. Este estándar sentencia: Para implementar un control de calidad efectivo es necesaria la colaboración de todo el personal de la empresa, incluyendo la alta dirección, directivos, supervisores y trabajadores en todas las áreas de actividad corporativa, tales como investigación de mercados, investigación y desarrollo, diseño y planificación de los productos, preparación de la producción, compras, producción, control, ventas y servicio posventa, así como también en control financiero, administración de personal y, formación y educación.

#### *b. Norma ISO 9000 Europeas.*

La Unión Europea ha desarrollado las series ISO 9000 sobre normas de calidad. El objetivo de estas normas es el de forzar el establecimiento de unos procedimientos de gestión de la calidad para las empresas que estén presentes en el mercado europeo. Va-

rios factores hacen que las series ISO 9000 sean objeto de interés, a saber: a) las normas pueden conseguir una aceptación en el ámbito mundial, b) los estándares se están aplicando ahora a los productos hechos o importados por la UE, y c) la adhesión a las normas es necesaria para la certificación de productos.

#### *c. Normas Americanas.*

La Asociación Americana para el Control de Calidad (ASQC) ha desarrollado especificaciones equivalentes a las de la Unión Europea. Estas son:

Q90: proporciona una visión general y una introducción a los estándares, definiciones y conceptos relacionados con la calidad.

Q91: es la norma general para el diseño, desarrollo, producción, instalación y servicio posventa de productos y servicios.

Q92: es una extensión de la Q91 con un mayor detalle, enfocada hacia organizaciones de producción, instalación y servicio posventa de productos o servicios.

Q93: es una extensión de Q91 con un mayor detalle, y enfocada hacia organizaciones específicamente dedicadas a inspección y verificación, y hacia distribuidores y contratistas.

Q94: proporciona las líneas básicas para la gestión y auditoría de un sistema de control de calidad.

Finalmente, se tiene que la calidad total, como ha sido comprobada por la reacción en Cadena Deming (Deming, 1989) lleva a una organización, por medio del mejoramiento continuo, a aumentar su productividad, incrementar su mercado de clientes y a reducir costos.

## **2.3. Productividad**

En cualquier discusión económica, la productividad ocupa un primer plano en las apreciaciones tanto de los dirigentes políticos como de los hombres de negocios. El con-

cepto de productividad merece pues, una consideración seria y detenida. Precisa, para lograrla, examinar uno tras otro los criterios de quienes están interesados en el desarrollo de esta herramienta gerencial.

Desde el punto de vista económico, el elemento final en el cual el inversionista se forma su juicio sobre el progreso de su empresa es, tradicionalmente, el último renglón del estado de ganancias y pérdidas: **la utilidad**. Lograr una tendencia favorable de ésta con relación a un rendimiento satisfactorio del capital invertido es la meta final. La utilidad refleja el resultado neto de los esfuerzos de la gerencia en planear y desarrollar la producción, las compras, el mercadeo, los recursos humanos, las transacciones financieras y los otros factores de las operaciones de la empresa.

Sin embargo, a largo plazo, el factor más importante para el buen desenvolvimiento de una empresa es su adaptación al progreso tecnológico y a los avances de la administración científica, lo que resulta en nuevos y mejores productos, de mayor calidad, a precios más accesibles al consumidor. El progreso de una empresa en este sentido, se refleja en algo que se puede llamar *reducción de los costos reales de producción*; es decir, asumir la cantidad física de los insumos en forma de materia prima, trabajo y capital, por unidad de producto; en otras palabras, en utilizar mejor los recursos empleados en la producción, y esto se traduce en un aumento de la productividad.

¿Qué se entiende por productividad y cómo se mide?

El desarrollo del pensamiento económico y gerencial sobre la productividad conduce a entenderla como un fenómeno complejo, que reviste una importancia estratégica de primer orden para las empresas que aspiran convertirse en sobresalientes, y, así permanecer en el tiempo.

El concepto de productividad, si bien muy popular en los últimos años, todavía está

envuelto en un manto de confusión. Para algunos autores, la productividad se concentra en la medición de indicadores, cuya variación en el tiempo evidencia el comportamiento de la empresa y el estímulo en el proceso de toma de decisiones.

Para otros la medición es menos importante y recomiendan dedicar los esfuerzos en la motivación y participación de los trabajadores. Consideran que si se logra que cada persona actúe más productivamente, el resultado global se traduce necesariamente en una empresa más productiva.

Existen muchas formas de medir y analizar la productividad de la empresa; depende de los objetivos que se busquen. Según Prokopenko (1989), citado por Blanco (1999), algunos métodos sencillos y prácticos de analizar la productividad en la empresa son los siguientes:

- a) Medida de la productividad de los trabajadores.
- b) Sistemas de medición para planificar y analizar las necesidades de mano de obra en las unidades de producción.
- c) Sistemas de medición de la productividad del trabajo orientados a la estructura del uso de los recursos de mano de obra. y
- d) Productividad del valor agregado de la empresa.

Sobre el particular, Blanco argumenta que tradicionalmente la productividad total de la empresa, se ha visualizado como una razón matemática entre el valor de todos los productos y servicios fabricados o prestados y el valor de todos los recursos utilizados en hacer el producto o prestar el servicio en un intervalo de tiempo dado, si esta razón resulta mayor que la unidad, indica que de alguna manera se está agregando valor a los recursos durante la producción, en otras palabras, que la salida del sistema productivo es mayor que su entrada.

La mayor dificultad para esta medición

la constituye la diversidad de unidades de medida que se utilizan<sup>1</sup>, además de los instrumentos y tiempo que son necesarios para hacerla, de ahí la necesidad de trabajar con unidades comunes tanto para los productos como para los recursos. Las más utilizadas son las unidades monetarias y las horas-planta. Entre las dos, para efectos prácticos, la de mayor utilidad es la unidad monetaria. Por lo tanto, la información de costos de los recursos utilizados en la producción y precios de venta actualizados de los productos debe estar disponible.

#### 2.4. Eficiencia y Efectividad

La *eficiencia* es un concepto que con frecuencia se utiliza como sinónimo de productividad; se puede resumir como la utilización óptima de los recursos. Un trabajador eficiente debe utilizar los materiales con el mínimo de desperdicio; emplear el mínimo tiempo posible en la producción, sin deteriorar la calidad del producto; utilizar los servicios (electricidad, agua, gas, etc.) en las cantidades necesarias, sin desperdicio, y utilizar los medios tecnológicos (máquinas, equipos, herramientas, etc.) de manera tal que no se deterioren más de lo normal. El uso y conocimiento por parte del operario de los estándares de producción le permitirán saber qué sucede y cómo aprovechar de manera óptima sus recursos. El operario debe participar en la elaboración de los estándares y en la medición de su propia eficiencia, pero esto sólo se puede lograr cuando existe participación, compromiso, logro y reconocimiento.

La *efectividad* se define como el logro exitoso de objetivos establecidos. Es el grado en que se satisfacen las necesidades del cliente. De alguna manera el trabajador debe estar enterado de la forma cómo su contribución al valor agregado del producto sirve para satisfacer las necesidades y exigencias de los clientes. El trabajador debe conocer que ha contribuido a que el producto final sea de la calidad esperada por el cliente, y este conocimiento lo hace sentir mejor. Es por eso, que la capacitación debe ser permanente para tratar de cumplir dos objetivos: *la calidad del producto o servicio y la satisfacción del trabajador al tomar conciencia de que está haciendo las cosas bien, que contribuye de esta manera a la supervivencia de la empresa y al mejoramiento de la economía del país.*

Es importante destacar estos conceptos, en tanto que la productividad es una medida de desempeño, porque está orientada hacia el cliente (efectividad) y, porque mide los aspectos importantes de la producción (eficiencia). Una de las expresiones de la efectividad es la calidad. De esta manera, la calidad se relaciona no sólo con los costos y la productividad, sino que forma parte del concepto de efectividad. Es posible conseguir efectividad con una baja o alta productividad, o se puede ser altamente productivo sin ser efectivo.

#### 2.5. Costos

Junto con la calidad y la productividad, los costos juegan un papel importante en la estrategia competitiva de la empresa. Pero, *¿Qué son los costos?* A grosso modo, hablar

<sup>1</sup> Prácticamente cada producto, cada recurso, tienen su propia unidad de medida. El producto puede estar medido en número de unidades terminadas y utilizar un porcentaje de terminación para medir los productos en proceso. Los recursos humanos se pueden medir en horas dedicadas a la elaboración de los productos. Los materiales se miden en unidades de cantidad, volumen, peso, etc. (láminas, toneladas, metros cúbicos, cuadrados o lineales, etc.), según las características específicas de estos. Los servicios públicos se pueden medir en metros cúbicos, en el caso del acueducto, kilovatios en el caso de la energía, número de llamadas, tiempo y destino en el caso de los teléfonos, etc. El capital se mide en unidades monetarias como el bolívar, el dólar, etc. Sin embargo, hay que tener cuidado de deflactar las cofras (con índices como el de precios al consumidor, el de inflación, etc.) generalmente suministrados por entidades oficiales como el Banco Central de Venezuela (en el caso venezolano) para evitar confusiones con la rentabilidad.

de costos implica hablar de una serie de recursos necesarios para alcanzar una meta y/o lograr un objetivo.

Desde el punto de vista del tema que se desarrolla en este trabajo, los costos se consideran como las cantidades mínimas de recursos, medidas en términos monetarios, para poder elaborar un producto o prestar un servicio. En este contexto, los costos se pueden generar por las actividades que hay que desarrollar en investigación y desarrollo, diseño e ingeniería, compras y almacenamiento, producción (materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación), mercadeo (promoción, publicidad, ventas, distribución del producto, etc.), servicio al cliente, gestión de recursos humanos, administración, gestión de recursos financieros y otras.

Los conceptos de costos y gastos, desde el punto de vista de las finanzas, significan lo mismo, ambos términos se manejan cuando se habla de desembolso de dinero. Sin embargo, desde el punto de vista contable, algunos autores consideran que son diferentes, en el sentido de que el concepto de costos lo asocian con desembolsos de dinero o no, aplicados a los procesos de manufactura (costos de producción) que se aplican a los ingresos del período de una manera mediata y paulatina. Los gastos lo asocian con desembolsos de dinero o no, que no se adicionan al valor de los productos elaborados, sino que se cargan a los ingresos del período de una manera directa, inmediata y en su totalidad.

En cualquiera de los casos, tanto los costos como los gastos influyen de una manera directa en los ingresos afectando la utilidad del período respectivo, por tanto, los costos de producción se deben sumar a los gastos (costos del período) y así determinar un costo total de operación.

Uno de los objetivos básicos de los sistemas de costos es la determinación de los costos unitarios de producción, para la fijación de los precios. Este aspecto debe ser analizado y estudiado en lo siguiente: Tradi-

cionalmente sólo una vez terminado el bien o servicio, se podían determinar los costos de producción, los gastos de administración y ventas, los impuestos y la utilidad; y en función de ello se calculaba el precio de los productos o servicios, que podría no ser competitivo en el mercado. Hoy día se está hablando de un costo objetivo o costo meta (target cost) impulsado por los japoneses. Por medio del target cost se pasa de una gestión de la estabilidad a una gestión del cambio. Al respecto, Rincón (2000), señala que las empresas para lograr nuevos mercados o penetrar en determinados nichos de mercados, deben garantizar la calidad total de los productos, en términos de, satisfacer las necesidades de los clientes, ofrecer un precio que asegure la demanda en el mercado y que les permita un beneficio adecuado, para finalmente, determinar el costo máximo en que pueden incurrir.

*¿Qué hacen los japoneses al respecto?* De acuerdo con Monden (1992) citado por Blanco (1999), los japoneses determinan las necesidades del consumidor y, en función de ello, fabrican un producto que les permita hacer un nicho en el mercado, pronosticando los precios y el comportamiento de los costos. Parten de un precio meta competitivo en el mercado; pronostican una utilidad, estiman los impuestos, plantean metas para gastos de administración y ventas, y establecen metas de los costos de producción. En cualquier etapa del proceso toman la decisión de no producir o de buscar alternativas para reducir los costos con el fin de lograr los precios objetivos.

Con el enfoque antes descrito, las empresas pueden lograr mejoras en la calidad y en la productividad, disminución en los costos y, por consiguiente, ser más competitivas; es decir, mantener nichos de mercados y conquistar nuevos mercados.

Cabe mencionar que en Venezuela, ya existen empresas que han imitado exitosamente a los japoneses en materia de costos, con las técnicas del "target cost".

### 3. Relaciones entre Calidad, Productividad y Costos

Áun cuando en el desarrollo de este trabajo se han esbozado algunas relaciones entre los conceptos estudiados, se exponen, a continuación, las posibles relaciones que existen entre la calidad los costos; entre la productividad y los costos; y entre la calidad y la productividad y, por último, un resumen de las relaciones entre los tres: calidad, productividad y costos.

#### 3.1. Calidad y Costos

El mejoramiento de la calidad y la reducción de costos son compatibles. La calidad aplicada a los procesos de trabajo induce a la reducción de costos. Una mejora de la calidad en los procesos de trabajo respecto a la fabricación, venta y distribución de productos o servicios, origina como resultado una menor cantidad de errores, de productos defectuosos y de repetición del trabajo, corta el tiempo total del ciclo y reduce o elimina el desperdicio de recursos, disminuyendo por tanto, el costo total de las operaciones.

Ullman (1985), citado por Ruelas (1993), señala la existencia de una percepción no justificada de que la calidad y el control de los costos son incompatibles debido a que, por una parte, la calidad cuesta y, por la otra, los controles de costos afectan la calidad. Este autor demuestra que la aparente incompatibilidad no existe como afirmación absoluta. Aunque existen algunos factores tendientes a mejorar la calidad, que sí impactan los costos, como por ejemplo la inversión en bienes de capital, aspectos relacionados con la mano de obra intensiva, que pueden mejorar la calidad de manera sustantiva sin afectar, necesariamente, de una manera negativa los costos.

En resumen, el mejoramiento de la cali-

dad y la reducción de costos se deben llevar a cabo simultáneamente, con el fin de satisfacer los requerimientos del cliente de hoy. Las empresas deben abandonar la filosofía de que una mejor calidad cuesta más dinero.

Lo expuesto, recoge lo planteado por Imai (1998:46): "En un momento en que los clientes exigen un QCD<sup>2</sup> mejor, la gerencia debe hacer énfasis en la prioridad adecuada para lograr estos tres elementos: *¡Primero la calidad! ¡Resístase a la tentación de reducir costos a expensas de la calidad! Y, ¡no sacrifique calidad por entrega!*".

#### 3.2. Productividad y Costos

Las relaciones entre productividad y costos, de acuerdo con el análisis conceptual sobre productividad expuesto en las secciones anteriores, resultan obvias en las propias definiciones. La productividad mejora cuando una menor cantidad de insumos, que significa también menores costos, genera la misma producción. Si se asume la existencia de una producción mayor con un número menor de insumos, lo cual significa también menores costos, la productividad será mayor.

Una forma de ilustrar la clara relación entre costos y productividad, es analizar las dos posibles alternativas que se tienen cuando se considera una política de contención de costos. Una de estas alternativas, no necesariamente excluyente de la otra, es establecer restricciones para la utilización de los insumos con lo cual, evidentemente, los costos disminuyen. La otra es disminuirlos; pero no a expensas del establecimiento de restricciones, sino como resultado de un incremento de la productividad o eficiencia, pues de esta manera se obtienen más unidades de productos por el mismo costo. El efecto entonces es que, en términos relativos, el costo disminuye, y esto sería directamente inverso ante una indiscriminada utilización de insumos o

<sup>2</sup> QCD: siglas que en inglés se refieren a Quality, Cost, Delivery, que traducidas al español significan: Calidad, Costos y Entrega. Este último término se refiere a la entrega puntual del volumen de productos o servicios, para satisfacer las necesidades del cliente. (N. del A.)

una baja productividad o eficiencia, en cuyo caso los costos evidentemente se incrementan (Ruelas, 1993).

### 3.3. Calidad y Productividad

Para Deming (1989) la relación es muy clara, debido a que las estrategias para mejorar la calidad conducen hacia una minimización de los costos, debido a: la disminución en el número de procedimientos que deben repetirse por haberse realizado mal la primera vez, la disminución en los retrasos de proceso y procedimientos, la mejor utilización de los recursos, etc. De aquí, que al mejorar calidad y evitar así las situaciones que se han mencionado, se tiende hacia un incremento de la productividad.

Existe una aparente relación recíproca entre calidad y productividad. Todo depende del énfasis en la estrategia que debe adoptarse para mejorar tanto la calidad como la productividad al mismo tiempo. En apariencia, y durante mucho tiempo, el énfasis se puso casi de manera exclusiva en la productividad, como si al mejorar ésta, se incrementaría, en consecuencia, el nivel de calidad. El resultado no fue el esperado, debido a que se mejoró la productividad, pero en algunos casos hubo un deterioro de la calidad. Si se da prioridad a la calidad sobre la productividad, el resultado es diferente, porque las estrategias orientadas hacia el mejoramiento de la calidad significan ahorros importantes en los procesos de producción, que conducen a una mejora de la productividad.

### 4. Resumen de las Relaciones entre Calidad, Productividad y Costos

Las relaciones entre calidad, productividad y costos pueden resumirse en las siguientes posibilidades, que parecerían ser las más obvias:

- a. A mayor calidad, mayor productividad y menores costos.
- b. A mayor productividad, menores costos y

menor calidad, si es que las estrategias para incrementar la productividad no consideran su impacto en la calidad.

- c. A menor productividad, mayores costos y, muy probablemente, menor calidad.
- d. Si, a pesar de existir baja productividad, se intenta elevar la calidad, es muy probable que los costos se incrementen notoriamente para compensar la baja productividad.
- e. Aunque parezca redundante, es indispensable insistir en que los incrementos en la productividad conducirán, por definición, a la disminución de los costos, pero no siempre a los incrementos de la calidad.

### 5. Conclusiones

La productividad es la medida de eficiencia y eficacia con que funciona el sistema de operaciones. Por ello, el sentido, la razón de ser y la importancia del concepto de productividad en la empresa, están en función de la continuidad y sobrevivencia en un ambiente de crisis y de competitividad. Las consideraciones anteriores, aunada a la oferta de productos y servicios que satisfaga (calidad), constituyen valores inherentes o rectores que guían y orientan la esencia misma de la empresa, en el entendimiento de que tales valores son comprendidos y compartidos por cada uno de los actores dentro de la organización.

La productividad y la calidad son las armas de las que una organización dispone, a fin de no utilizar los incrementos de precios para minimizar los efectos negativos del aumento constante de los costos totales de operación. Se deben buscar, de una manera razonable y racional, incrementos en la productividad siempre y cuando estos se consideren como parte de una estrategia global de garantía de calidad. A veces, la búsqueda de la productividad, a pesar de que puede disminuir los costos, deteriora la calidad.

En resumen, los conceptos de calidad, productividad y costos se deben manejar dentro de las organizaciones, de una manera inte-

gral (holística), que haga posible que el todo sea superior a la suma de las partes (sinergia). Se debe considerar una permanente constancia de mejoramiento continuo, en el sentido de que cada meta que se logra, es un punto de partida para metas mejores

## 6. Consideraciones Finales

El medio principal mediante el cual la humanidad puede superar la pobreza y lograr un estado de relativo bienestar material, es una mayor calidad y productividad. En el caso de las empresas venezolanas, se debe inculcar una actitud pro-activa hacia la productividad y la calidad porque, en el medio empresarial, lo importante es que la empresa sea rentable, aún sin ser productiva.

