

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

ISSN 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

AÑO 8 - Nº 11
JULIO-DICIEMBRE 2005
PUBLICACIÓN SEMESTRAL

Actualidad Contable Faces, fundada en 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 conocimientos que coadyuve al desarrollo científico en estas áreas.

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 el envío de sus trabajos, a los árbitros su incondicional colaboración; se agradece también a las instituciones con las cuales se han establecido canjes y a todos los que de alguna manera nos alientan a seguir adelante.

Coordinadora

Rosa Aura Casal de Altuve

Comité Editorial

Nayibe Ablan Bortone
Rosa Aura Casal de Altuve
María Carolina Bastidas
Aura Elena Peña
Germán Rodríguez

Revisión y Corrección

Luis José Angulo Noguera

Diagramación

Luis José Angulo Noguera

Diseño de Portada

María Gabriela Parilli, Programa de Imagen Institucional

*Los artículos son sometidos a la consideración de
árbitros calificados que evaluarán la pertinencia del
tema, la solidez de las argumentaciones y conclusiones,
la estructura y organización interna del trabajo*

Comisión de árbitros de este número

Nayibe Ablan	Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Universidad de Los Andes, Venezuela (FACES-ULA)
Simón Alcántara	Facultad de Humanidades ULA-Venezuela
Germán Altuve	FACES-ULA, Venezuela
Minerva Arzola	Universidad Nacional Experimental Politécnica (UNEXPO)
Eleonora Baringoltz	Universidad de Buenos Aires, Argentina (UBA)
Alida González	Universidad Experimental de los Llanos Ezequiel Zamora (UNELLEZ)
Coty Hernández	Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM)
Alvio Márquez	FACES-ULA, Venezuela
Agustín Mejías	Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM)
Ana Beatriz Méndez	Especialista en Ciencias Contables
Dulce Monagas	FACES-ULA, Venezuela
Pedro Monge	Universidad de Huelva España
Alessandra Montagna	Debera, Cabrera y Asociados KPMG
Adam Oberto	Universidad del Zulia, Venezuela (LUZ)
Fernando Paz Sánchez	Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM)
Alirio Pela	FACES-ULA, Venezuela
Daniel Ramírez	FACES-ULA, Venezuela
Miozotis Silva	Universidad Rómulo Gallegos
Eduardo Scarano	Universidad de Buenos Aires, Argentina (UBA)
Elsa Suárez	Universidad de Buenos Aires, Argentina (UBA)
Guillermo Tinoco	Universidad de Guayana
José Zaá	Universidad Rómulo Gallegos
Arturo Yáñez	Facultad de Humanidades ULA-Venezuela

Este número de Actualidad Contable FACES ha sido financiado por la Fundación para el Desarrollo de la Ciencia y la Tecnología (FUNDACITE-Mérida), el Consejo de Desarrollo Científico, Humanístico y Tecnológico (CDCHT) de la Universidad de Los Andes y el Postgrado en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes

SUMARIO

Editorial

Nayibe Ablan Bortone

5

Artículos

- Bastidas, María Carolina (Universidad de Los Andes-Venezuela)
**Modelo de educación recurrente para los gerentes del sector público:
Un enfoque andragógico**
*A Model of Recurrent Education to Managers from Public Sector.
An Andragogical View*
..... 7
- Casal, Rosa Aura; Vilorio, Norka (Universidad de Los Andes-Venezuela)
y Zaá M., José R. (Universidad "Rómulo Gallegos"-Venezuela)
**Las fronteras de la corporalidad como rasgo epistemológico de la
Ciencia Contable**
Corporality Borders as an Epistemological Tip of the Accounting Science
..... 15
- Hernández, Clotilde y Camarena, María E. (Universidad Autónoma de México)
Inequidad de género en las organizaciones. Una visión de Latinoamérica
Gender Iniquity in the Organizations. A Latinamerica View
..... 20
- Maldonado V., Fabio (Universidad de Los Andes-Venezuela)
La OPEP: Cuarenta y cinco años de historia y dos interpretaciones teóricas
OPEC: Forty-five Years of History and Two Theoretical Interpretations
..... 30
- Monagas, Dulce (Universidad de Los Andes-Venezuela)
El conocimiento contable
The Accounting Knowledge
..... 45
- Luzardo, Marianela (Universidad de Los Andes-Venezuela)
**Comportamiento del consumo de fluoruro de aluminio en el proceso
de reducción en la empresa CVG-Venalum, Venezuela**
*Consumption of aluminum fluoride in the process of reduction in
CVG-Venalum Company, Venezuela*
..... 52