En Venezuela, se aceptan como irrefutables las premisas siguientes: a) Los recursos a transformar son limitados. b) Las necesidades del hombre son cada día crecientes y, más exigentes. c) Los mercados son finitos. d) Existe una creciente presión social por minimizar el impacto negativo de la contaminación. e) Existe el concepto de libre empresa, esto es que, en algún grado, se compite en términos de proveer servicios y productos de calidad.

Las circunstancias precedentes, más la actual crisis política, económica y social, obligan necesariamente, sin plantear ninguna otra alternativa, a que la empresa venezolana que quiera sobrevivir, y aún el mismo ser humano, deben ser productivos. Por lo tanto, el ser humano debe adoptar una nueva actitud y posición frente a sí mismo, y frente a los demás sobre la filosofía orientada hacia la calidad y la productividad.

Se considera que en las economías mundiales, y muy particularmente en la economía venezolana, se debe impulsar de una manera definitiva la generación de una nueva cultura empresarial, enmarcada en los siguientes aspectos: a) La responsabilidad social de la empresa para integrarse a la comunidad, preservar el medio ambiente y contribuir a la cons-

trucción de una sociedad más justa y responsable. b) La mejora de la productividad y la calidad mediante incentivos a la participación, la capacitación y la democratización de las organizaciones. c) La implantación de un espíritu de evaluación y seguimiento permanente sobre los cambios y novedades tecnológicas que se dan en el ámbito mundial. d) La promoción a la integración de redes de innovación e investigación cooperativa.

Para finalizar, vale la pena una reflexión final: Venezuela es un país con futuro y con grandes riquezas. Si tomamos más conciencia de la nación que tenemos y, desde ahora, empezamos a preguntarnos qué podemos ofrecer en lugar de esperar que se nos dé todo, podríamos, sin lugar a dudas, conseguir cuanto nos proponamos. En resumen, lo que se quiere expresar, es que se lograrían grandes avances y transformaciones en la economía y el desarrollo de nuestro país, si todos, con gran entusiasmo, buscamos en nuestro ámbito interior la productividad y calidad apropiadas a las exigencias del medio.

## Referencias

- Alexander, A. (1994). **La Mala Calidad y su Costo.** Addison-Wesley Iberoamericana. Wilmington, Delaware, U.S.A.
- Besterfield, D. (1995). **Control de Calidad.** Editorial Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., México
- Blanco, L.. (1999). **Productividad: Factor Estratégico de Competitividad a Nivel Global.** Centro Editorial, Escuela Colombiana de Ingeniería, Santafé de Bogotá. Colombia.
- Campanenella, J. (1992). **Principios de los Costos de la Calidad.** Ediciones Díaz de Santos, S.A., Madrid, España.
- Charles, H; Foster, G. y Datar, S. (1996). **Contabilidad de Costos: Un Enfoque de Gerencia.** Editorial Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., México.
- Deming, W. (1989). **Calidad, Productividad y Competitividad: La Salida de la Crisis.** Ediciones Díaz de Santos, S.A., Madrid, España.

- Imai, M. (1998). **Cómo Implementar el Kaizen en el Sitio de Trabajo (Gemba)** Editorial McGraw-Hill Interamericana, S.A., Santafé de Bogotá, Colombia.
- Juran, J. (1990). **Juran y la Planificación para la Calidad.** Ediciones Díaz de Santos, S.A., Madrid, España.
- Heizer, J.; Render, B. (1997). **Dirección de la Producción: Decisiones Estratégicas.** Editorial Prentice Hall Hispanoamericana, S. A., Madrid, España.
- Rincón, H. (2000). **Sistemas de Costos: Convencional y Actual.** Publicación de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales – Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela.
- Ruelas, E. (1993). Calidad, Productividad y Costos, **Salud Pública de México**, Vol. 35, Nº 3.



## Epistemología de las Ciencias Contables

Viloria, Norka\*

### Resumen

Uno de los problemas fundamentales de la ciencia, y en particular de las ciencias contables, es el método para lograr conocer las cosas en tanto y cómo se producen y cómo son. En el presente artículo se proponen tres métodos o conceptos que sirven para tejer el hilo del conocimiento contable: la hermenéutica, la intersubjetividad y la fenomenología.

**Palabras clave:** epistemología, hermenéutica, intersubjetividad, fenomenología

## Epistemology and Methodology of Accounting Science

### Abstract

One of the main problems of science, and particularly of accounting science, is the method used to know facts as they really are. Three methods or concepts are proposed in this article, which help put together the facts of the accounting knowledge: the hermeneutics, the intersubjectivity, and the phenomenology

**Key words:** epistemology, hermeneutics, intersubjectivity, phenomenology

---

Recibido: 00-12-08 Revisado: 01-02-05 Aceptado:01-03 -26

\* Participante del Doctorado en Educación UNIEDPA. Magister en Administración mención Finanzas (1993), Licenciada en Contaduría Pública y Licenciada en Administración (1988). Profesora Agregado de la Cátedra de Auditoría. Coordinadora del Postgrado en Ciencias Contables. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela.

## 1. Introducción

A la palabra ciencia se le han asignado múltiples significados, y entre éstos, el de "conjunto de conocimientos de un ente, entendidos sus principios y conocidas sus causas", (Tinoco. 1999). Estos conocimientos en sí mismos tienen un origen, estructura histórica, lógica y sociológica, y, cuando se transforman en objeto de estudio, pasan a denominarse Epistemología o Teoría General del Conocimiento. En la antigua Grecia se denominó epistémé, pero como los principios primeros no son demostrables (por eso son principios) hace falta entonces una intuición sobre ellos, ésta es el nous, y junto con el epistémé componen la sophia (sabiduría). A este grado de las ciencias, que conocemos genéricamente como epistémé, llegamos los hombres por medio del asombro y con objeto de estudiar el ente en cuanto tal y las cosas en tanto son, entendidas sus causas y principios primeros. Todas las demás cosas son necesarias, mas ninguna superior a la epistémé, declinada en nuestra lengua española con el sintagma polisémico Epistemología.

Es así como la Epistemología proporciona la sustentación al investigador de una ciencia, en cuanto al origen de la misma, a partir de: sus principios primeros y derivaciones, su desarrollo dentro de una corriente y una postura filosófica que inspira respuestas bajo el lente de un paradigma, conformando su lenguaje; es decir, el epistémé se convierte en el hilo conductor de la ciencia dándole coherencia al proceso de construcción del conocimiento y el saber. Dos posiciones diferentes pero imbricadas en el epistémé. Pero cada investigador de la ciencia seguirá este proceso de un modo particular, por lo que el "método" para construir conocimientos se integra íntimamente con el modo o la forma específica de obtenerlo, con lo que tendríamos como resultado una combinatoria funcional, denominada en este artículo como Epistemometodología.

Sí se acepta el razonamiento anterior

como válido, entonces un investigador de la ciencia podría tomar teorías del conocimiento de una ciencia y transformarlas en su método de investigación. En el presente artículo, (que está basado en las ideas expresadas por Michel Ricardo Mújica en un trabajo titulado "Una aproximación a las relaciones entre hermenéutica, intersubjetividad y sociología") se tomará a la hermenéutica, la intersubjetividad y la fenomenología como teorías que sirvan para demarcar un método que permita investigar dentro de la ciencia contable.

## 2. Las Ciencias Contables frente a Nuevas Realidades

La ciencia en general, y en particular las ciencias sociales, desde finales del siglo XX han dado un vuelco hacia lo multiparadigmático y complejo. Esto ha traído la necesidad de examinar en nosotros la dualidad de los opuestos y la reconstrucción a partir de lo colectivo-individual y la estructura-acción, puesto que en todos los procesos sociales no se puede separar la estructura del tiempo, el espacio y la estructura que se conforma y reproduce a sí misma (recursividad).

En las ciencias sociales el estudiar las reglas para lograr pronósticos de las situaciones (demarcando, propiciando la objetividad y convirtiendo los resultados en discursos explicativos de la realidad) se opone a las reflexiones sobre nuestros propios límites y a la interacción del sujeto-ente con otros sujetos y objetos-ente de la realidad que observa, por lo que necesariamente la teoría del conocimiento (epistémé) y el proceso sistemático, para poder ser estudiando en el nuevo contexto (método), dependerá determinantemente de las modificaciones que haga a los mapas ideáticos (eidos), conceptuales (doxa) y vivenciales (physis) el propio investigador, quien se convierte, a su vez, en investigado, puesto que la relación externo-interna, individual-social, cognitivo-afectiva están presentes en el hombre y afloran en todas sus acciones.

El apego de los investigadores sociales a la recolección de datos de hechos sociales, la experimentación, la objetividad, aplicando el llamado método científico (y la exclusión como no-científico de lo que no se estudia a través de él), para obtener el conocimiento fiable y probado, consigue un fuerte asidero en el "positivismo". Esta postura sujeta a la investigación a un método único y a un plan de acción general que separa la realidad a investigar ("hecho") de su contexto, y coloca al investigador como espectador de las reacciones lineales causa-efecto. Esta forma de investigar obtuvo, y aún obtiene, resultados satisfactorios para algunos investigadores, pero en el caso particular de las ciencias sociales, donde delimitar fronteras entre objeto-sujeto-contexto no es posible, este método pierde vigencia.

Una de las ciencias sociales en las que se puede evidenciar los problemas del positivismo arraigado es en las Ciencias Contables. Desde sus inicios estudia los hechos económicos dados en el entorno (sociedad), para proporcionar información que será utilizada por la propia sociedad. Estos hechos económicos se observan, clasifican y registran una y otra vez de la misma manera y bajo leyes básicas; mas sin embargo, cada hecho o transacción se realiza en un espacio y tiempo diferente. Esta forma de construir el conocimiento contable, y a su vez de estudiarlo, desemboca en una excesiva cuantificación y determinismo, lo que no permite, en la nueva configuración de red de interrelaciones, el avance del conocimiento y el saber.

Desconocer que el investigador es parte de la investigación, y que el comportamiento de lo observado depende de múltiples factores no siempre aislables ni independientes, es plantear una posición irreal, dado que el reflexionar sobre una situación parte de la manera de pensar del observador, de su interpretación y de la forma de construir la realidad en un proceso de interacción social.

Para Mújica (1996) la necesidad de aproximarse a nuevos *epistemes* y *métodos*

de investigación, podría sustentarse, entre otras, en las siguientes situaciones:

- El *onto* y su discurso explicativo no pueden separarse, ya que los enunciados de los objeto-problemas contienen en sí mismos la solución, y ésta, a su vez, se plantea como una intervención del investigador en la situación problemática.
- La ciencia es parte cotidiana de la sociedad, y los conocimientos son producidos de forma espontánea por los grupos que, unidos por la tradición y el consenso, logran estructurar discursos creíbles, los cuales son validados por sus pares a través de la confrontación y crítica.
- La información disponible para formular los juicios (*doxa-logos*) sobre las situaciones problemáticas de una comunidad es elevada, y dependerá de los límites de la propia experiencia (*epistème-sophia*) del investigador.
- Las interpretaciones de la realidad derivan de la propia experiencia-memoria (*empeiría-anamnesis*). Descubrir los posibles vínculos conlleva a un análisis de las múltiples redes de la inter e intra dependencia humana con el entorno endo y exógeno.
- Lo cotidiano induce a la familiaridad (actos y representaciones que se repiten con frecuencia), es importante reflexionar sobre lo cotidiano y convertirlo en materia prima para la interpretación crítica (*hermenéutica*) y la actividad científica en cuanto tal.

Ver, contrastar y comprender al mundo desde distintos ángulos, conlleva a las reflexiones sobre las evoluciones y revoluciones científicas a través de los cambios de paradigmas. Thomas Kuhn (1962), en su libro "La estructura de las revoluciones científicas", impactó a la comunidad científica al identificar el hecho de que las ciencias entran en crisis cuando el paradigma utilizado deja de dar respuestas lógico-científicas a su refutación, por lo cual surge "un sentimiento creciente,

también a menudo restringido a una estrecha subdivisión de la comunidad científica, de que un paradigma existente ha dejado de funcionar adecuadamente en la exploración de un aspecto de la naturaleza, hacia el cual el mismo paradigma había previamente mostrado el camino” (p.p.149-150). Para Kuhn, el requisito previo de una revolución tanto en el desarrollo político como en el científico es la detección de un mal funcionamiento que puede conducir a una situación de crisis. “Las Revoluciones Científicas sólo tienen que parecer revolucionarias a aquellos cuyo paradigma afecta” (p.144).

La revolución científica implica un cambio fundamental en el paradigma compartido por un grupo, debido a una crisis en la ciencia producto de nuevas inquietudes que no consiguen respuestas bajo los esquemas vigentes. Una visión, es decir: percepción / interpretación distinta de los problemas de las ciencias sociales, compartida por la comunidad, puede generar avances y evoluciones de la ciencia.

En las ciencias sociales en general, y en particular en las ciencias contables, los investigadores deben establecer un diálogo consigo mismo (*endofasia*) entre sí mismos y con otros sujetos, reconociendo su identidad y diferencias, descartando la idea de pertenecer a un grupo privilegiado. Los investigadores de las ciencias sociales se convierten entonces en *ente-objeto* y *ente-sujeto* de los estudios, abriéndose caminos en el mundo de la complejidad.

### **3. La Intersubjetividad y su Aplicabilidad en las Ciencias Contables**

La *intersubjetividad* se refiere a la capacidad de los seres humanos de compartir deliberadamente sus experiencias subjetivas con otros. Implica la comunicación de la percepción / interpretación sobre el objeto en un momento determinando y las mismas dependerán de las experiencias previas, las expectativas, los sentimientos hacia el objeto / sujeto y hacia los otros sujetos con los cuales se

comparten las percepciones / interpretaciones. Puede interpretarse como el re-conocer, re-descubrir nuestros pensamientos en otro u otros sujetos y permite constituir las comunidades (Dussel, 2000). Desde esta perspectiva, los hechos sociales o acciones sociales se desarrollan en un mundo de sentimientos y conductas compartidas que guían su desenvolvimiento, por lo que estudiarlas, interpretarlas o entenderlas a través de los métodos convencionales de investigación, no sería la mejor opción.

La *intersubjetividad* se da en las comunidades humanas, (en muchos casos de forma inconsciente) por cuanto las relaciones sociales son primordiales, es por ello que para Dussel (2000) la *intersubjetividad* puede visualizarse como cotidiana, sistémica e institucional.

La *intersubjetividad cotidiana* se da desde el nacimiento del hombre dentro de la familia, en una clase social, con un lenguaje simbólico y afectivo particular, por lo que normalmente no se percibe. En la medida que las comunidades evolucionan, incrementan sus totales demográficos, culturales, técnicos, los niveles de complejidad aumentan en intensidad y se multiplican, surgiendo relaciones distintas a las familiares, con grupos no institucionales, pero sí dentro de sistemas simples de organización, tal es el caso de los grupos de amigos o equipos deportivos. Con respecto a este segundo contexto, se pueden iniciar discusiones académicas informales, no institucionalizadas, referentes a puntos comunes, en las cuales se compartirán las ideas, los sentimientos y experiencias sobre esos juicios. Si se traslada este comportamiento al mundo académico, entonces se podría visualizar el proceso de formación de los grupos de investigación.

La *intersubjetividad institucionalizada*, implica un paso evolutivo de los grupos no institucionalizados, puesto que implica una organización intencional en función de un objetivo / sujeto explícito. En este nivel de *intersubjetividad* es donde tienen cabida los gru-

pos de alto rendimiento académico, también llamados grupos de investigación, centros de investigación, comités, institutos de investigación o cualquier denominación que indique un objetivo y una organización.

El unirse en grupos de investigación institucionalizados, ya sea por una universidad o por una asociación gremial, implica entonces *intersubjetividad*, y en las ciencias contables estas asociaciones gremiales y las investigaciones que se realizan en la universidad, responden, en gran medida a una aglomeración intelecto-afectiva, más que a imposiciones de alguna autoridad.

Ahora bien, ¿cómo utilizar la *intersubjetividad* como un método que sirva para investigar dentro de las ciencias contables? Responder a esta interrogante no implica en ningún caso la definición de líneas, pero sin embargo y haciendo una analogía de lo planteado por Dussel (2000) del funcionamiento de la *intersubjetividad* institucional, se podría deducir que:

- Tanto la Universidad de Los Andes, como el gremio que agrupa a los contadores públicos, tienen los primeros pasos dados, puesto que en ambas instituciones se han conformado grupos de personas como unidades intelecto-afectiva, con el objeto de investigar en contabilidad.
- Una de las características de la *intersubjetividad* es la disminución del “egocentrismo”, del “yo” como epicentro del sujeto, a favor del “nosotros” como epicentro de la *intersubjetividad*.
- Promueve la conciencia ético-crítica del grupo, en donde cada miembro está dispuesto no sólo a responder por los efectos positivos (valoraciones, méritos, honra), sino también por los efectos negativos que pudieran generarse aunque muy probablemente no intencionalmente.
- El lenguaje común es el mediador de la *intersubjetividad*. Por lo que los símbolos, convenciones y la cultura son medio y consenso para expresar conocimiento y sentimientos, que conforman una volun-

tad colectiva.

- Debe hacerse una metódica reflexión de los posibles efectos negativos que se produzcan a corto, mediano y largo plazo, ocasionados por las acciones, por lo que se hace necesario que, antes de emitir algún pronunciamiento deberán plantearse todos los posibles efectos de la resolución, a través de discusiones, no sólo técnicas sino de percepciones del entorno sobre la decisión, puesto que la misma se dirige a otra comunidad organizada, ya sea de contadores, alumnos, entes gubernamentales o empresariales. En el caso específico de la contabilidad el gremio de contadores públicos como agrupación intersubjetiva antes de emitir sus pronunciamientos, como por ejemplo respecto a los *Principios de Contabilidad*, debe medir los efectos en otras comunidades.

La metódica observación de los resultados, y el asumir la responsabilidad de los efectos, deja un espacio de acción para la corrección, partiendo de los mismos efectos negativos para la comunidad. No basta con emitir enunciados e incorporar innovaciones, los grupos académicos y gremiales deben estar dispuestos a modificar sus posiciones, corrigiendo sus errores, y para ello deberán hacer seguimiento a las acciones-efectos, analizando y expresando sus ideas con los pares, para lograr detectar los efectos negativos sobre otras comunidades directa o indirectamente interrelacionadas para, de esta manera, introducir correcciones a las decisiones programáticas.

#### **4. La Hermenéutica y las Ciencias Contables**

La hermenéutica parte de la idea de que “la estructura del universo no es independiente del sujeto del conocimiento” (Mújica, 1996). La hermenéutica trata de comprender los textos en sus múltiples significados, en tanto que en ellos se expresa las ideas sobre un objeto a través de las expresiones de un sujeto, vinculando la intención del autor con

la del lector. “*La hermenéutica, pues, en cierta manera, descontextualiza para recontextualizar, llega a la contextualización después de una labor elucidatoria y hasta analítica*” (Beuchot, 2000).

El método hermenéutico se inicia, según Beuchot, con una pregunta interpretativa que requiere una respuesta y juicio interpretativo, y ésta se puede referir a un texto (escrito o hablado) o las acciones de los hombres, es decir: “*todo lo que tiene una significación viva, no completamente inmediata y clara, es susceptible de interpretación*” y presenta tres momentos:

- Buscar el significado textual, intratextual e intertextual,
- Explicar la conexión del texto con los objetos, y
- La aplicación que se traduce en captar la intencionalidad del autor a través de uno mismo (Beuchot, 2000) .

Frente a estos momentos, se encuentran dos posiciones: la que busca un único significado (hermenéutica positivista) y la que busca infinitos significados (hermenéutica romántica), y ante estos extremos surge un punto medio: *la hermenéutica analógica*, la cual acepta diferentes interpretaciones de un texto, siempre y cuando sean coherentes y ajustadas a la realidad. Por otra parte, para algunos tratadistas, la hermenéutica se puede dividir en tres categorías, relacionadas con los momentos del método:

La *intransitiva*, cuya finalidad es entender en sí mismo el texto.

La *transitiva o reproductiva*, cuya finalidad es hacerse entender (el texto) a través de un lenguaje.

La *normativa o dogmática*, cuya finalidad es la regulación en el obrar

Pero estas categorías entre sí no pueden separarse del propio método o como instrumento de explicación.

La hermenéutica, como instrumento de explicación o método, surge como contraposi-

ción a la idea positivista, e introduce el término comprensión/interpretación de los hechos particulares en sus propios valores y los del observador para encontrar, más que causalidades lineales de los hechos, el fin último (Mardones, 1991). Este método se ha utilizado con mucho éxito en las ciencias jurídicas y puede ser aplicado a la ciencia contable debido a que cada “hecho contable” es particular y objeto/ sujeto de múltiples interpretaciones.

Un ejemplo de la aplicación de la hermenéutica en el desarrollo del conocimiento contable, podría visualizarse al tratar de estudiar el origen y vigencia de la *Prudencia* como un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado. En este caso, y para lograr dilucidar el fin último de la Prudencia, debe someterse a los tres momentos de la interpretación:

- Ir al significado textual, intra-textual e inter-textual de la palabra *prudencia*. Para ello, debe ubicarse no sólo el término como sintagma en sí mismo, sino relacionado con la percepción interna y el contexto donde se utiliza. En este caso, el significado textual de la palabra en cuestión *una de las cuatro virtudes cardinales, que consiste en distinguir lo que es bueno y lo malo, para seguirlo o huir de ello*”. En el ámbito de los contadores públicos (intratextual), el término *prudencia* se refiere a la utilización del juicio profesional de forma equilibrada frente a los riesgos e incertidumbres que conllevan las transacciones económico-financieras de una organización (FVCP, 1999). En la referencia intertextual del término, la prudencia puede ser vista como el cuidado o la cautela que se debe tener frente a la toma de decisiones que pudieran afectar los intereses de otros entes.
- Buscar las posibles relaciones o conexiones del texto con los objetos que designa a través del lenguaje. En el ejemplo sobre la *prudencia*, ésta se relaciona con la cautela que debe tener el contador público al tomar una decisión con respecto a su en-

torno. Por lo que los Contadores Públicos deben exponer el origen y las conexiones con los sucesos internos o externos que estén provocando tal incertidumbre. Una vez explicada, deben hacerla entender a los particular (*lexicografía contable*) y establecer los criterios (doxa) de la prudencia reflejados en la acción recomendada (*dexa*), predeterminando las estimaciones o reservas para cuantificar de forma pesimista los riesgos e incertidumbres del entorno.

- Interpretar la intencionalidad del autor, su fin último, estableciendo y compartiendo con otros intérpretes las consecuencias de esa interpretación. Tras la comprensión-explicación se establecen las reglas de transformación o de actuación. En este sentido, el fin último de la *prudencia* como principio de contabilidad, es la presentación de los estados financieros con el mayor grado de transparencia posible, por lo cual debe reflejarse en la misma todos los riesgos posibles del entorno que afectan los numerarios cifrados en valores monetarios y/o físicos, sin que por ello se subvaloren los resultados. Esta finalidad está normada en la “*Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 de 1999*”.

## 5. La Fenomenología y las Ciencias Contables

La fenomenología permite describir las vivencias y aclara el sentido que envuelve nuestra vida cotidiana, el significado del ser humano. Plantea volver a la percepción/conocimiento/interpretación de los percibido de las cosas desde su origen, lo cual no es más que el propio hombre compartiendo su ser y pensamiento con sus pares dentro de un contexto (temporal / atemporal y geográfico) comprendiendo al hombre a partir de sí mismo.

La fenomenología entiende al mundo como un cosmos, una unidad de sentidos y no un conjunto de cosas, unas sobre las otras. Encontrar las conexiones entre ellas y

el significado de las mismas se convierte en su objetivo (López, 2000). Las ideas del holismo, la teoría de sistemas, la complejidad y otros enfoques que plantean abordar los “hechos” como fenómenos interactuantes, en constante cambio, y buscando relaciones y significados desde cualquier punto del conocimiento, son complementarias de la fenomenología.

Las ciencias contables pueden ser estudiadas desde la fenomenología debido a que en las mismas se integran una serie de ciencias (ciencias jurídicas, matemáticas, física, economía, administración, ambiente, y otras), situaciones particulares (megatendencias como la globalización, economía de mercado, regionalización de grupos de países con normativas supranacionales, entre otras) con sujetos interactuantes, las cuales dan al observador un sistema de relaciones y conexiones que inciden en el comportamiento del “hecho contable”.

Estudiar las ciencias contables desde este punto de vista no es una idea innovadora, puesto que desde sus inicios, la idea del conocimiento global e integrador ha estado presente. Según Fernando Boter, estudioso de las doctrinas contables, Luca Paciolo, (reconocido como creador de la partida doble) fue un hombre de ciencia con visión del conjunto de los fenómenos del entorno inmediato y mediato, los cuales se interrelacionaban con otras disciplinas del conocimiento, para buscar respuesta a lo que estaba observando. Luca Paciolo concibió la contabilidad como un sistema de doble funcionamiento: el interno, con el manejo de la información (cuantitativo) y el externo, donde el entorno y otras disciplinas daban respuestas e incidían en la formación del propio conocimiento (cualitativo).

La visión fenomenológica de la contabilidad implica temporalidad graduante, al situarse en el presente con una apreciación integral de la historia y verla como un todo interactuante con la realidad, comprendiendo, con visión integradora, las cifras, con sus

causas y consecuencias, estableciendo relaciones entre el evento, las ideas, la intuición y posibilidades de la entidad como un todo. Asimismo abre un espacio para la reflexión, el análisis y la intuición en la solución de los problemas, en un todo de acuerdo con el entorno y con el propio investigador.

Las ciencias contables, a través de la fenomenología, pueden generar conocimientos y buscar respuestas a las preguntas metafísicas y/o hermenéuticas, relacionadas con *¿qué es?, ¿Cómo se interacciona con otros conocimientos?, ¿A quién se afecta? ¿Cuál es la responsabilidad al aplicar esta solución?*, con lo que por sí solo, se obtendrá la utilidad del conocimiento, que contribuirá a que la información contable sea de utilidad para la sociedad.

La complejidad sistémica del todo, en el cual está insertada la contabilidad, causa un efecto retro y biconverso, cuyos efectos son a la vez causas, ciclo que se equilibra en la técnica aplicada y la ciencia que la soporta.

## 6. Conclusiones

### Trinomio Intersubjetividad, Fenomenología y Hermenéutica

Construir conocimientos a través de la intersubjetividad, fenomenología y hermenéutica, tiene como lugar común el hecho de que los investigadores establecen un diálogo entre sí mismos y con otros sujetos, reconociendo su identidad y diferencias y aportando no sólo sus saberes sino también sus vivencias personales y sentimientos, por lo que se convierten, entonces, en objeto y sujeto de los estudios, abriéndose caminos en el mundo de la complejidad.

La complejidad es entendida como una trama de causas y efectos, certezas e incertidumbres, orden y desorden, sentimientos y conductas compartidas que interactúan de forma unísona sobre los fenómenos los cuales son sujetos a interpretaciones diferentes dependiendo del observador, quien transfor-

ma el onto en una entidad interdependiente e interactuante con el sujeto y permite, además, que las explicaciones de los sistemas provengan de distintas ciencias, a lo que se ha denominado transdisciplinaridad, debido a que los límites de cada ciencia se borran permitiendo abrir los compartimientos de conocimientos y los resultados tienden a ser aproximaciones y no verdades absolutas, las cuales están sujetas a mejoras y modificaciones a partir de otras investigaciones.

La ciencia se ve enriquecida con estas concepciones. La conformación del conocimiento ya no sólo depende de un método rígido, sino, por el contrario, el nuevo hilo conductor del pensamiento que es dinámico y cambiante, permitiendo la amplitud de términos como el de la epistemología, que tiene un efecto sinérgico importante. Pensamiento y método interactúan en la consecución de las aproximaciones a las respuestas que inquietan al hombre frente al entorno y a sí mismo.

Las ciencias contables, son transdisciplinarias, dinámicas, interpretativas y se desarrollan en un entorno complejo, por lo que seguir estudiándolas bajo la filosofía y el método positivista, obviará la relación íntima entre ser-pensar, entre objeto-sujeto, y sujetos-objetos-sujetos, lo cual lleva a concluir que más que habitar en el mundo, para entenderlo, se debe compartir con él.

Estas relaciones del hombre con el entorno y con él mismo, lleva entonces a la reflexión sobre posturas como intersubjetividad, fenomenología y hermenéutica, y a la relación entre ellas. Las ciencias contables no sólo pueden recurrir individualmente a ellas para su reflexión crítica, sino también pueden unir, en un esfuerzo sinérgico, las tres posturas y obtener, entonces, una epistemología que permita un hilo conductor del pensamiento y un método para obtener conocimiento.

Es así como las ciencias contables pueden tomar de la intersubjetividad su teoría para la conformación de grupos humanos coti-

dianos, sistemáticos e institucionalizados de investigación, induciendo al diálogo, a la reflexión sin límites (del sentir y el saber); por su parte, de la fenomenología obtendría la percepción de la interconexión de los hechos en sistemas interactuantes, donde la reflexión y la acción se complementan; y, de la hermenéutica, la interpretación, al dar cabida a todos los posibles significados de los acontecimientos.

Las ciencias contables se ve enriquecida al buscar alternativas para la conformación del conocimiento, pero los investigadores deben estar dispuestos a transitarlos en un intento por aproximarse a los significados, abandonando sus posturas iniciales y compartiendo sus percepciones con sus pares.

## Referencias

- Beuchot P, Mauricio (2000). **Perfiles esenciales de la hermenéutica: hermenéutica analógica**. [jlgoomez@ensayo.rom.uga.edu](mailto:jlgoomez@ensayo.rom.uga.edu).
- Boter, Fernando (1959) **Las doctrinas contables**. España. Editorial Juventud.
- Dussel, Enrique (2000) **Sobre el sujeto y la intersubjetividad; el agente histórico como actor en los movimientos sociales**. Pasos 841.htm.
- Federación Venezolana de Contadores Públicos (1998). **Los Principios de Contabilidad y las Normas de Auditoría de aceptación general en Venezuela y otras publicaciones técnicas**. Venezuela. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.
- Kunh, Thomas (1992). **La estructura de las revoluciones científicas**. Fondo de Cultura Económica. Colombia
- López S, Carmen (2000). **Enseñar a pensar desde la fenomenología**. España.
- Mardones, J.M. (1996). **Filosofía de las ciencias humanas y sociales**. Materiales para una fundamentación científica. Anthropos. España.
- Mújica, Michel R. (1996). **Una aproximación a las relaciones entre hermenéutica, intersubjetividad y fenomenología**. Espacio Abierto. Cuaderno Venezolano de sociología Vol. 5, N° 2. mayo-Agosto Maracaibo, Venezuela.
- Tinoco, Guillermo.(1999). **De la empeiría a la tekhné al teknítes. Del nous a la scientia a la espítéme a la sophia**. Aproximación reflexiva. Mimeografiado. Caracas. Venezuela.



## Carga Fabril: Distribución Vs. Asignación

Gaudino, Ovidio\*

### Resumen

En este trabajo se trata de describir la naturaleza y tipos de costos de carga fabril, y comparar y analizar los dos criterios más comunmente utilizados para la adjudicación de los mismos a los productos. Por consiguiente, se mostrará, a través de una revisión bibliográfica sobre el tema y la presentación de un caso teórico-práctico, los siguientes criterios: a) El criterio tradicional, que adjudica la carga fabril a través de la utilización de bases de distribución, generalmente basadas en el volumen de producción (horas máquina, horas hombre, entre otras). b) El criterio del ABC (Costos Basados en las Actividades), que adjudica los costos de la carga fabril a través de la asignación de la misma, por medio de la utilización de inductores de costos (cost drivers). Se concluye que un sistema basado en el costeo de las actividades, posee mejores propiedades técnicas, mejor comportamiento frente a la toma de decisiones, y mejores repercusiones de tipo cultural dentro de la organización que los métodos tradicionales de costeo. Estas características son particularmente importantes cuando la producción es compleja y la empresa presenta una gran variedad de productos.

**Palabras clave:** carga fabril, distribución, asignación o adjudicación, volumen de producción, costeo ABC.

---

Recibido:00-01-28 Revisado:00-05-25 Aceptado: 00-09-29

\* Licenciado en Contaduría Pública. Dr. Investigador del Instituto de Investigaciones Contables " Profesor Juan Alberto Arévalo" y autor de importantes trabajos técnicos en su especialidad del área de costos. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. Argentina (publicación *postmortem*).

## Manufacturing Charge: Distribution Vs. Assignment

### Abstract

The purpose of this study is to describe the nature and the types of costs of manufacturing charge, compare and analyze the most common used criteria for the adjudication of these same products. Consequently, it will be demonstrated, through the revision of literature on the topic, and the presentation of a theoretical-practical case, the following criterion: a) the traditional criterion, that settles the manufacturing charge through the use of distribution basis, generally based upon the production volume (machine hour, working hour, among others). b) The ABC criterion, Activity Based Cost, that adjudicates the costs of the manufacturing charge through the same assignation, based on cost drivers. This study concluded that a system based on cost activities has better technical features, better accomplishment when related to decision making situations, and better cultural outcomes within the organization than the traditional cost methods. These characteristics are particularly important when the production is complex and the enterprise offers a great variety of products.

**Key Words:** manufacturing charge, distribution, assignation or adjudication, production volume, ABC costs.

### 1. Introducción

Al analizar las implicaciones que trae la carga fabril, surgen tres consideraciones fundamentales:

*Calidad:* Las decisiones empresariales sobre la adición de conceptos a los productos o el incremento en su nivel de confiabilidad, muchas veces generan un incremento en los costos de carga fabril (también denominados costos indirectos de fabricación, costos generales indirectos, gastos generales de fabricación).

Un buen esquema de adjudicación de la carga fabril a los productos, proveerá de la suficiente información sobre los costos de los diversos conceptos y su confiabilidad. Si estos costos no son adjudicados a los productos con la suficiente razonabilidad y confiabilidad, la gerencia añadirá conceptos de costos a los productos que los clientes no estarán dispuestos a pagar por ellos.

*Costo:* La carga fabril es una parte considerable del costo de los productos. Una buena información de costos es crítica para el posicionamiento estratégico en el mercado.

Las organizaciones que descansan en sistemas de costeo inapropiados pueden estar entregando a sus competidores parte de su rentabilidad, e inclusive podrán continuar vendiendo productos en segmentos de mercado que no son rentables.

*Tiempo:* Para competir efectivamente en cuanto al tiempo, las empresas deberán administrar su producción conforme al embarque de los pedidos de sus clientes.

Alterar planes de entrega o utilizar procesos alternativos de producción implican el incremento de costos. Un buen esquema de adjudicación de costos de carga fabril mostrará los costos incrementales (o decrementales en algunos casos) por realizar las mencionadas alteraciones en los planes originarios de la organización. Asimismo, facilitará el adju-

car apropiadamente la forma en que los recursos son consumidos a causa de dichas modificaciones.

Por consiguiente se debe entregar los productos con la calidad solicitada por el cliente, en el tiempo solicitado, y a un costo lo más bajo posible, que permita obtener la rentabilidad buscada.

En este trabajo se trata de describir la naturaleza y tipos de costos de carga fabril, y comparar y analizar los dos criterios más comúnmente utilizados para la adjudicación de los mismos. Se tratará de mostrar por consiguiente los siguientes criterios:

El criterio tradicional, que adjudica la carga fabril a través de la utilización de bases de distribución, generalmente basadas en el volumen de producción (horas máquina, horas hombre, entre otros).

El criterio del ABC (Costeo Basado en las Actividades), que adjudica los costos de la carga fabril a través de la asignación de la misma por medio de la utilización de inductores de costos (cost drivers) .

Es necesario plantear cuándo cada criterio es apropiado para adjudicar los costos de carga fabril a los productos, así como, el determinar cuál es el criterio a seleccionar y porqué.

## **2. Naturaleza y Componentes de los Costos de la Carga Fabril**

La carga fabril incluirá todos los costos incurridos al elaborar un producto que no son posibles de rastrear inequívocamente al producto, por ello serán costos indirectos.

La carga fabril incluirá los costos de las tareas de apoyo realizadas para elaborar un producto o un servicio. Por consiguiente incluirá los costos de compras, almacenamiento, limpieza, supervisores, mantenimiento, producción propia de fuerza motriz, planificación de la producción, personal de servicio general, de limpieza, mantenimiento, etc...

En ese sentido, la carga fabril estará

conformada por una larga lista de componentes de materiales, mano de obra indirecta y otros conceptos. Un estudio en 32 plantas industriales, de las industrias electrónica, maquinaria y autopartes mostró que la composición dentro de los costos de producción ascendía a materias primas, 65%; mano de obra directa, 9% y carga fabril, 26%. (Banker, et al,95). Como se puede observar, los costos de carga fabril serán un costo sumamente relevante.

## **3. Distribución de la Carga Fabril utilizando los Métodos de Costeo Tradicional**

Debido a que los costos de carga fabril no son fácilmente rastreables hacia el producto individual, deberán ser adjudicados o compartidos entre diversos productos que son beneficiados por dichos costos. El proceso de adjudicar y/o compartir costos de carga fabril es denominado aplicación.

Para poder comprender el proceso de aplicación de la carga fabril se mostrará un ejemplo simple.

La empresa "La Telefonía S.A." ensambla dos tipos de teléfonos, uno, el modelo "Standard" de escritorio y otro el modelo "De Diseño". Ambos modelos de teléfonos son ensamblados a mano, utilizando partes muy sencillas que son adquiridas a proveedores externos; y, llevan aproximadamente, la misma cantidad de partes y requieren el mismo número de partidas de producción anuales con la misma cantidad de unidades por partida.

El proceso de la adjudicación de la carga fabril consistirá en tres pasos:

*Paso 1. Presupuestación de la carga fabril para el próximo período.*

El proceso consistirá en determinar los totales de carga fabril para la planta, tal como se presenta en la tabla No.1.

*Paso 2. Seleccionar una unidad de medida para adjudicar los costos de la carga fabril a los productos.*

**Tabla No. 1**  
La Telefonía, S.A.  
Estimaciones de costos de carga fabril

| Ítems de Carga Fabril                             | Importe (\$)      |
|---|-------------------|
| Materiales indirectos, suministros y herramientas | 1.134.000         |
| Mano de obra indirecta                            | 3.090.000         |
| Salarios administrativos                          | 4.410.000         |
| Servicios (electricidad, gas, teléfonos)          | 2.240.000         |
| Depreciaciones                                    | 6.250.000         |
| Impuestos a las propiedades                       | 1.200.000         |
| <b>Totales</b>                                    | <b>18.324.000</b> |

Fuente: Elaboración propia

La unidad física de medida para la adjudicación de la carga fabril a los productos se puede denominar, base de distribución o inductor.

Una base de distribución será generalmente una unidad vinculada a conceptos de volumen, tales como horas hombre, horas máquina, kgs de materias primas, entre otras.