● Peña, Alirio (Universidad de Los Andes-Venezuela) La Doble imposición por dividendos <i>Double Taxation for Dividends</i>	59
● Peña, Aura Elena El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas. Un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida, Venezuela <i>The System of Countable Information in Small and Medium Companies. An evaluative research on Metropolitan Area of Mérida, Venezuela</i>	67
● Quintana, David e Isasi, Pedro (Universidad Carlos III, España) Estructura de colocación y rendimiento inicial de salidas a bolsa: tecnológicas Frente a no-tecnológicas <i>Offering Structure Over First-day Return of Initial Public Offerings: Technological vs Non-Technological</i>	80
● Vilorio, Norka Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización <i>Factors Inciding on Internal Control System of an Organization</i>	87
Trabajos de Grado y Trabajos Especiales de Grado del Postgrado en Ciencias Contables / FACES-ULA	93
Instrucciones para los autores	99
Planilla de canje	103
Planilla de suscripción	105
Índice acumulado de artículos publicados	107

EDITORIAL

Con este número, ACTUALIDAD CONTABLE FACES alcanza su octavo año. Nuestra comunidad, con orgullo, ha visto crecer este esfuerzo realizado por investigadores, personal administrativo y estudiantes, junto a la comisión de árbitros, para pasar de órgano de divulgación interno, a publicación de referencia nacional e internacional.

En esta ocasión, entregamos a nuestros lectores un grupo de investigaciones que abarcan un amplio espectro temático. Unas relacionadas directamente con nuestra disciplina de origen: la Contabilidad, con tópicos como Epistemología, Finanzas, Sistemas de Información y Gerencia; y otros aportes que dan cuenta del cruce de fronteras de esta ciencia, para producir artículos en torno a los ejes temáticos Petróleo y Estadística.

Por último, y como ya es tradición, se presentan los títulos de las tesis y trabajos especiales de grado realizados por los participantes de la Maestría y la Especialidad en Ciencias Contables, respectivamente, con el ánimo de difundir las investigaciones que desde el Postgrado de Ciencias Contables se desarrollan.

Nayibe Ablan Bortone
Profesora FACES-ULA
nablan@ula.ve

Modelo de educación recurrente para los gerentes del sector público. Un enfoque andragógico*

Bastidas, María Carolina

*Este artículo es producto de un trabajo de investigación financiado por el CDCHT-ULA

María Carolina Bastidas

Licenciada en Contaduría Pública.
M.Sc. en Administración: Gerencia
Doctora en Educación.
Profesora Titular de la Facultad de
Ciencias Económicas y Sociales,
Universidad de los Andes.
mbastida@hotmail.com

Recibido: 09-03-05
Revisado: 17-05-05
Aceptado: 15-06-05

Partiendo de la importancia del sector público, fundamentada en su atención a las necesidades colectivas, su participación en la actividad económica y su aporte en la creación de empleos, se presenta para su fortalecimiento una investigación cuyo objetivo es proponer un modelo de educación recurrente en el área de administración financiera, atendiendo a contenidos que involucren aspectos sobre los cuales se evidencie debilidad en el desempeño de sus gerentes. El artículo presentado es resultado del diagnóstico efectuado para atender a la primera etapa de esta investigación, y la metodología seguida para llevar a cabo tal estudio tiene carácter cualitativo bajo un enfoque etnográfico. Los resultados obtenidos permiten concluir que en los tres escenarios: municipal, estatal y nacional, existen debilidades comunes, destacándose la desarticulación de los sistemas y el poco aprovechamiento de información útil para la búsqueda de la eficiencia y la eficacia. La investigación continuará y con ello el proceso de interpretación y teorización se basará en la categorización de la cual se derivarán las propiedades a incluir en el modelo. Así se derivará una propuesta para una gerencia estratégica en un contexto de complejidad, hacia un nuevo paradigma en el sector gubernamental.

Palabras clave: Modelo, educación, gerentes, sector público, administración financiera.