Un inductor será generalmente una unidad vinculada al comportamiento del costo, o sea que variará cada vez que varía el costo. Los inductores son utilizados porque causan que un costo de carga fabril se realice. Cuando los procesos son bien comprendidos se utilizarán los inductores, porque al conocer bien tanto el proceso como lo que genera el costo, se habrá identificado claramente. Se planteará ahora, ¿cuál es la base más conveniente para el ejemplo?

Los costos de carga fabril variarán en función de la cantidad de trabajo requerido para cada modelo. El modelo del que se producen más unidades, absorberá una mayor cantidad de carga fabril (todo esto en función de los supuestos señalados anteriormente). Además, en el análisis hay un supuesto bási-

co de que ambos productos son muy similares en cuanto al proceso productivo. Como el proceso de producción se basa en la mano de obra intensiva, una buena base para estimar el volumen de trabajo, serán las horas de mano de obra directa.

#### *Paso 3A. Desarrollar una Tasa de Aplicación por Planta*

La tasa de aplicación de carga fabril surgirá de la relación entre el costo total de la carga fabril y la base de distribución seleccionada, siendo el divisor de la operación éste último.

Se ha considerado que el modelo "Standard" toma 0,50 horas para su ensamble, mientras que el modelo "De Diseño" toma 0,80 horas para su ensamble. Como la empresa espera elaborar 2.440.000 unidades del modelo "Standard" y 1.020.000 unidades del modelo "De Diseño", este nivel de producción esperada consumirá 2.036.000 horas MOD. Por consiguiente, la tasa de aplicación de carga fabril para la empresa será de \$9.00 por hora de MOD. En la tabla No. 2 se muestra la distribución realizada de la carga fabril

**Tabla No. 2**  
La Telefonía, S.A.  
Carga Fabril Por Unidad

| Modelo         | Horas MOD/unid | Unidades Producidas | Total Horas MOD | Adjudicación Carga Fabril                           |
|----------------|----------------|---------------------|-----------------|---|
| “Standard”     | 0,50           | 2.440.000           | 1.220.000       | 0,50 x Hrs \$ 9.00 * x<br>2.440.000 =<br>10.980.000 |
| “De Diseño”    | 0,80           | 1.020.000           | 816.000         | 0,80 x Hrs. \$ 9.00 * x<br>1.020.000 =<br>7.344.000 |
| <b>Totales</b> |                | 3.460.000           | 2.036.000       | \$ 18.324.000                                       |

\* \$18324.000 / 2.036.000 Hs. MOD = \$ 9.00 / hora MOD

Fuente: Elaboración propia

para cada producto.

En este caso se tendrá una tasa de aplicación de la carga fabril para la planta. El costo de cada unidad de teléfono producida incluirá en sus costos la carga fabril adjudicada en función del número de horas de MOD para producirlo. Cada unidad del modelo “Standard” tendrá incorporado \$4.50 de carga fabril (\$9.00 x 0.50 horas MOD), mientras que el modelo “De Diseño” tendrá incorporado \$7.20 de carga fabril (\$9.00 x 0.80 horas MOD).

Se debe resaltar que las tasas de aplicación de carga fabril serán desarrolladas con anticipación a la producción. Por ello son denominadas tasas predeterminadas de aplicación, y se hace imprescindible el utilizar costos de carga fabril presupuestados para un determinado volumen de producción.

Desde el punto de vista del comportamiento la utilización de tasas predeterminadas de carga fabril que se irán registrando a medida que la producción avanza, generará presiones sobre el personal de producción.

¿Qué implica esta afirmación? Como el personal sabe que las unidades producidas contendrán una cierta y determinada cantidad de carga fabril sobre la base del presupuesto confeccionado, también saben que de incurrirse en costos superiores a los presupuestados implicará una evaluación negativa de su actuación. En muchas ocasiones se presenta la situación que ante el temor de una evaluación negativa, ciertos costos de carga fabril se tenderán a evitar (principalmente los vinculados con mantenimiento preventivo) repercutiendo aún más en forma negativa en los costos futuros. Este tipo de conducta puede inducir a la obtención de resultados disfuncionales.

Ahora bien, ¿porqué algunas empresas utilizan una tasa predeterminada de aplicación de carga fabril, en lugar de utilizar una tasa real de aplicación? Las tasas predeterminadas son utilizadas básicamente por dos motivos:

- Primero porque acelera y simplifica los procedimientos administrativos. Los cos-

tos de los productos se podrán calcular sin tener que esperar a conocer la totalidad de los costos reales incurridos. Evidentemente, para conocer los costos de utilizar tasas basadas en costos reales, se deben conocer éstos para poder realizar el costeo de los productos.

- Segundo, muchos de los costos no son incurridos en forma homogénea. Por ejemplo los costos de calefacción son mayores en inviernos, y las reparaciones se pueden realizar en los momentos fuera de picos estacionales de producción. Cargarle a los productos elaborados en invierno los mayores costos de calefacción, penalizará esta producción cuando no existen diferencias significativas en los costos básicos de los factores.

¿Qué sucede si hay distintos productos que requieran diferentes tipos de actividades, muchas de las cuales no son afectadas por variaciones en volumen? ¿Puede una sola tasa de aplicación por planta, utilizando una sola unidad de medida basado en los volúmenes de producción, dar información realmente útil del costo de los productos? Para responder a estas interrogantes, se presenta a continuación el proceso de adjudicación de los costos por departamentos o centro de costos.

### *Paso 3B. Tasa de aplicación por departamento/centro de costos*

En el paso 3A se partió del supuesto de que ambos modelos de teléfono requieren un proceso similar, y por consiguiente, los productos tendrán una carga fabril que variará en función de las unidades producidas. Este supuesto de simplicidad en el entorno productivo permite agrupar todos los costos de carga fabril incurridos en un solo conjunto para toda la planta, y luego adjudicar estos costos, utilizando una sola tasa de aplicación de carga fabril basada en una unidad de medida única, las horas MOD.

En pocas oportunidades sucede esto. La empresa que se analiza no produce dos

teléfonos, en realidad produce una línea completa de modelos "Standard" y "De Diseño". Esta línea de producción combinará capacidades diversas, tales como identificador de llamadas; rediscado automático; retención de llamadas; entre otras. Adicionalmente, la línea "De Diseño" ofrece distintos estilos de teléfonos, con formas del ratón Mickey; de autos de carrera; entre otros. Estos últimos productos requerirán muchos trabajos adicionales que harán que el proceso productivo sea más complejo que el descrito en el paso 3A.

Una de las formas que las empresas han utilizado para hacer frente a estas diversidades, ha sido la de adjudicar los costos de la carga fabril, a través de la utilización de tasas de aplicación diversas para cada departamento o centro de costos.

Los supervisores o gerentes departamentales son responsables de coordinar los esfuerzos de producción y por consiguiente, de la realización de las diversas tareas necesarias para la producción.

A continuación se da una breve descripción de los departamentos o centros de costos de la empresa.

- El centro *Control de Materiales* realiza las tareas de recepción de materiales, almacenes y el manejo de materiales (tanto materias primas, como partes para ensamble). Los costos primarios del centro son salarios, suministros y alquileres.
- El centro *Administración de Planta* realiza las tareas de programación de maquinarias, liquidación de salarios, y supervisión de la producción. Los costos primarios del centro son salarios.
- El centro *Control de Producción* es responsable por el diseño de ingeniería, control de calidad, puesta a punto de máquinas, entre otras. Los costos primarios del centro son salarios.
- El centro *Extrusión* tiene equipos para extrusión de plásticos que forman el aparato telefónico. Se incurrirá en costos de materias primas. y de mano de obra directa.

Los costos indirectos primarios serán salarios indirectos, depreciación de equipos, mantenimiento y suministros operativos.

- El centro "Ensamblado" utiliza mano de obra directa y robots para ensamblar distintas partes en toda la gama de teléfonos a producir. Las partes son consideradas materias primas. Los costos indirectos primarios serán salarios, suministros indirectos, depreciación, entre otras.

Los centros de *Extrusión y Ensamblado* trabajan en la producción de teléfonos, por ello se consideran *Centros de Producción*. Los demás centros sólo prestan servicios complementarios a la producción, y se consideran *Centros de Servicios*.

Cada centro realiza diversos tipos de tareas o actividades. El criterio básico para realizar diversas actividades, será el de utilizar al personal en forma total y económica; por consiguiente se tratará de reducir a su mínima expresión los tiempos de inactividad.

Los productos requerirán distintos tiempos de coordinación y control de la producción en función de las funciones que pueden realizar, así un teléfono Mickey Mouse llevará más tiempo de control de producción que un simple teléfono para uso familiar.

Un esquema de adjudicación de la carga fabril basado en los centros de costos, tiene dos propósitos básicos: a) Mantener controlado al centro de costos, para poder controlar mejor los recursos que este utiliza o que le son confiados. b) Una mejor determinación de los costos unitarios de producción.

Se ha mencionado el controlar mejor al centro de costos, porque los registros contables parten del concepto básico de *contabilidad por responsabilidad*, siendo su enfoque primario el controlar los costos a través de la estructura gerencial de la empresa, midiendo siempre los servicios y tareas de apoyo que los centros de costo se facilitan entre sí. Cabe señalar que la controlabilidad de un centro de costos se basa en quien consume un recurso y no en quien lo adquiere.

Este tipo de adjudicación de costos de carga fabril genera problemas de aceptación y/o percepción por parte de la gerencia media, por cuanto no se tiene control sobre muchos de los costos que le son adjudicados.

La adjudicación tiene como objetivo el evitar los sobreconsumos de recursos. Culturalmente es deseable que la gerencia perciba que el sistema es justo y razonable, y que refleja los recursos que efectivamente consume.

Para determinar los costos, el esquema descrito se basa en el rastreo de los costos hacia los centros de costos, y luego adjudicarlos a los productos. Como los centros de costos de servicio no trabajan hacia el producto, este sistema de distribución de costos hace que los costos se adjudiquen primero a los centros de costos, y luego, por medio de las distribuciones se adjudiquen a los productos.

A continuación se presentan en la tabla No. 3 los costos de carga fabril clasificados por centros de costos, así como un grupo de costos que son comunes a la totalidad de la planta.

La selección de una base de distribución para la adjudicación de los costos de carga fabril a cada centro de costos, debe realizarse siguiendo cuales son las causas que generan que los costos varíen.

En la tabla No. 4 se presentan las bases de distribución para cada centro de costo.

Como consecuencia de la revisión y análisis estadístico del comportamiento de los costos resultará razonable utilizar las bases ya descritas.

1. Como en general los costos del grupo general de planta están relacionados con la ocupación del espacio de planta, será razonable utilizar metros cuadrados.
2. El número de solicitudes será la base más razonable para adjudicar los costos del control de materiales.
3. El centro de administración de planta está básicamente relacionado con el volumen

**Tabla No. 3**  
 Costos de Carga Fabril Clasificados por Centros de Costos

| Costos de Carga Fabril   | Grupo General de Planta | Control de Materiales | Administración de Planta | Control de Producción | Extrusión        | Ensamblado       | Totales           |
|--------------------------|-------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|------------------|------------------|-------------------|
| Materiales indirectos    | 20.000                  | 134.000               | 86.000                   | 110.000               | 450.000          | 334.000          | 1.134.000         |
| Mano de obra indirecta   | 25.000                  | 10.000                | 15.000                   | 137.000               | 1.242.000        | 1.661.000        | 3.090.000         |
| Salarios administrativos | 1.440.000               | 1.520.000             | 1.208.000                | 242.000               |                  |                  | 4.410.000         |
| Servicios                | 2.240.000               |                       |                          |                       |                  |                  | 2.240.000         |
| Depreciación             | 1.200.000               |                       |                          |                       |                  |                  | 1.200.000         |
| Impuestos inmobiliarios  | 3.500.000               | 137.000               | 85.000                   | 115.000               | 2.035.000        | 378.000          | 6.250.000         |
| <b>Totales</b>           | <b>8.425.000</b>        | <b>1.801.000</b>      | <b>1.394.000</b>         | <b>604.000</b>        | <b>3.727.000</b> | <b>2.373.000</b> | <b>18.324.000</b> |

Fuente: Elaboración propia

**Tabla No. 4**  
 Bases de Distribución

|                           | Grupo General de Planta | Control de Materiales | Administración de Planta | Control de Producción | Extrusión | Ensamblado | Totales   |
|---------------------------|-------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|-----------|------------|-----------|
| <b>Metros Cuadrados</b>   | 14.000                  | 12.000                | 3.000                    | 8.000                 | 9.000     | 6.000      | 50.000    |
| <b>Número Solicitudes</b> |                         | 70                    | 250                      | 180                   | 5.000     | 10.500     | 6.000     |
| <b>Número Empleados</b>   | 15                      | 35                    | 90                       | 45                    | 55        | 590        | 830       |
| <b>Hrs. Planificación</b> |                         |                       |                          |                       | 90.000    | 50.000     | 140.000   |
| <b>Hrs. Máquina</b>       |                         |                       |                          |                       | 1.435.000 |            | 1.435.000 |
| <b>Hrs. MOD</b>           |                         |                       |                          |                       |           | 2.036.000  | 2.036.000 |

Fuente: Elaboración propia

del trabajo administrativo, por lo que será razonable utilizar la cantidad de personal supervisado de cada centro.

4. El centro de control de producción provee servicios de ingeniería, planeamiento de la producción, y otros, por lo que será razonable utilizar horas de planificación.
5. Para el centro productivo de extrusión, las horas máquina serán una medida razonable de medición.
6. Para el centro productivo de ensamblado, las horas MOD serán una medida razonable de medición.

En la práctica empresarial, generalmente se utilizan tres métodos para adjudicar los costos de los centros de servicio en los centros productivos, a saber:

- a. **Método de Pasos Sucesivos (escalonado):** adjudicará los costos de la carga fabril en función de la significación de cada centro de servicios. Se comenzará a distribuir primero aquel centro que presta mayores servicios a los demás centros, y así sucesivamente. Una regla de este método será que cuando un centro de costos de servicio se distribuye, y por consiguiente se cierra, este centro no puede recibir más cargos de los demás centros de costos. La distribución de los costos por este método se muestra en la tabla No. 5.

#### *Centros de Producción.*

**Extrusión:** se aplican los costos de producción a los diversos productos en función de una tasa, que en este caso, por ser un centro intensivo en capital, serán horas máquina.

**Ensamblado:** se aplican los costos de producción a los diversos productos en función de una tasa, que en este caso, por ser un centro intensivo en mano de obra, serán horas MOD.

- b. **Método Directo:** adjudica los costos de carga fabril de los centros de servicios, en forma directa a los centros productivos. Ignora los cargos que puedan existir entre los centros de servicios. La ventaja de este método radica en su simplicidad, re-

querirá la menor cantidad de cálculos algebraicos y la menor información previa. No existirá problema alguno para determinar el punto inicial de la distribución. Los costos serán distribuidos en función de la utilización del servicio prestado. En la tabla No. 6 se muestra la distribución de los costos.

#### *Centros de Servicios*

**Grupo general de planta:** se distribuye sobre la base de  $m^2 = 15.000$

**Control de materiales:** se distribuye sobre la base del número de solicitudes = 15.500

**Administración de planta:** se distribuye sobre la base del número de empleados = 645

**Control de producción:** se distribuye sobre la base de las horas de planificación = 140.000 horas

#### *Centros de Producción*

**Extrusión:** se aplican los costos de producción a los diversos productos en función de una tasa, que en este caso, por ser un centro intensivo en capital, serán horas máquina.

**Ensamblado:** se aplican los costos de producción a los diversos productos en función de una tasa, que en este caso, por ser un centro intensivo en mano de obra, serán horas MOD.

A continuación se presenta en la tabla No. 7, la tasa de aplicación de la carga fabril para cada centro de costo de producción, las cuales se obtienen dividiendo los costos totales de cada departamento entre el volumen de producción de cada departamento. Y en la tabla 8, la aplicación de la carga fabril a los productos.

**Método Simultáneo (recíproco):** reconoce los servicios mutuos provistos por los distintos centros de servicios entre sí. Utilizará una serie de ecuaciones lineales, una por cada centro de servicios y de producción para adjudicar los costos. La ecuación que cada centro utiliza especificará los costos directos, y el porcentaje de participación de los costos de otros centros. Esto implicará que de utilizar

**Tabla No. 5**  
Distribución de los Costos. Método Escalonado

|                                | <b>Grupo General de Planta</b> | <b>Control de Materiales</b> | <b>Administración de Planta</b> | <b>Control de Producción</b> | <b>Extrusión</b> | <b>Ensamblado</b> |
|--------------------------------|--------------------------------|------------------------------|---------------------------------|------------------------------|------------------|-------------------|
| Costos antes de adjudicación   | 8.425.000                      | 1.801.000                    | 1.394.000                       | 604.000                      | 3.727.000        | 2.373.000         |
| Cierre grupo general de Planta | (8.425.000)                    | <u>2.808.333</u>             | 702.083                         | 1.404.167                    | 2.106.250        | 1.404.167         |
| Control Materiales             |                                | 4.609.333                    |                                 |                              |                  |                   |
| Cierre Control Mat             |                                | (4.609.333)                  | <u>72.337</u>                   | 52.083                       | 1.446.746        | 3.038.167         |
| Adm. de Planta                 |                                |                              | 2.168.421                       |                              |                  |                   |
| Cierre Ad. Planta              |                                |                              | (2.168.421)                     | <u>141.419</u>               | 172.845          | 1.854.157         |
| Control Prod.                  |                                |                              |                                 | 2.201.668                    |                  |                   |
| Cierre Control Pr.             |                                |                              |                                 | (2.201.668)                  | 1.415.358        | 786.310           |
| Total Centros Producción       |                                |                              |                                 |                              | 8.868.199        | 9.455.807         |
| Horas Máquina                  |                                |                              |                                 |                              | 1.435.000        |                   |
| Horas MOD                      |                                |                              |                                 |                              |                  | 2.036.000         |
| Tasa por Hrs. Maq              |                                |                              |                                 |                              | \$ 6.18          |                   |
| Tasa por Hrs. MOD              |                                |                              |                                 |                              |                  | \$ 4.64           |

Fuente: Elaboración propia

este criterio de distribución, se deberá trabajar con una matriz algebraica en un programa de computación y sus resultados diferirán levemente de los resultados obtenidos a través de la aplicación de los otros criterios descritos.

Si bien este método implica una mayor corrección aritmética en los resultados, pero no solucionará el problema básico de todas las distribuciones ya vistas, éstas estarán referidas a bases de distribución, en muchos casos arbitrarias y subjetivas.

**Tabla No. 6**  
Distribución de los Costos. Método Directo

|   | <b>Grupo General de Planta</b> | <b>Control de Materiales</b> | <b>Administración de Planta</b> | <b>Control De Producción</b> | <b>Extrusión</b> | <b>Ensamblado</b> |
|---|--------------------------------|------------------------------|---------------------------------|------------------------------|------------------|-------------------|
| Costos antes de adjudicación            | 8.425.000                      | 1.801.000                    | 1.394.000                       | 604.000                      | 3.727.000        | 2.373.000         |
| Cierre Grupo General de Planta          | (8.425.000)                    |                              |                                 |                              | 5.055.000        | 3.370.000         |
| Cierre Control Materiales               |                                | (1.801.000)                  |                                 |                              | 580.968          | 1.220.032         |
| Cierre Administración de Planta         |                                |                              | (1.394.000)                     |                              | 118.868          | 1.275.132         |
| Cierre Control de Producción            |                                |                              |                                 | ( 604.000)                   | 388.286          | 215.714           |
| Costos totales luego de la adjudicación |                                |                              |                                 |                              | 9.870.122        | 8.453.878         |

Fuente: Elaboración propia

**Tabla No. 7**  
Tasa de Aplicación. Carga Fabril

| <b>Descripción</b>                      | <b>Extrusión</b> | <b>Ensamblado</b> | <b>Total</b>  |
|---|------------------|-------------------|---------------|
| Costos totales luego de la adjudicación | \$ 9.870.122     | \$ 8.453.878      | \$ 18.324.000 |
| Horas Máquina                           | 1.435.000        |                   |               |
| Horas MOD                               |                  | 2.036.000         |               |
| Tasa por hora máquina                   | \$ 6,8781        |                   |               |
| Tasa por MOD                            |                  | \$ 4,1522         |               |

Fuente: Elaboración propia

**Tabla No. 8**  
Aplicación de la Carga Fabril a los Productos

|                           | <b>Modelo Standard</b>            | <b>Modelo De Diseño</b>           | <b>Total</b>         |
|---------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|----------------------|
| Horas máquina p/unid.     | 0,40                              | 0,45                              |                      |
| Horas MOD p/unidad        | 0,50                              | 0,80                              |                      |
| Carga fabril extrusión    | \$ 2,7512<br>(\$ 6.878,00 x 0,40) | \$ 3,0952<br>(\$ 6.878,00 x 0,45) |                      |
| Carga fabril ensamblado   | \$ 2,0762<br>(\$ 4,15 x 0,50)     | \$ 3,3217<br>(\$ 4,15 x 0,80)     |                      |
| Carga Fabril por unidad   | \$ 4,8274                         | \$ 6,4169                         |                      |
| Producción presupuestada  | 2.440.000 unidades                | 1.020.000 unidades                |                      |
| <b>Total Carga Fabril</b> | <b>\$ 11.778.742</b>              | <b>\$ 6.545.258</b>               | <b>\$ 18.324.000</b> |

Fuente: Elaboración propia

#### 4. Asignación de los Costos de Carga Fabril utilizando el Método ABC (Costeo Basado en las Actividades)

Un sistema de asignación de costos de carga fabril basados en el ABC, Costeo Basado en las Actividades, se enfoca fundamentalmente en las actividades realizadas y no en los centros de costos, tal como lo hacen los métodos tradicionales de costeo. Por consiguiente, cuando se utiliza el ABC, la asignación de los costos indirectos se realizará a los productos de conformidad con las actividades que estos consumen. (Turney, 1989).

Esto implica que utilizar el método del ABC conlleva a enfocar el proceso de las actividades, más que el concepto de los centros de costos y responsabilidad que establecen los métodos tradicionales.

Los productos son elaborados realizando una secuencia de ordenadas y coordinadas actividades. Las actividades consisten en muchas tareas, por ejemplo una actividad como la puesta a punto de la extrusora, que será una actividad necesaria cada vez que po-

nemos un nuevo producto en producción, incluirá tareas tales como, instalar nuevos moldes, testeo y calibrado de la extrusora, cambio de materiales, coordinación para el envío a la extrusora de los requerimientos de materiales y ajuste del flujo de producción.

Cuando se realizan tareas, se encuentra que algunas actividades se realizan dentro del mismo centro de costos, mientras que otras actividades se realizan en otros centros de costos. ¿Qué sucederá si dos productos consumen distintas actividades dentro de un mismo centro de costos?

Ejemplos de actividades en una planta industrial son: adquirir materiales, recibir materiales, programar la producción, realizar control de calidad, puesta a punto de las maquinarias, movimiento de materiales, limpieza de la planta, entre otras.

Las actividades consumen materiales y tiempos de mano de obra, lo que explica el porque de la lógica de la utilización del ABC. Los productos consumen actividades, y éstas consumen recursos, por lo tanto, los costos

deben ser asignados en la proporción en que las actividades son consumidas.

En un sistema de asignación de costos a través del ABC, dos productos que consumen distintas cantidad de actividades recibirán distintas asignaciones de costos.

El sistema del ABC utiliza cinco pasos básicos para la asignación de la carga fabril al costo de los productos.

*Paso 1. Identificación de las actividades consumidas por los productos y determinación de los inductores de costos.*

La asignación de los costos de carga fabril a través de la utilización del ABC, se inicia con la identificación de las actividades dentro del proceso industrial. Las actividades no varían conforme a la variación del volumen de producción, ellas generalmente varían en cuatro niveles (Cooper, 1990).

*Nivel unitario de actividades:* son realizadas cada vez que una unidad es producida, como ejemplo, la actividad ensamble que consume suministros y mano de obra indirecta cada vez que una unidad de producto es elaborada.

*Nivel de actividades por partida de producción:* son realizadas cada vez que una partida de producción es iniciada, como ejemplo, las actividades de planificación de la producción, la puesta a punto de la maquinaria, entre otras.

*Nivel de actividades de los productos:* son realizadas como apoyo a un producto o línea de productos, como ejemplo, cada línea de producto (no cada unidad) necesita actividades de ingeniería como diseño, modificaciones y apoyo técnico.

*Nivel de actividades de la planta:* son realizadas para apoyar y proveer necesidades de carácter general para la totalidad de la planta, como ejemplo, el comedor de planta, los seguros, los impuestos inmobiliarios, entre otras. Estos costos indirectos son similares a aquellos que denominamos grupo general de planta al utilizar los métodos tradicionales de distribución.

Si la Telefonía, S.A., realizó el debido análisis de las actividades, se deben haber detectado gran cantidad de actividades en sus procesos productivos, pero esto puede no ser útil desde el punto de vista del costeo.

En un estudio realizado sobre las prácticas desarrolladas por empresas estadounidenses se obtuvieron los siguientes datos (Foster, *et al*, 1995):

Entre 101 y 250 actividades identificadas 32%  
Entre 26 y 100 actividades identificadas 25%  
Menos de 25 actividades identificadas 18%.

Luego que una actividad es identificada, se debe determinar las causas que mueven sus costos; es decir, se determinarán los inductores de costos para esa actividad.

Con el propósito de mantener el ejemplo lo más simple posible, se ha supuesto que La Telefonía, S.A., ha identificado nueve categorías importantes de actividades.

1. *Certificación de los proveedores:* incluirá las actividades relacionadas con la identificación y aprobación de proveedores, la inspección de las partes recibidas (por muestreo), y la verificación de que las entregas lo han sido en tiempo, calidad y precios pactados, manteniendo estadísticas para cada proveedor. Estas tareas son realizadas para cada parte, por lo tanto, cuantas más partes se incorporen a un modelo de teléfono, más alta será la asignación de costo para ese modelo en particular. Esta actividad ha sido clasificada como perteneciente al nivel de actividades de los productos.
2. *Adquisición de materiales:* incluirá las partes relacionadas con la adquisición de partes, el transporte de las mismas, de ser necesario, y el almacenamiento. Estas actividades deberán realizarse cada vez que se coloca una orden de compra, por consiguiente, el inductor de costos será la cantidad de operaciones de compra. Esta actividad ha sido clasificada como perteneciente al nivel de actividades de los productos.

3. *Apoyo de ingeniería*: incluirá tareas realizadas para modificar productos ya existentes como consecuencia de solicitudes de los clientes, cambios de materias primas, cambios y/o problemas durante la producción. Generalmente este tipo de modificaciones benefician a un producto en particular, y por consiguiente, es fácilmente asignable al producto respectivo. De este tipo de análisis surge que este tradicional costo indirecto se transforme en un costo directo.
4. *Movimiento de materiales*: incluirá el movimiento de los materiales desde las áreas de recepción, dentro de las áreas de producción y hasta las áreas de empaque. Cada línea de productos tiene una preestablecida cantidad de movimientos, el número de movimientos de materiales será el inductor para este tipo de costos. Esta actividad es clasificada como perteneciente al nivel de actividades de los productos.
5. *Control de calidad*: incluirá las actividades vinculadas con la calidad de los productos. Cuantos más controles de calidad se realicen en un producto, más costos se incurrirán en el mismo. El número de inspecciones realizadas, será el inductor de costos a utilizar. Esta actividad es clasificada como perteneciente al nivel de actividades de los productos.
6. *Actividades de extrusión*: incluirá las actividades vinculadas con el cambio de moldes, estos costos serán considerados costos directos para el producto vinculado. Las actividades de extrusión consumen costos indirectos, tales como: depreciación de maquinaria, herramientas, software, materiales indirectos, mano de obra indirecta, entre otros. En esta actividad, para la empresa del ejemplo, se ha verificado que estos costos indirectos se mueven en función de la cantidad de kilos extrudados. Por consiguiente el inductor de costos serán los kilos de materias primas extrudadas. Esta actividad es clasificada como perteneciente al nivel unitario de actividades.
7. *Actividades de ensamblado*: incluirá un pequeño número de operarios altamente capacitados y robots (en la empresa del ejemplo) para el ensamble de las distintas partes que conforman cada modelo de teléfono. El número de parte a ensamblar genera que los costos y los tiempos se incrementen, por lo que el inductor de costos será el número de operaciones de ensamblado. Esta actividad es clasificada como perteneciente al nivel unitario de actividades.
8. *Planeamiento de la producción*: incluirá las actividades que permitan que las actividades de extrusión y de ensamblado se realicen sin demoras innecesarias, aquellas que permitan que las materias primas lleguen a las máquinas en los momentos precisos, etc... Sobretudo se evitará la existencia de tiempos de capacidad de planta ociosa y/o de horas extras para cumplir plazos de entrega (cuando no son previstos previamente).  
Estas actividades son requeridas cada vez que una partida de producción es puesta en marcha. El inductor de costos será el número de partidas de producción puestas en marcha. Esta actividad es clasificada como perteneciente al nivel de actividades por partida de producción.
9. *Puestas en marcha*: incluirá las actividades necesarias para instalar los moldes necesarios para el cambio de producto. El inductor de costos será el número de puestas en marcha, que se corresponderá con el número de partidas de producción puestas en marcha. Esta actividad es clasificada como perteneciente al nivel de actividades por partida de producción.

*Paso 2. Rastrear los costos de las actividades*

Las actividades consumen recursos tales como materiales y suministros indirectos, mano de obra indirecta, equipos, herramientas, servicios, entre otros. Muchos de estos items pueden rastrearse hacia las actividades o asignarse basándose en un inductor que reflejará el uso de los recursos, pero otros costos no pueden ser manejados de esta manera. Estos últimos serán por consiguiente agrupados por ser costos comunes y para el be-

neficio de la totalidad de la planta. Configurarán las actividades que se incluyen dentro del nivel de actividades de la planta.

Los costos de las actividades comunes deberán ser asignados a las actividades, y como la gran mayoría de ellos están relacionados con el factor espacio físico, el inductor apropiado será m<sup>2</sup>.

A continuación se presenta en la tabla No. 9 la información de los costos de las actividades comunes a la planta, y su respectiva asignación.

**Tabla No. 9**  
Asignación de Costos a las Actividades

| Actividad                      | Costos directamente rastreables a la Actividad | Superficie utilizada en m <sup>2</sup> | Asignación de los Costos de las Actividades Comunes | Costo Total de la Actividad | Inductor de Costos               |
|--------------------------------|--|--|---|-----------------------------|----------------------------------|
| Certificación de Proveedores   | 3.384.384                                      | 4.000                                  | 771.111   | 4.154.495                   | número de partes                 |
| Adquisición de Materiales      | 386.367  | 4.000                                  | 771.111   | 1.157.478                   | número de órdenes de compras     |
| Apoyo de Ingeniería            | 534.969  | 1.000                                  | 192.778   | 727.747                     | Horas de ingeniería              |
| Movimiento de Materiales       | 891.616  | 8.000                                  | 1.542.222   | 2.433.838                   | número de movimientos            |
| Control de Calidad             | 936.196  | 1.500                                  | 289.167   | 1.225.363                   | número de inspecciones           |
| Actividades de Extrusión       | 2.689.707                                      | 11.000                                 | 2.120.556   | 4.810.263                   | Kgs. de MP extrudada             |
| Actividades de Ensamble        | 386.367  | 4.000                                  | 771.110   | 1.157.477                   | número de partes por cantidades  |
| Planificación de la Producción | 1.615.905                                      | 500                                    | 96.389  | 1.712.294                   | número de partidas en producción |
| Puestas en Marcha              | 559.489  | 2.000                                  | 385.556   | 945.045                     | número de puestas en marcha      |
| <b>Totales</b>                 | <b>11.384.000</b>                              | <b>36.000</b>                          | <b>6.940.000</b>                                    | <b>18.324.000</b>           |                                  |

Fuente: Elaboración propia

*Paso 3. Reclasificación y combinación de los costos de las actividades*

En la práctica, el papel de trabajo mostrado como Tabla No. 9 contendrá cientos de actividades. Si en el análisis se identifican cientos de actividades, que poseen distintos inductores, ¿cómo podrían los gerentes manejar la complejidad técnica de un sistema ABC?

Si se identifican cientos de actividades, el sistema de asignación resultaría demasiado complejo y detallado, y sumamente costoso para ser útil.

Cuando muchas actividades tienen un inductor común, lo que se debe hacer es reclasificar y combinar los costos de las actividades en grupos de actividades, en función de los inductores comunes. El hacer surgir centros de actividades con inductores comunes hace que el sistema sea más manejable, enfocando el tema en los inductores de cos-

tos más relevantes.

En el ejemplo, la empresa utiliza para las actividades planificación de la producción y para puestas en marcha, el mismo inductor de costos, por consiguiente ambas actividades se combinan, lográndose con ello, reducir el número de inductores a utilizar (Tabla No. 10). Esto se puede hacer en mayor escala, siempre que se encuentren actividades que posean los mismos inductores.

*Paso 4. Obtención de información en el uso de los inductores para cada actividad y determinación del costo de obtener el costo de carga fabril por inductor.*

En la tabla No. 11 se presenta la información requerida por el sistema ABC, que mostrará el consumo esperado de inductores para la producción programada. Los datos se han calculado multiplicando la producción esperada, por la especificaciones de los induc-

**Tabla No. 10**  
**Costos de las Actividades Reclasificadas**

| <b>Actividad</b>                             | <b>Costo Total de la Actividad</b> | <b>Inductor de Costos</b>      |
|--|------------------------------------|--------------------------------|
| Certificación de proveedores                 | 4.154.495                          | número de partes               |
| Adquisición de materiales                    | 1.157.478                          | número de ordenes de Compra    |
| Apoyo de ingeniería                          | 727.747                            | horas de Ingeniería            |
| Movimiento de materiales                     | 2.433.838                          | número de movimientos          |
| Control de calidad                           | 1.225.363                          | número de inspecciones         |
| Actividades de extrusión                     | 4.810.263                          | Kgs. de MP extrudada           |
| Actividades de ensamble                      | 1.157.477                          | número operaciones de ensamble |
| Planificación producción y puestas en marcha | 2.657.339                          | número de puestas en marcha    |
| <b>Totales</b>                               | <b>\$ 18.324.000</b>               |                                |

Fuente: Elaboración propia

**Tabla No. 11**  
Inductores para ABC por Línea de Producto

| <b>Inductores de Costo</b>                | <b>Modelo "Standard"</b> | <b>Modelo "De Diseño"</b> | <b>Total</b> |
|---|--------------------------|---------------------------|--------------|
| Producción planificada en unidades        | 2.440.000                | 1.020.000                 | 3.460.000    |
| Kgs. de materias primas utilizadas        | 610.000                  | 1.530.000                 | 2.140.000    |
| Horas de ingeniería                       | 3.460                    | 6.500                     | 9.960        |
| Número Partes por Productos               | 98                       | 145                       | 243          |
| Número de ordenes de compras              | 239.120                  | 295.800                   | 534.920      |
| Número Inspecciones de control de calidad | 14                       | 18                        | 32           |
| Número de movimientos de materiales       | 168                      | 400                       | 568          |
| Número de operaciones de ensamble         | 239.120.000              | 147.900.000               | 387.020.000  |
| Número de puestas en marcha               | 30                       | 110                       | 140          |

Fuente: Elaboración propia

tores para ambos productos.

En la Tabla No. 12 se puede observar el costo por unidad de inductor para cada una de las actividades. Este costo se obtiene dividiendo el costo de la actividad (mostrado en la Tabla No. 10) por el uso total del inductor (mostrado en la Tabla No. 11).

*Paso 5. Asignación de los costos a los productos*

La carga fabril de cada producto será el resultado de multiplicar el costo unitario de la actividad (tabla No. 12), por el inductor para cada producto, presentado en la tabla No. 13.

*Paso 6. Determinación de los costos unitarios de los productos.*

Para determinar el costo unitario de los productos, hay que dividir el costo de la actividad asignado a los productos (Tabla No. 13) entre la producción planificada (Tabla No. 11).

En La Tabla No. 14 se verá que esto es denominado la "facturación de las actividades", por cuanto listará la contribución al costo total unitario para cada actividad, todo por unidad de producto.

**Tabla No. 12**  
 Costo de las Actividades por Unidad de Inductor

| Actividad  | Costo Unitario de la Actividad      |
|--|-------------------------------------|
| Certificación de proveedores                       | 17.096,69 Por parte                 |
| Adquisición de materiales                          | 2,16 Por orden de compra            |
| Apoyo de ingeniería                                | 73,07 Por hora de ingeniería        |
| Movimiento de materiales                           | 4.284,93 Por movimiento de material |
| Control de calidad                                 | 38.292,58 Por inspección            |
| Actividades de extrusión                           | 2,25 Por Kg. de MP utilizada        |
| Actividades de Ensamble                            | 0,0030 Por operación de ensamble    |
| Planificación de la producción y puestas en marcha | 18.980,99 Por cada puesta en marcha |

Fuente: Elaboración propia

**Tabla No. 13**  
 Costo de Las Actividades Incurridas por cada Producto

|  | Modelo "Standard" | Modelo "De Diseño" | Total             |
|--|-------------------|--------------------|-------------------|
| Certificación de provee dores            | 1.675.475         | 2.479.020          | 4.154.495         |
| Adquisición de materiales                | 517.416           | 640.062            | 1.157.478         |
| Apoyo de ingeniería                      | 252.812           | 474.935            | 727.747           |
| Movimiento materiales                    | 719.867           | 1.713.971          | 2.433.838         |
| Actividades de Extrusión                 | 536.096           | 689.267            | 1.225.363         |
| Actividades de ensamble                  | 1.371.150         | 3.439.112          | 4.810.262         |
| Planificación produc. y puesta en marcha | 715.147           | 442.331            | 1.157.478         |
| Planificación produc. y puesta en marcha | 569.430           | 2.087.909          | 2.657.339         |
| <b>Totales</b>                           | <b>6.357.393</b>  | <b>11.966.607</b>  | <b>18.324.000</b> |

Fuente: Elaboración propia

**Tabla No. 14**  
Carga Fabril por Producto bajo el ABC

| Carga Fabril                                   | Modelo "Standard" | Modelo "De Diseño" |
|--|-------------------|--------------------|
| Certificación de Proveedores                   | 0,69              | 2,43               |
| Adquisición de Materiales                      | 0,21              | 0,63               |
| Apoyo de Ingeniería                            | 0,10              | 0,47               |
| Movimientos de Materiales                      | 0,30              | 1,68               |
| Control de Calidad                             | 0,22              | 0,68               |
| Actividades de Extrusión                       | 0,56              | 3,37               |
| Actividades de Ensamble                        | 0,29              | 0,43               |
| Planificación Producción<br>y Puesta en Marcha | 0,23              | 2,05               |
| <b>Totales</b>                                 | <b>2,61</b>       | <b>11,73</b>       |

Fuente: Elaboración propia

**5. Comparación entre el ABC y los Métodos Tradicionales de Costeo en cuanto a la Distribución y/o Asignación de la Carga Fabril**

A continuación se presenta en la Tabla No. 15 un análisis comparativo de los costos calculados por los dos métodos.

**Tabla No. 15**  
Análisis Comparativo

|                                   | Modelo "Standard" | Modelo "De Diseño" | Diferencias |
|-----------------------------------|-------------------|--------------------|-------------|
| Distribución por centro de costos | \$ 4,7920         | \$ 6,4930          | 35,50%      |
| Asignación por ABC                | \$ 2,6100         | \$ 11,7300         | 349,4,0 %   |
| Diferencias                       | \$ 2,182          | \$ ( 5,2370)       |             |
|                                   | 83,6 %            | ( 44,6 %)          |             |

Fuente: Elaboración propia

El ABC ha sido descrito como generadora de costos “verdaderos” y “correctos”. Esta afirmación surge de la posibilidad de rastrear los costos incurridos hacia las actividades que los generan, y a través del consumo que de éstas realizan los productos, hacia los productos.

Por ello, debemos preguntarnos ¿si los costos así computados, son realmente costos “verdaderos” y “correctos”?

En la Tabla No. 15 se observa que existe entre los dos modelos de teléfonos un 35,5% de diferencias de costos calculados según el método tradicional de distribución de costos, en el esquema de acumular los costos en centros de costos. Sin embargo, se puede observar que al aplicar el ABC la diferencia de costos entre los dos modelos de teléfonos asciende a 349,4 %

Cuando se compara el costo del modelo “Standard” entre los dos criterios de adjudicación de costos, se observa que por el método tradicional el costo del producto es un 83,4 % mayor, que si se aplicaran las técnicas del ABC.

Cuando comparamos el costo del modelo “De Diseño” entre los dos criterios de adjudicación de costos se observa que por el método tradicional, el costo del producto es un 44,6 % menor que si se aplicaran las técnicas del ABC.

Entonces se pregunta, ¿se puede conciliar las diferencias de costos que se han mostrado entre los dos criterios de adjudicación de los costos de la carga fabril?

Hay tres diferencias fundamentales entre los dos enfoques señalados anteriormente, que explican las diferencias de costos entre los productos, a saber:

**Tipos de bases y/o inductores utilizados**, los métodos tradicionales utilizan bases de distribución basadas en conceptos de volumen, partiendo de la lógica de que los costos varían con el número de unidades elaboradas.

Cuando se utilizan los criterios del ABC, se estará asignando los costos sobre la base del consumo que cada producto realiza de las actividades necesarias para su producción, y por consiguiente, se medirá el consumo de recursos que éstas realizan.

**Enfoque del sistema de costeo**, los sistemas tradicionales enfocan su análisis en la responsabilidad gerencial de los costos. Su esquema de adjudicación de costos sigue la estructura formal de la organización empresarial.

Cuando se utilizan los criterios del ABC, se estará enfocando el proceso de elaboración de los productos. Se acumularán los costos en el consumo de los recursos por parte de las actividades, y de estas por parte de los productos.

**Adjudicación en dos pasos sucesivos**, ambos sistemas de adjudicación de costos siguen el criterio de los pasos sucesivos. No obstante, en los métodos tradicionales, los costos se adjudican primero a los centros de costos y luego a los productos.

Cuando se utilizan los criterios del ABC, se asignará los costos primero a las actividades, y luego a los productos.

¿Cuál de los dos métodos utilizar?

Un buen sistema de adjudicación de costos debe proveer *información relevante para la toma de decisiones*, así como incrementar la comprensión de los procesos por parte de la gerencia.

¿Qué implica *información relevante para la toma de decisiones*? Consistirá en tener información rápida y confiable sobre los costos actuales, así como el desagregado de los mismos en sus partes componentes, para poder actuar sobre cada una de ellas, con el doble propósito de reducirlos (a través de la eliminación de las tareas que no agregan valor), y de mejorar la eficiencia de las tareas (que implicará también la reducción de costos).

por parte de la gerencia ¿Qué implica la *comprensión de los procesos* ? Consistirá en poder a través del análisis de las actividades desarrolladas, conocer la interacción entre las diversas actividades para la elaboración de los productos, y así poder administrar mejor la carga fabril.

La adjudicación de costos mediante el ABC, contiene algunos que son flexibles y responden rápidamente a fluctuaciones en los volúmenes de producción en el corto plazo. Otros que no son flexibles ante modificaciones en los volúmenes, podrán ser mejor administrados si se conoce su relación con las actividades. En este último caso los tiempos serán mayores y corresponderán al mediano y largo plazo.

## 5. Conclusiones

Un sistema de costos basado en el costeo de las actividades, posee mejores propiedades técnicas, mejor comportamiento frente a la toma de decisiones, y mejores repercusiones de tipo cultural dentro de la organización, que los métodos tradicionales de costeo. Estas características son particularmente importantes, cuando la producción es compleja y la empresa presenta una gran variedad de productos.

También se puede señalar que en aquellas organizaciones donde la complejidad técnica es poco relevante, donde se elaboran productos de carácter masivo y la variedad de productos es pequeña, la aplicación de las técnicas tradicionales de costeo y/o las técnicas del ABC no diferirán substancialmente en resultados. En este tipo de entorno industrial, los métodos tradicionales de costeo producen buenos resultados en cuanto al análisis de los costos, por cuanto la complejidad de la producción es baja y los productos son homogéneos, y por consiguiente, los resultados de tipo promedio son útiles. Se debe señalar por lo tanto, que un sistema no es excluyente del otro, sino que se adaptará mejor en circunstancias particulares.

## Referencias

- Banker, R.; Potter, G. y Schroeder, R. (1995). An Empirical Study of Manufacturing Overhead Costs Drivers. **Journal on Accounting and Economics**.
- Cooper, R. (1990). Cost Classification in Unit-Based and Activity Based Manufacturing Cost Systems **Journal of Cost Management** 4 # 3.
- Foster, G.; Miller, J. y Swenson, D. (1995). **Activity Based Management Consortium Study**.
- Turney, P. (1989). **Using Activity Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence**. Cost Management.



## Breve Reseña Histórica de la Universidad de Los Andes

La hoy denominada Universidad de Los Andes (ULA) tuvo sus orígenes en el año 1785, en fecha 29 de marzo, cuando el Obispo de Mérida Fray Juan Ramos de Lora fundó una Casa de Estudios que elevada luego a Seminario (cuyo nombre fue el de Real Colegio Seminario de San Buenaventura de Mérida) habría de convertirse en Instituto Universitario. El 21 de septiembre de 1810 la Superior Junta Gubernativa de la provincia expidió el decreto de creación de la Real Universidad de San Buenaventura de Mérida de los Caballeros, concediéndole al Seminario la gracia de Universidad, con todos los privilegios de la de Caracas y con la facultad de conferir "Todos los grados menores y mayores en Filosofía, Medicina, Derecho Civil y Canónico y en Teología". Permaneció como instituto eclesiástico hasta 1832, cuando fue secularizada por el gobierno nacional, presidido por el General José Antonio Páez. El nombre que hoy lleva nuestra universidad le fue dado en 1883 y lo conserva desde entonces, salvo un breve período entre 1904 y 1905 en que se le designó con el de Universidad Occidental.

Actualmente, la Universidad de Los Andes es una universidad nacional autónoma, financiada por el Estado en un 90%. Comprende un área de 360.719 m<sup>2</sup>. distribuidos a lo largo de los tres Estados Andinos, además de las extensiones de la Facultad de Medicina en las ciudades de Guanare, Valle de La Pascua y Barinas. La instrucción es impartida



en idioma español, con un régimen de estudio por semestre, en la mayoría de sus carreras. Los estudios impartidos en la institución abarcan diversas áreas de conocimiento, tales como: Ciencias Básicas, Ingeniería, Arquitectura y Tecno-

logía, Ciencias del Agro y del Mar, Ciencias de la Salud, Ciencias de la Educación, Ciencias Sociales, Humanidades, Letras y Artes. Las actividades de docencia a nivel de pregrado y postgrado se complementan con el desarrollo de significativos programas de investigación, de cultura y de extensión. Una parte de sus actividades de investigación y desarrollo tecnológico ha permitido la creación de pequeñas y medianas industrias a través de cuyos proyectos la universidad se vincula directamente con el aparato productivo de bienes y servicios acordes con nuestra realidad. Como muestra de ello se podrían mencionar: Laboratorio de Ortesis y Prótesis, planta de medicamentos con producción de medicinas genéricas, planta de secado de madera al horno, planta de quesos madurados (Progal), planta de ingeniería biomédica, etc.

A nivel de las actividades culturales, deportivas y de extensión nuestra institución ofrece cerca de 15 disciplinas deportivas diferentes, mantiene 13 grupos estables en diversas ramas del arte, entre los cuales destacan la Estudiantina Universitaria, el Orfeón Universitario y el Coro de Niños de la Universidad de Los Andes, por su brillante trayectoria a nivel nacional e internacional. En relación

con las actividades de extensión se desarrollan distintos programas de proyección a la comunidad, entre ellos: Programa de Estudios Abiertos y Desarrollo Social, Extensión Rural, Atención Sanitaria, Cine Itinerante, Jueves Culturales, Universitario en las Comunidades.

La Estructura académica de la universidad está constituida por diez facultades y dos núcleos. Cada una de las facultades está integrada por escuelas, las que a su vez se subdividen en departamentos, dependiendo de las disciplinas afines en un área de conocimiento en particular. Cuenta con importantes institutos, centros y laboratorios de investigación, que sumado a la productividad académica de sus actores, sitúan a la Universidad de Los Andes entre las instituciones de educación superior más importantes del país.

La Universidad de Los Andes cuenta, además, con un considerable número de importantes servicios y programas de apoyo a su comunidad, entre los cuales se pueden mencionar los servicios bibliotecarios, los de comedor universitario, transporte, asistencia médico-odontológica, residencias estudiantiles, becas y ayudas económicas para pregrado y postgrado, programas de estímulo al investigador y/o grupos, etc.

Los núcleos universitarios se crean con el propósito de formar centros pilotos de carácter experimental para colaborar, mediante la formación profesional, la investigación y la extensión, con el proceso de regionalización institucional y así conformar el Sistema Regional Universitario de Los Andes, que finalmente contribuya a elevar los índices de desarrollo de su área de influencia.

La estructura académica de los núcleos está integrada sólo por departamentos. Además de la docencia de pregrado, los núcleos cuentan con investigación y postgrado.

En 1966 el Núcleo Universitario del Táchira da inicio a sus actividades docentes, en la ciudad de San Cristóbal, como una Escuela de Educación dependiente de la Facultad de Humanidades y Educación de esta universidad, y sólo fue hasta 1976 cuando se decretó como Núcleo Universitario bajo la rectoría del Doctor Ramón Vicente Casanova.

En 1972 el Consejo Universitario de la Universidad de Los Andes suscribe el decreto que crea oficialmente el Núcleo Universitario para el Estado Trujillo. El Núcleo se inició con la designación de Núcleo Universitario del Estado Trujillo (NUT), pero a raíz del Centenario del Natalicio del Sabio Rafael Rangel celebrado el 25 de abril de 1977, el Consejo Universitario emitió un decreto mediante el cual reconoce al científico trujillano y resuelve dar al NUT el nombre de Núcleo Universitario "Rafael Rangel" (NURR).

Fuente: [www.ula.ve](http://www.ula.ve) - 21/07/2001.

## Los Estudios de Postgrado en la FACES-ULA

### Postgrado en Estadística

El Instituto de Estadística Aplicada y Computación ofrece estudios superiores en Estadística a través de dos programas: Doctorado en Estadística y Maestría en Estadística Aplicada.

#### Doctorado en Estadística:

El programa de Doctorado en Estadística se desarrolla dentro de un Convenio de Cooperación entre la Universidad de Los Andes y la Universidad de Salamanca, España.

#### Objetivos

- Formar investigadores independientes en el campo de la Estadística, capaces de desarrollar proyectos de Investigación originales en forma autónoma y de prestar asesoramiento estadístico.
- La formación profesional calificada de los aspirantes, de tal forma que puedan hacer aportes significativos al conocimiento en el campo de la Estadística.
- La formación de personal docente e investigador, mediante la preparación en temas concretos en el campo de la Estadística.
- Contribuir con el desarrollo de la región y del país, al formar personal de alta calificación, mediante el estudio y resolución de problemas en la tesis de doctorado
- Ampliar los grupos y líneas de investigación en el campo de la estadística, a nivel nacional.

#### Características:

- a. Los estudios de Doctorado en Estadística consisten en: cursos, seminarios, actividades de investigación y elaboración de un trabajo de tesis.
- b. Los cursos y seminarios deberán com-

prender veinte (20) o más créditos, disponiendo el estudiante de un tiempo mínimo de un año para completar dicho número de créditos (también deberá demostrar conocimiento instrumental de un idioma seleccionado por él y aceptado por el Consejo Directivo del programa).

- c. Una vez completado el número de créditos del apartado anterior y aprobado el idioma, se solicitará se realice el examen de candidatura, el cual consistirá en la evaluación de los conocimientos adquiridos por el estudiante en los cursos y seminarios aprobados por el mismo y de su experiencia investigativa.
- d. Cuando se haya aprobado el examen de candidatura, se dispone de un año, como mínimo, y hasta un máximo de cinco, para elaborar y aprobar la Tesis Doctoral.

### Maestría en Estadística Aplicada

#### Objetivos

- Proporcionar a cada uno de los aspirantes un sólido conocimiento de la teoría y métodos estadísticos
- Lograr que cada uno de los participantes obtenga conocimientos y experiencia de computación estadística.
- Incorporar a los alumnos a la investigación y aplicación en algún campo especializado de la Estadística

#### Características

- a. El postgrado es de tipo aplicado a la investigación, respetando una exigencia teórica mínima. Por tal razón, en la mayoría de los cursos, la teoría será acompañada de trabajos prácticos donde el estudiante, haciendo uso del computador, probará su habilidad en el manejo de datos reales.
- b. La estructura de estudios contempla tres

etapas: a) nivelación, con duración de un trimestre; b) postgrado propiamente dicho, cinco semestres; c) trabajo de grado, hasta seis meses de duración.

- c. El estudiante, una vez que ha finalizado la escolaridad, debe realizar una asesoría estadística equivalente a una unidad crédito.

## Postgrado en Ciencias Contables

Proyecto que se inició con un postgrado en el área de ciencias contables con dos grados académicos: Maestría en Ciencias Contables y especialización en Ciencias Contables, y cuatro menciones: Tributos, Contabilidad de la Nación, Sistemas de Información contable y Costos. Actualmente ofrece además estudios no conducentes a grado universitario denominados Diplomados, en las menciones de Aduanas, Comercio Exterior, Administración Financiera y Auditoría Ambiental.

### Objetivo

El objetivo básico del postgrado en Ciencias Contables es la formación de personal de alto nivel, con inclinación a la investigación y capaces de enfrentar y aportar soluciones a los problemas de la organización donde se desempeñen, de la región y del país.

### Características

- a. **Los Estudios de Maestría en Ciencias Contables** tienen como finalidad, el análisis profundo y sistematizado de la contabilidad y la formación metodológica para la investigación, haciendo énfasis en la investigación contable para lograr el desarrollo de los conocimientos, así como el realce y fortalecimiento de la contabilidad como ciencia, además de ejecutar análisis críticos del manejo de la información financiera.

La Maestría en Ciencias Contables tiene

una duración mínima de año y medio de escolaridad en periodos semestrales, en los cuales se cursarán un máximo de doce (12) unidades crédito y un mínimo de nueve (9) unidades crédito.

El participante para obtener el título de Magíster en Ciencias Contables debe cursar y aprobar doce (12) asignaturas y, presentar y aprobar un trabajo de grado.

- b. **Los Estudios de Especialización** constituyen un conjunto de conocimientos y habilidades en el área, los cuales se combinan con aspectos científicos y técnicos del ejercicio, eminentemente profundos, racionales y en concordancia con el entorno económico, político y social.

La formación para la investigación debe orientarse a la solución de problemas en una manera convincente en el plazo requerido.

La Especialización en Ciencias Contables tiene una duración mínima de año y medio de escolaridad en periodos semestrales, en los cuales se cursará un máximo de doce (12) unidades crédito y un mínimo de nueve (9) unidades crédito.

El participante, para obtener el título de Especialista en Ciencias Contables, debe cursar y aprobar once (11) asignaturas y presentar y aprobar un trabajo especial de grado.

- c. **Los Estudios de Diplomado** se enmarcan dentro del concepto de Estudios Superiores no conducentes a la obtención de títulos. Los participantes profundizan en el nivel de conocimiento específico durante un periodo de ocho (8) meses, al final de ese tiempo, deben presentar, discutir y aprobar un trabajo que les acredita como Diplomados.

## Maestría en Administración

### Objetivos

- Tiene como finalidad profundizar el estudio

sistemático en Administración y Gerencia con el objeto de formar personal altamente calificado que pueda: a) responder a las exigencias del aparato productivo en función del desarrollo, b) participar en tareas de investigación de alto nivel académico y de pertinencia social, que aporten soluciones a los problemas administrativos y gerenciales de la región y del país.

- El programa diseñado prepara a los estudiantes para actuar en el mundo empresarial y tomar decisiones en el medio impuesto por el cambio, la expansión de información el impacto de la tecnología y la revolución social. Es un balance entre las ciencias del comportamiento y los alcances cuantitativos para la toma de decisiones. Proporciona al estudiante una gama de conocimientos en teoría y técnicas administrativas esenciales para administrar con excelencia.

#### **Características:**

- a. El período normal de presentación de solicitudes es de abril a julio de cada año.
- b. Con el objeto de asegurar un nivel académico apropiado el Centro de Investigación y Desarrollo Empresarial, ofrece a sus postulantes, a través de su Programa de Extensión cursos cortos de carácter no obligatorios.
- c. El postulante debe presentar un examen de admisión y la aceptación definitiva en el programa, será decidida por el Consejo Académico.
- d. La Maestría en Administración ofrece tres menciones: Mercadeo, Finanzas, Turismo y una cuarta opción sin mención.
- e. La duración de la escolaridad de la Maestría es de año y medio. Una vez culminada la misma, el estudiante deberá elaborar un trabajo de grado, el cual defenderá en público ante un Jurado designado para tal efecto. El trabajo de grado debe ser presentado para su discusión en un plazo no mayor de cuatro (4) años, contados a partir del inicio de su escolaridad.

## **Maestría en Economía**

#### **Objetivos:**

- Formar profesionales que entiendan y manejen las políticas económicas y, al mismo tiempo, dispongan de un instrumental práctico para aplicarlo en el mundo real.
- Formar profesionales capacitados y proactivos para elaborar políticas económicas tanto en el sector público como en el sector privado.
- Lanzar al mercado de trabajo profesionales con una sólida formación teórica para el campo de la docencia y la investigación en las universidades y demás instituciones.

#### **Características:**

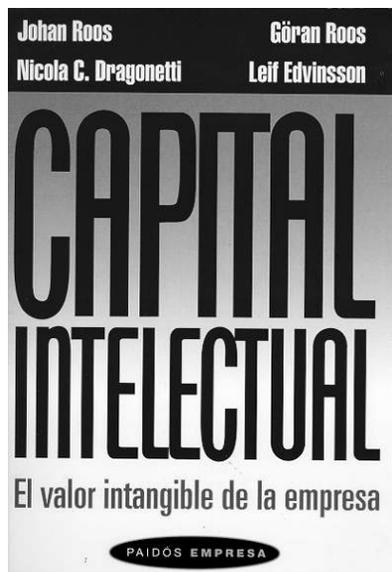
- a. Para ser considerado candidato se requiere, además de la presentación de cierta documentación, aprobar el Ciclo de Nivelación con un promedio ponderado de quince (15) puntos. Una vez cumplidos estos requisitos, se exige suficiencia del idioma Inglés a nivel instrumental a través de un examen escrito que realiza el Departamento de Idiomas de la ULA.
- b. La Maestría en Economía cuenta con tres menciones: Política Fiscal y Tributaria, Economía Cuantitativa y Políticas Económicas.
- c. El participante, para obtener el título de Magíster en Economía debe aprobar treinta y seis (36) unidades crédito entre materias obligatorias y electivas, con un promedio ponderado de quince (15) puntos y presentar y aprobar un trabajo de grado equivalente a ocho (8) unidades crédito.



## Libros y Revistas

El éxito de las principales compañías ya no se basa en los factores tradicionales de producción necesarios para su supervivencia. Las fuentes más importantes y seguras para conseguir una ventaja competitiva son ahora el conocimiento y las relaciones con los clientes, proveedores y demás elementos de producción, así como la forma en que se organiza la empresa. Sin embargo, todos estos factores aún no forman parte del sistema laboral de la empresa y existe el peligro de que los directores lo ignoren completamente, con las terribles consecuencias que ello acarrearía tanto a la empresa como sus accionistas.

Este libro expone las conclusiones a las que han llegado los mejores expertos de la materia gracias a la puesta en práctica, la investigación y el estudio del capital intelectual. En esta obra se presentan conceptos, modelos, e instrumentos para descubrir los aspectos más intangibles de la empresa. El texto co-

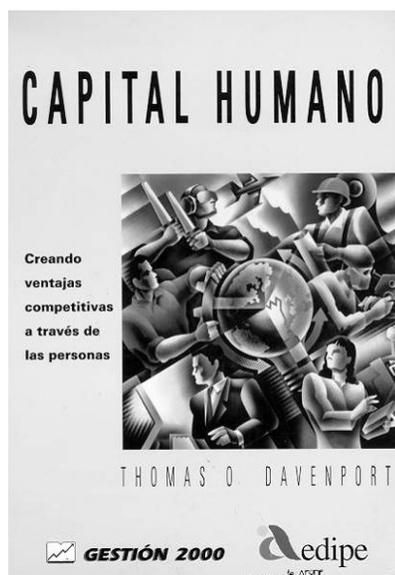


mienza mostrando una definición del capital intelectual y sus principales componentes y, paso a paso, va conduciendo al lector a través del desarrollo de su sistema organizativo con el fin de que pueda comprender, evaluar y aplicar las conclusiones a sus propias compañías. Se trata de un volumen que, a la vez que proporciona un <<modelo>> práctico ilustrado con una amplia serie de estudios, también recoge las últimas tendencias y ejercicios de la <<segunda generación>> del capital intelectual:

por ejemplo, cómo concentrarse en uno solo de sus elementos y relacionarlo con el valor accionarial.

### Contenido:

El nuevo mundo de los negocios . Encontrar nuevos términos . El desarrollo de un sistema de capital intelectual: el modelo de desarrollo . Consolidación de las medidas de capital intelectual: el método del índice-CI . Unir el CI a un valor accionarial.



Muchas empresas dicen que sus empleados son sus activos más importantes, pero pocas son coherentes con esta afirmación. A medida que los empleados ganan poder en la negociación de sus condiciones de trabajo, se comportan menos como <<bienes>> y más como <<propietarios>> de un capital. Su capital es la capacidad, el esfuerzo, y el tiempo con que contribuyen a una empresa.

En este libro se expone cómo atraer, desarrollar y retener a personas que son capaces de aportar ventajas competitivas a la empresa. Asimismo, se describen estrategias específicas que las empresas y los empleados pueden utilizar para construir relaciones mutuamente beneficiosas en el marco de la nueva economía del conocimiento.

**Contenido:** El trabajador como inversor: una nueva metáfora . Inversiones y rendimiento del capital humano . Capital humano y estrategia competitiva . Contratación de inversores en capital humano . Disposición de la escena en el ambiente laboral . Preparación del camino para una inversión elevada . Constitución del capital humano . Retención de inversores en capital humano . Optimización y medición de la inversión en capital humano.

¿Cómo podemos transformar la educación superior con las nuevas tecnologías digitales de información y comunicación? Después de describir el ambiente futuro de la educación superior, representado por la “sociedad del conocimiento”, el autor analiza la infraestructura de esa sociedad, sobre la base de la evolución de INTERNET, sus usuarios y contenidos. Esa sociedad del conocimiento plantea viejos y nuevos requerimientos a la educación superior los cuales son analizados a partir de la visión de los propios académicos y estudiantes, expresada en diversas conferencias organizadas por la UNESCO y otras organizaciones, en todas las regiones del mundo. En ellas se asignó un papel preponderante a las modernas tecnologías digitales y su valor como instrumento de educación permanente en un nuevo “mercado del conocimiento”. Luego se define el concepto de virtualización, su significación, posibilidades y alcances y se caracterizan los principales espacios virtuales funcionales de la educación superior: el campus virtual conformado por el aula virtual; el laboratorio virtual; la biblioteca virtual y la oficina virtual.

Esos espacios se dinamizan a través de la comunicación mediante computadora, como proceso conductor de la virtualización. Asimismo, se destaca el papel de las comunidades virtuales, como factor de aprendizaje colaborativo y conductoras del aprendizaje per-

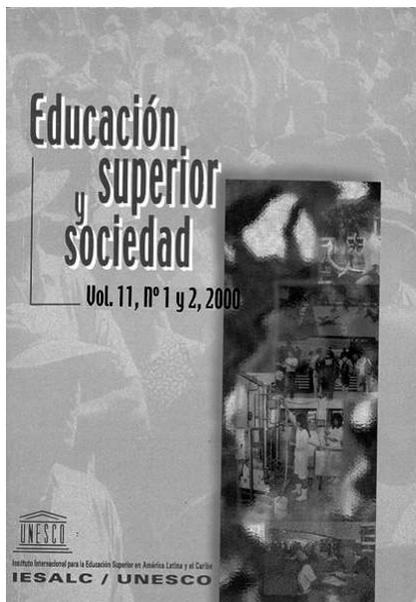


manente. Posteriormente, se estudia la presencia universitaria en el ciberespacio, ¿qué se enseña en INTERNET? y ¿cómo se enseña? y se analizan distintas experiencias universitarias de virtualización, en diferentes regiones del mundo y sus distintas modalidades de combinación de medios educativos. Después de analizar los obstáculos para la introducción de la virtualización y proponer algunas metodologías para su superación, el libro culmina con una discusión sobre el papel de las

nuevas generaciones de jóvenes, quienes con su especial dominio de la tecnología digital, abren las puertas al futuro y a un camino renovado a la educación superior.

#### **Contenido:**

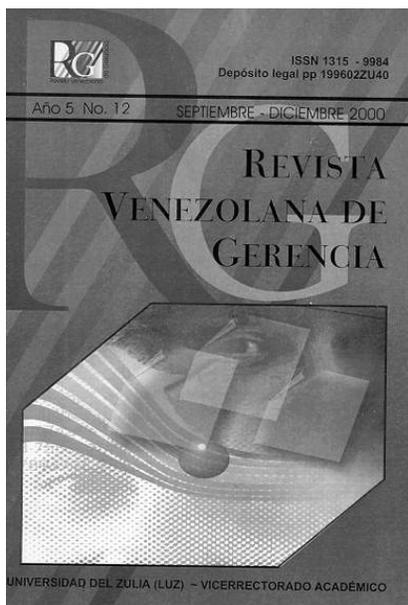
El nuevo ambiente de la educación superior: la sociedad del conocimiento . La infraestructura de la sociedad del conocimiento, sus usuarios y contenidos . Viejos y nuevos requerimientos a la educación superior en una nueva sociedad . El papel de la tecnología en los requerimientos de la educación superior . La virtualización en la educación superior: significación, posibilidades y alcances . Las comunidades virtuales como conductoras del aprendizaje permanente . La práctica de la virtualización: presencia universitaria, contenidos y medios . La práctica de la virtualización: experiencias de algunas universidades . El camino hacia la transformación.



Educación Superior y Sociedad  
Vol. 11, No. 1 y 2, 2000  
IESALC / UNESCO

#### Contenido:

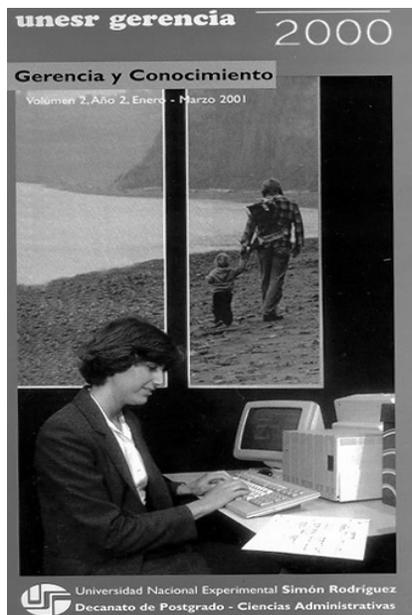
Editorial . **Estrategias para la construcción de universidades innovadoras** / Francisco López Segrera . **Rol del Estado, políticas e instrumentos de acción pública en educación superior en Chile** / Raúl Allard Neumann . **Reestructuración de la universidad venezolana pública en la encrucijada** / Miguel Casas Armengol . **La universidad pública en la encrucijada** / Axel Didriksson . **La dimensión internacional de la universidades mexicanas** / Jocelyne Gacel . **Universidad y sector productivo: reflexiones acerca de la experiencia universitaria en el Uruguay** / Alejandra Mujica y Ana Bajac . **La telematización de la educación superior en Venezuela, entre la equidad y la exclusión** / Irene Plaz Power y Hebe Vessuri . **Pertinencia social y principios básicos para orientar el diseño de políticas de educación superior** / Carlos Tünnermann Bernheim . **Retos y amenazas de la formación de ingenieros frente a las transformaciones de la producción industrial: el caso del área metropolitana de la ciudad de México** / Estela Ruiz Larraguivel



Revista Venezolana de Gerencia  
Año 5, No. 12, Sep.-Dic. 2000  
Universidad del Zulia

#### Contenido:

Editorial . **Artículos: Diez falacias sobre los problemas sociales de América Latina** / Kliksberg, Bernardo . **Globalización y administración pública** / Pérez Salgado, Ignacio . **Innovación en salud: atención primaria con participación de la comunidad en Punta de Indio, Argentina** / Fernández, Marcela Indiana . **Las comunicaciones electrónicas universitarias: el caso de la red académica de LUZ** / Salom Arteaga, Rosa María . **Gestión y marketing del capital intelectual: Estrategia para posicionar los postgrados en el siglo XXI** / Ferrer y Arroyo, Mercedes . **Situación laboral de administradores y contadores egresados de la Universidad del Zulia** / Narváez, Mercy; Fernández, Gladys y Vílchez, Nerio . **Misión y desempeño docente** / Abreu Corona, Arellis Milagros . *Revistas . Índice acumulado*



**Unesr Gerencia 2000**  
Vol. 2, año 1, enero-marzo 2001  
Universidad Nacional Experimental  
Simón Rodríguez

#### Contenido:

**Nota Editorial: Conocimiento y gerencia** / Ninoska Díaz de Mariña . **Enfoques: Hacia una teoría crítica de las ciencias administrativas** / Ninoska Díaz de Mariña . **Conocer en ciencias administrativas desde una perspectiva hermenéutica** / Miguel Mujica . **Concepción epistemológica subyacente a las organizaciones universitarias venezolanas o el germen de la crisis** / Francisco Mijares . **Liderazgo ecológico: la sinergia del ser y el hacer** / Ritalina Ferrebús . **Cambio organizacional y liderazgo transformacional** / Patricia Guilletzu y Luis Rodolfo Vera . **El aprendizaje organizacional en la sociedad del conocimiento** / Gertrude M. García . **Supuestos básicos para la gestión de recursos humanos en la era del conocimiento** / María Dolores Padrón Cabrera . **Virtudes virtuales o hacia una ética de la virtualidad** / Belkis Mendoza de Gómez . **La revalorización ética del contexto urbano en la gerencia pública** / ElcyYudit Nuñez Maldonado . **Responsabilidad social y desarrollo sustentable en el contexto de las organizaciones turísticas** / Belkis Jimenez . **Hallazgos: Valoración crítica del pensamiento administrativo de William Edwards Deming** / Rigel Blanco .

**Brecha digital** / Carlos Zavarce Castillo . **Perspectivas, soluciones y problemas en las organizaciones: La gerencia del conocimiento desde la óptica empresarial** / Judith Olivares . **La gerencia del conocimiento y la competitividad** / Lila Franco . **Ponencias: Transformación UCV 2000: algunas ideas para la discusión del cambio hacia un nuevo orden institucional** / Manual Mariña Muler.

## Eventos

### XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad

Áreas y temario de los trabajos a presentarse

*Investigación contable:*

- La información financiera frente al desafío de nuevos usuarios
- Impacto de las últimas Normas Internacionales de Contabilidad en los países de la AIC

*Auditoría:*

- La Auditoría ante las operaciones con evidencias virtuales
- Otros servicios que aporten credibilidad a la información financiera y no financiera

*Sector gubernamental:*

- La Contabilidad acumulativa: necesidad apremiante para los gobiernos en el nuevo siglo
- La Auditoría forense: una nueva visión de la auditoría gubernamental en el Siglo XXI

*Educación:*

- La formación para un ejercicio profesional multidisciplinario
- Educación virtual como complemento de la educación formal y continuada

*Administración y Finanzas:*

- La gestión y la empresa electrónica
- Factores de éxito de las denominadas Pequeñas y medianas empresas

*Ética y ejercicio profesional:*

- La Educación Continua Norma Profesional obligatoria necesaria para garantizar un servicio de calidad
- La certificación del Contador Público, una condición para acceder al mundo global

*Integración económica y fiscal:*

- Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Microempresas
- Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Microempresas

*Auditoría interna:*

- Oportunidades y amenazas para la profesión en una actividad fuertemente multidisciplinaria
- El rol del auditor interno en los procesos de autoevaluación de controles (AEC)

Fecha: 18 al 22/11/2001

Cuota de inscripción: Delegados: U\$S 550, acompañantes U\$S 275

Sede oficial del evento: **Hotel Conrad Casino & Resort de Punta del Este**. Parada 4, Playa Mansa, Punta del Este, Uruguay 20.100.Tel. (598 42) 49 11 11. Fax. (598 42) 48 99 99.

Correo electrónico: [conradpde@conrad.com.uy](mailto:conradpde@conrad.com.uy)

Página Web: <http://www.conrad.com.uy/>

### VIII Congreso Interamericano sobre el Medio Ambiente

El VIII Congreso Interamericano sobre el Medio Ambiente se realizará en la Universidad de Talca, a través de la Facultad de Ciencias Empresariales. El lema del evento es: " Desafíos y Oportunidades de la Gestión Ambiental en una Economía Globalizada", y los temas sobre los cuales se pueden desarrollar las ponencias son:

- Calidad de agua
- Problemas de contaminación en suelo
- Residuos sólidos, generación y tratamiento
- Educación ambiental
- Contaminación atmosférica
- Ecoturismo
- Gestión ambiental
- Economía ambiental
- Auditoría y legislación ambiental
- Otros relacionados

El evento se llevará a cabo del 5 al 7 de diciembre del presente año.

Información: Sr. Germán Lobos Andrade, FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES, UNIVERSIDAD DE TALCA, CHILE. Correo electrónico: [globos@cima2001.cl](mailto:globos@cima2001.cl)

### **I Congreso Internacional de Gerencia en América Latina**

Propósito: crear un espacio para la discusión y divulgación de la gerencia con perspectiva científica.

Áreas Temáticas:

- Gerencia Social
- Gerencia Pública
- Gerencia de Producción de Bienes y Servicios
- Gerencia de Instituciones Financieras
- Gerencia de Instituciones de la Sociedad Civil

Fecha: 14 al 17 de mayo de 2002

Lugar: Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela

Información: [congresogerencia@hotmail.com](mailto:congresogerencia@hotmail.com)

### **I Congreso Nacional de Estadística y V Jornadas de Estudios Estadísticos**

Los profesores y estudiantes de la Escuela de Estadística de la Universidad de Los Andes del estado Mérida están organizando el I Congreso Nacional de Estadística. El temario tentativo de este evento, estará dirigido a la ampliación y actualización de los conocimientos de Software estadísticos, Regresión logística, Análisis de datos, Muestreo, Bioestadística, entre otros.

Fecha: 27/05 al 01/06 de 2002

Lugar: Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. ULA. Mérida. Venezuela.

Información: [conesq@ula.ve](mailto:conesq@ula.ve), teléfono 0274-2401119, fax 0274-2401070

### **V Encuentro Internacional de Economía**

La Fundación Centro de Investigaciones Económicas de Córdoba (Fundación CIEC) ha estableci-

do que el tema central del IV Encuentro Internacional de Economía (IVEIE) -con un enfoque interdisciplinario- fijado en principio para los días 24 al 27 de Julio del 2002, gire en torno a la problemática de la integración continental, siempre con la premisa de edificar una economía antropocéntrica, según los antecedentes académicos del Centro de Investigaciones Económicas de Córdoba-v.gr., el II y III Encuentro Internacional de Economía, C. Paz, Junio de 1995, y Córdoba, Agosto de 1999-y lo establecido en los Estatutos de la fundación.

En consecuencia, se trata de convocar a todos los interesados -investigadores, instituciones relacionadas, organismos técnicos, entes oficiales y privados, universidades, centros de investigación económica y social, empresarios, legisladores, funcionarios, dirigentes- a elaborar ensayos científicos y propuestas de política en torno al citado tema central, **El Mercosur: cambio tecnológico, educación y empleo en el mundo global**, siendo lo sustantivo bucear las relaciones entre los términos involucrados. Obviamente, el cambio tecnológico manda en este tiempo, y ello trae aparejada una serie de circunstancias que deben analizarse con racionalidad y urgencia. Así, la educación se convierte en un componente esencial para el hombre en cualquier momento, pero lo es muy especialmente en la dura realidad de la recesión que sufre América Latina, y el mundo pobre en general. La globalización implica una encrucijada para el hombre de estas latitudes, y por eso la urgencia de un análisis como el propuesto, con la participación de los sectores público y privado.

Áreas y temario de los trabajos a presentarse

*Mercosur:*

Necesidad, orígenes, funcionamiento (viabilidad y futuro).

Cambio Tecnológico. Realidad en América Latina, logros, perspectivas, papel del Estado y de la actividad privada. Modelos teóricos y empíricos. Hacia una política realista (región vs. aldea global). La incidencia de la globalización en la adopción y adaptación del progreso técnico.

*Educación:*

Papel de la educación en el ámbito regional (América Latina y Mercosur). Los distintos niveles de la enseñanza y su inserción en el proceso de integración. La complementación entre los países del Continente y con otros bloques. Búsqueda de un lugar protagónico para la investigación y el desarrollo (las universidades, y otros organismos, como el CONICET en la Argentina). Educación en el mundo global.

*Empleo*

La situación actual. Evolución y estructura del empleo (estudios por países y bloques). El problema del desempleo y del subempleo. Nivel y estructura de las remuneraciones. Tipos de empleo y distribución del ingreso. Empleo y globalización

*Otros temas*

Bases analíticas para fundar el Humanismo Económico. Comercio Exterior e Integración Económica. Resolución de conflictos (arbitraje, mediación, y formas alternativas de solución). El papel del municipio en la aldea global. Globalización y pobreza en América Latina. Economía solidaria y equilibrio ecológico.

La Región Centro: Córdoba, Santa Fe y Entre Ríos.

Fecha: 24 al 27/07/2002

Cuota de inscripción:

Hasta el 30/01/2001 Participantes \$ 200 Acompañantes \$ 100 Estudiantes \$ 50  
Hasta el 30/04/2002 Participantes \$ 250 Acompañantes \$ 125 Estudiantes \$ 50

Información:

Luis Eugenio Di Marco. Director CIEC.

Genaro Pérez 2543, B° Rogelio Martínez

(5000) Córdoba - Argentina

Tel.: 54 351 (155) 411 826.

Fax: 54 351 433 2042.

Correo electrónico: [luchodim@eco.uncor.edu](mailto:luchodim@eco.uncor.edu)

### **Curso Ajuste Financiero por Inflación (DPC-10)**

Contenido:

- Concepto de Inflación. La Inflación en Venezuela
- Importancia, vigencia y alcance de la DPC-10
- Distorsiones de los estados financieros a valores históricos. Casos prácticos
- Importancia del Ajuste. Métodos para la realización del Ajuste: Nivel General de Precios (NGP). Mixto. Pasos a seguir para la realización del ajuste a los estados financieros
- Revisión de conceptos básicos: Activos y Pasivos Monetarios. Activos y Pasivos No Monetarios. Clasificación de partidas en Monetarias y No Monetarias
- Resultados por Exposición a la Inflación.
- Costo Integral de Financiamiento.
- Principales cambios en la actualización de la norma, realizada en diciembre del año 2000.
- Revelaciones Contables en los estados financieros
- Ejercicio práctico. Fase I: Metodología y ajuste inicial (balance general. Fase II: Metodología y ajuste integral (balance general, estado de resultados, flujo de efectivo y movimiento en las cuentas del patrimonio)
- Consideraciones para detectar errores en la correcta aplicación de la norma

Duración : 24 horas

Fecha: 23,24/11 y 01/12/2001

Horario: 8:00 a.m. -12:00 m y 2:00-6:00 p.m.

Valor de la inscripción: Estudiantes Bs. 30.000, Público en general: Bs. 40.000

Lugar: Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela. Teléfonos: 0274-2401134, 1136

### **Taller Servicio de Calidad y Satisfacción al Cliente**

Contenido:

- ¿Quién es el cliente? ¿Qué es servicio al cliente?
- ¿Qué es la satisfacción del cliente? ¿Por qué medir la calidad y la satisfacción del cliente?.
- El cliente no siempre tiene la razón, pero... ¿Qué es un servicio de excelencia? ¿Cuál es el nicho específico de sus servicios?
- El FODA del servicio al cliente de su empresa.
- Evaluación de líneas generales de servicios. Costo del mal servicio y de la mala calidad.

- Bases para la satisfacción del cliente. Fijación de criterios para servicios de calidad.
- Planes de satisfacción al cliente. Desarrollo del perfil del cliente.
- Sistema de retroalimentación de los clientes. Sistemas de retroalimentación de los empleados

Duración : 16 horas

Fecha: 07 y 08/12/2001

Horario: 8:00 a.m. -12:00 m y 2:00-6:00 p.m.

Valor de la inscripción: Estudiantes Bs. 20.000, Público en general: Bs. 30.000

Lugar: Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela. Teléfonos: 0274-2401134, 1136



**ACTUALIDAD CONTABLE FACES**

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

---

**ISSN 1316-8533****Año 4-No 4****Depósito Legal pp199802ME395****ENERO-JUNIO 2001****PUBLICACION SEMESTRAL**

---

**INDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS**

Vol. 1, No. 1. Noviembre 1998

**Editorial.** Manuel Aranguren R.

**Resumen**

Resultados de la Primera Reunión del "Grupo de Estudios"  
*Quintero, María; Hernández, Nelson; Molina, Víctor*

**Vida Universitaria**

El Papel de la Universidad Venezolana. Caso Especial: El de la Universidad de Los Andes.  
Caso Particular: El de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
*Rincón de Parra, Haydeé*

**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*

Vol. 2, No. 1. 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 Ambientales  
*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*

**Vida Universitaria**

Noticias-FACES

Notas-FACES

Vol. 3, No. 1. Diciembre 2000

**Editorial.** Manuel Aranguren R.

**Artículos**

Filosofía de la Gerencia Universitaria  
*Altuve Godoy, José Germán*

Las Paradojas de la Globalización  
*Peñaloza de G., Marlene*

El Surgimiento de una Nueva Sociedad  
*Aranguren, Manuel; Casal, Rosa A. y Viloria, Norka*

La Motivación del Personal en la Pequeña y Mediana Empresa  
*Bastidas A., María Carolina*

Hacia la Búsqueda del Saber Científico en la Contabilidad  
*Casal, Rosa Aura*

Sistemas de Acumulación de Costos para Empresas de Servicios  
*Molina de Paredes, Olga Rosa y Morillo Moreno, Marisela Coromoto*

Como 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*

**Vida Universitaria**

Noticias-FACES

## ACTUALIDAD CONTABLE FACES

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

ISSN 1316-8533

Depósito Legal pp199802ME395

Año 4-No 4

ENERO-JUNIO 2001

PUBLICACION SEMESTRAL

## INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

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

Los autores enviarán al Comité Editorial de la Revista cuatro (4) copias impresas de los trabajos, y un (1) Diskette de 3.5" de doble cara alta densidad, con el texto escrito en procesador de palabras WORD bajo Windows.

Los trabajos serán sometidos al arbitraje por un jurado (externo) que evaluará los siguientes aspectos: pertinencia del tema, solidez de las argumentaciones y conclusiones, estructura y organización interna del trabajo. Los artículos no deberán ser propuestos con anterioridad, ni simultáneamente en otro medio de comunicación (trabajos inéditos).

El Comité Editorial podrá realizar modificaciones de forma a los trabajos, una vez que estos 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) 2401111 Ext. 1043, (0274) 2401042. Fax: (0274) 2401040 . Correo electrónico: revista@faces.ula.ve**

## ARTÍCULOS, RESEÑAS, DOCUMENTOS Y NOTAS

**Extensión y Tamaño.** Los textos de los autores deberán ser presentados en una sola cara en papel tamaño carta, escritos a un solo espacio, con los siguientes márgenes: 4.0 cm. en el izquierdo, 4.0 cm en la parte superior, 2.0 cm. en la derecha y 3.0 cm. en el margen inferior; y en letra tipo Arial de tamaño N° 11. Los párrafos deben tener sangría especial en primera línea de 1,25.

Las reseñas bibliográficas, no deben exceder de cuatro (4) páginas.

La extensión de los artículos tendrá un mínimo de ocho (8) páginas, y un máximo de doce (12) páginas. A continuación se especifican las partes que debe contener el artículo:

**Título.** Debe ser breve, claro y no exceder de quince (15) palabras; centrado en la parte superior de la primera página, en negrita, y letra tamaño 14 puntos. La primera letra de cada una de las palabras que componen el título en mayúscula y el resto en minúscula (exceptuando las preposiciones y los artículos que no dan inicio al título).

**Del Autor.** Las cuatro (4) copias de los trabajos a ser evaluados, no deben tener identificación del (los) autor (es) ni de la institución a la que esté (n) adscrito (s). En el escrito del Diskette sí debe aparecer los nombres del autor o autores, ubicados debajo del título, centrado y con la primera letra de cada palabra en mayúsculas y el resto en minúscula (sin abreviaturas). Anexar en

una hoja aparte un breve currículum, donde se indique los nombres y apellidos, dirección institucional, estudios realizados, cargo e institución donde trabaja, correo electrónico.

**Resumen y Texto.** Debajo del nombre del título se debe incluir un resumen en español y en inglés (abstract), (se recomienda asesoramiento de especialistas), con una extensión entre 120 y 150 palabras, que incluya: objetivo, metodología, resultados y conclusiones relevantes. El título "Resumen" debe estar en negrita, justificado a la izquierda. A continuación del resumen se escribirán las palabras clave en español e inglés, separadas por comas, que identifican los aspectos principales del texto. El título "Palabras clave" deberá escribirse en negrita, justificado a la izquierda y el contenido no debe ser mayor a dos líneas. El texto principal debe comenzar después de las palabras clave, dejando un espacio en blanco, tomando en cuenta los siguientes aspectos: introducción, método, argumentación (desarrollo) del tema, conclusiones y referencias citadas. Este esquema podrá ser flexible de acuerdo con la especialidad del tema.

El texto debe estar organizado en cuatro partes: introducción, desarrollo, conclusiones y referencias. El desarrollo se organiza en secciones y subsecciones. Los títulos y subtítulos deben identificarse con números arábigos de acuerdo con el sistema decimal (ejemplo: 1., 1.1., 1.2., 2.,...), justificados a la izquierda, en negrita, letra tamaño 12 puntos, y con la primera letra de cada palabra en mayúscula y el resto en minúscula (exceptuando las preposiciones y los artículos que no dan inicio al título). Antes y después de una sección y subsección deberá incluirse un espacio en blanco.

Las notas a pie de página deben reducirse al mínimo necesario, y se indicarán con un número correlativo en el texto cuya información se pretende aclarar o ampliar. El texto que corresponda a la nota a pie de página, escrito con letra tamaño nueve puntos, se situará en la página en que aparezca dicha nota. Para los números decimales se deberá utilizar comas y no puntos.

**Cuadros y Figuras (gráficos, dibujos, fotografías, mapas, planos, etc.).** Los cuadros y figuras deberán presentarse en hojas separadas. En su parte superior se ordenarán con números arábigos y llevarán un título breve. Al pie de los mismos se indicará la fuente y alguna leyenda explicativa, en caso de ser necesario. En el texto deberá indicarse con una señal (un número), el lugar donde se insertarán los cuadros y figuras. Se debe comunicar el nombre del programa en el cual fueron realizados, y/o presentarse en papel de dibujo a tinta china.

**Referencias.** La bibliografía debe limitarse únicamente a fuentes citadas en el trabajo, y evitar referencias a obras no publicadas. Las citas en el texto deben señalarse entre paréntesis, con el primer apellido del autor seguido por una coma y el año de la publicación. Cuando la cita sea textual, debe indicar el número de página de la misma, así: (Martínez, 1998, p. 13), si son varias páginas (Martínez, 1998, p. 13-16). Si la referencia en el texto es de dos autores, se debe citar el primer apellido de ambos (Martínez y Castro, 1998, p.13-16); si son más de dos autores, se debe citar el primero y agregar *et al*, así: (Peña *et al*, 1997, p. 41). Si en la frase se hace referencia a los apellidos de los autores citados, solamente se incluirá entre paréntesis el año de publicación, ejemplo: de acuerdo con Brito y Callejas (1999), cuando la cita no es textual. Si la cita es textual, se deberá señalar el (los) número(s) de página (s) al final de la misma, ejemplo: de acuerdo con Callejas (1999) " los fenómenos naturales....." (p.2).

La sección destinada a las referencias, situada al final del trabajo, irá sin numerar.

Las referencias deben presentarse en orden alfabético y cronológico si hay varias obras del mismo autor; si un autor tiene más de una publicación del mismo año, deben ordenarse literalmente (1998a y 1998b). Las referencias con un solo autor precederán a aquellas en las que ese mismo autor figure con otros. Se deberá dejar 3 espacios de sangría debajo del primer apellido del autor. Ejemplo para la sección de referencias:

**Para libros:** Castro, M. y Peña, J. (1999). **La contabilidad de Gestión.** Ediciones Deusto, Madrid.

**Para artículos en revistas:** Borráz, F. (1999). La Contabilidad como ciencia: Fundamentos y Principios (1999). **Actualidad Contable Faces.** Vol. 2, Nº. 2, enero-junio, Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 40-47 (es el número de la primera y última página del artículo).

**Para ponencias a congresos y seminarios:** Primer Apellido e inicial del primer nombre del autor. (Año). **Título.** Nombre del evento. Lugar, institución o editorial (si son memorias), página (s).

**Para tesis y trabajos de ascensos:** Primer Apellido e inicial del primer nombre del autor. (Año). **Título.** Lugar, institución, página (s).

Las **fuentes de Internet** deben mencionar la página web y la fecha de la consulta.

## ACTUALIDAD CONTABLE FACES

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

---

ISSN 1316-8533

Año 4-No 4

ENERO-JUNIO 2001

Depósito Legal pp199802ME395

PUBLICACION SEMESTRAL

---

### Instructions for Authors

ACTUALIDAD CONTABLE FACES is a scientific arbitrated magazine, edited by the Accounting and Finance Department of **the Universidad de Los Andes's Economic and Social Science Faculty- Venezuela**. Its objective is to diffuse the results of the scientific investigations, brief studies, results of on going investigations and essays of various subjects: accounting, financial, political, cultural, economical, legal, tributary, **organizational**, marketing, cost, management, statistics, sociology, **technology** and more. ACTUALIDAD CONTABLE FACES will also publish, bibliographic reviews, as well as documents, notes and information of everyday university activities of importance.

The authors will send four (4) printed copies of the work to the Magazine's Editorial Committee and a 3.5" HD floppy disk with the text written under word for windows.

Each work will be arbitrated by a jury (external) who will evaluate the following aspects: how relevant the topic is, the subject's compactness and conclusion's compactness, structure and internal organization of the work. The articles must not have been proposed before or published simultaneously on any other media.

The Editorial Committee may make modifications to the work once they have been approved for publication, in order to maintain the magazine's style. Originals will not be returned. The authors will receive two free issues of the magazine in which their work was published.

The magazine is published every six months, but articles are accepted during the whole year.

Works should be sent to the following address: **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) 2401111 Ext. 1043, (0274) 2401042. Fax: (0274) 2401040 . Correo electrónico: revista@faces.ula.ve**

#### ARTICLES, REVIEWS, DOCUMENTS AND NOTES

**Size and Extension.** The author's texts should be handed in letter size paper, written on only one side, double space with the following margins: left 4.0 cm, upper 4.0 cm, right 2.0 cm, lower 3.0 cm; and font Arial N° 11. The first line of each paragraph must be justified at 1.25.

The bibliographical reviews must not be more than four (4) pages.

The extension of the articles will have a minimum of eight (8) pages, and a maximum of twelve (12) pages. The parts of the article should be as follows:

**Title.** Must be brief, clear and not have more than fifteen (15) words; centered in the upper part of the first page, in boldface, size 14 points. The first letter of each word must be capitalized (except for the prepositions and the articles that don't begin in the titles).

**The Author.** The four (4) copies to be evaluated, must not have any identification naming the author(s) nor the institution where they come from. The text saved on disk must have the names of the author or authors under the title, centered and only the first letter of each word in capital letters (without abbreviations). A brief résumé should be annexed to the text and must have names, last names, institution's address, fulfilled studies, position and institution's name, and e-mail address.

**Abstract and Text.** Under the title there must be an English and Spanish abstract, (specialists'

advice is recommended), with an extension of 120 to 150 words and must include: objective, methodology, results and conclusions. The title must be in boldface and justified to the left. English and Spanish key words should follow the summary, separated by commas to identify the main aspects of the text. The title "Key words" must be written in boldface, justified to the left and must not be greater than two lines.

The main text must begin after the key words, leaving a blank line, considering the following aspects: introduction, methodology, theme arguments, conclusions and references. This scheme can be flexible according to the specialty of the theme.

The text must be organized in four parts: introduction, main body, conclusions and references. The main body is organized in sections and subsections. The titles and subtitles must be identified by Arabic numbers according to the decimal system (for example: 1., 1.1., 1.2., 2.,...), justified to the left, in boldface, letter size 12 points and first letter capitalized and the rest in lower case (except for prepositions and articles). A space should be included before and after each section and subsection.

Footnotes must be reduced to its minimum and indicated by a matching number to which text you wish to identify. Footnote text should be written in letter size nine points and located on the matching page. For the decimal numbers, commas and not dots should be used.

**Charts and Figures** (graphs, drawings, photos, maps, prints, etc.). The charts and figures should be put in separate pages. They must be numbered with Arabic numbers, written on the upper part of the page, and will have a short title. At the lower part of the page, the source of the information must be indicated. Chart and figure numbers should be indicated in the text. The name of the program, with which they were done, should be indicated, or it should be sent on drawing paper and done in ink.

**References.** The bibliographic references should only come from published work. The references should be put in parenthesis, with the author's last name followed by the publishing year, separated with commas. If it's a textual reference, the page number should be indicated (Example: Martínez, 1998, p. 13. or Martínez, 1998, p. 13-16. If there are more than one); if there are more than two authors the first one is only used (Example: Peña et al, 1997, p. 41). If in the reference you refer to the last names of the authors, you only include the publishing year, example: Brito y Callejas (1999) or Callejas (1999) "los fenómenos naturales....." (p.2).

These references will be the last page and won't be numbered. They should be sorted alphabetically and chronologically. If there are several works from the same author; if an author has more than one publication on the same year, they should be sorted literally (1998a and 1999b). References with one author will precede those in which the same author appears with others. Three spaces should be left out on the first last name of the author. Example for the references:

Books: Castro, M. y Peña, J. (1999). La Contabilidad de Gestión. Ediciones Deusto, Madrid.

Magazine Articles: Borráz, F.(1999). La Contabilidad como ciencia: fundamentos y principios (1999). Actualidad Contable Faces. Vol. 2, Nº. 2, enero-junio, Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 40-47 (it's the first and last page number of the article).

Congress speeches and seminaries: Name(es) and last name(s) of the author. (year). Title. Name of the event. Place, institution or editorial (if memories), page(s).

Thesis and Promotion work. Name(s) and last name(s) of the author. (year). Title. Place, Institution, page (s).

Internet Sources: The web page and the date should be mentioned.

El que suscribe agradece el envío de

The undersigned thanks for the sending of

Fecha, Date \_\_\_\_\_

Firma, Signature \_\_\_\_\_

Dirección, Address \_\_\_\_\_

Enviamos en canje, We send you for exchange

Nota: Notices:

Los envíos ulteriores dependen de la devolución de esta tarjeta

Further mailings depend on the return of this card

---

**SOLICITAMOS CANJE — PLEASE EXCHANGE**

**Enviar a:**

REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES  
Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad de Los Andes  
Mérida-Venezuela.

Fax: nacional: 0274-2401152  
internacional: 0058-274 - 2401152

Correo electrónico: revista@faces.ula.ve



---

---

## SUSCRIPCIÓN A LA REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

---

Nombre: .....

Ocupación: .....

Institución: .....

Dirección: .....

.....

Ciudad:..... Estado: .....

Teléfono: ..... Fax: ..... e-mail: .....

---

### TARIFAS (no incluye flete)

---

|           | Un ejemplar<br>suelto | Anual<br>(dos números) |
|-----------|-----------------------|------------------------|
| Venezuela | Bs. 3.000             | Bs. 6.000              |
| EEUU      | \$ 10                 | \$ 20                  |

---

### FORMA DE PAGO

---

- Efectivo o cheque de gerencia a nombre de:  
Ingresos Propios FACES
- Depósito en cta. cte. No. 432-0-023942 Banco del Caribe,  
a nombre de Ingresos Propios FACES

---

---

### SUSSCRIPTION OF ACTUALIDAD CONTABLE FACES MAGAZINE

---

Name: .....

Occupation: .....

Institution: .....

Address: .....

.....

City : ..... State: .....

Phone: ..... Fax: ..... e-mail: .....

---

### RATES (shipping not included)

---

|           | One<br>Issue | Annual<br>(Two issue) |
|-----------|--------------|-----------------------|
| Venezuela | Bs. 3.000    | Bs. 6.000             |
| EEUU      | \$ 10        | \$ 20                 |

---

### PAYMENT FORM

---

Cash or money orden to:  
Ingresos Propios FACES

Deposit cta. cte. No. 432-0-023942 Banco del Caribe,  
Ingresos Propios FACES