RESUMEN

Taking account the importance of the public sector, based in their attention to collective necessities, its participation in economic activity and its contribution in the creation of employments, is presented for its invigoration an investigation to propose a model of recurrent education in the area of financial administration, assisting to contents that involve aspects on which weakness is evidenced in the acting of its managers. The presented article, it is been of the diagnosis made to assist to the first stage of this investigation and the followed methodology to carry out such a study it has qualitative character under an ethnographic focus. The results allow to conclude that in the three scenarios: municipal, state and national, common weaknesses exist standing out the separation of the systems and the poor utilization of useful information for the search of the efficiency and the effectiveness. The investigation will continue and so the interpretation process and ideology will be based on the categorization of which it will be derived the properties to include in the pattern. So, it will be derived to a proposal for a strategic management in a context of complexity, toward a new paradigm in the government area.

Key Words: Model, education, managers, public sector, financial administration.

ABSTRACT

1. Introducción

Al definir metas claras de desarrollo para un país, se engranan aspectos desencadenados de la multidimensionalidad presente en este proceso, el cual lleva implícito un conglomerado de aspectos sociales, tecnológicos, políticos, económicos, educativos y culturales, los cuales actúan bajo un ciclo recursivo de influencia.

A lo ancho de la geografía mundial se toman todos los días importantes decisiones relativas a lo que sus gobernantes consideran acciones derivadas de estrategias para el desarrollo. No obstante, es imposible encontrar una receta mágica indicativa de los pasos a seguir y las políticas a diseñar para lograr el tan deseado estado de desarrollo. Cabe preguntar: ¿desarrollo en cuál dimensión?; y allí surge la respuesta esencial: Mejorando la calidad de vida de todos los ciudadanos en todos los aspectos y desde todas las dimensiones. Esta respuesta lleva implícita muchas aristas: la filosofía del gobierno en los diferentes ámbitos, la ideología, la cultura, las costumbres y las estructuras e instituciones formalizadas en cada nación. De esta manera, cada país debe trazarse su propio camino en la búsqueda de un crecimiento sostenido y en el diseño y la aplicación de estrategias conducentes a lograr mejores condiciones de vida, las cuales en definitiva se constituyen en el mejor indicativo del desarrollo.

En Venezuela, el devenir de las empresas, entes y organismos del sector público ha afectado de manera considerable el logro de este crecimiento sostenido. Cabe reconocer que confluyen dos corrientes que van en sentidos opuestos: Por una parte, este sector se ha convertido a lo largo de los años en el mayor empleador en el escenario nacional, estatal y municipal; el gasto público en incremento se ha constituido en la mayor corriente monetaria de flujo y reflujo y, debido a su fin social, su importancia para la comunidad debería estar fuera de discusión. Una segunda corriente conjuga elementos cuya presencia insoslayable ha perjudicado históricamente –y sigue afectando– el resultado del ejercicio de la gerencia en el sector

gubernamental y se resumen en las debilidades en cuanto a: continuidad en la ejecución de planes, construcción de obras, seguimiento de programas, atención incesante a proyectos de verdadero interés para la comunidad, articulación de esfuerzos, control integrado e integral, entre otros. Se pretende, en consecuencia, determinar cuáles de estos factores pudiesen estar vinculados a una falta de estructuración de políticas en los ámbitos económico, social y territorial, las cuales permitirían dar continuidad a obras y actividades, privando el bienestar de la colectividad por sobre el partido que esté en ese momento en la gerencia municipal, estatal o nacional. En este sentido, no se pretende desconocer que en democracia la libertad de pensamiento y acción de quien gerencia son indiscutibles, siempre y cuando se apeguen a la normativa y a los principios que rigen la operatividad del sistema de la administración financiera del sector público. Sin obviar la premisa anterior, se plantea que pudiese ser una solución armonizar los sistemas, mantener los planes, fortalecer el control, mejorar la actuación gerencial, sin radicalizarla y adecuándola a los fundamentos filosóficos que estén rigiendo en cada período de gobierno. Esta propuesta preliminar requiere un soporte esencial que sólo puede ser aportado por la educación, como medio y fin para lograr cualquier propósito vinculado al desarrollo.

2. Desarrollo

2.1. Planteamiento del problema

La gerencia pública en Venezuela, se ha visto inmersa en condiciones poco favorables, si se toma en consideración el incipiente proceso de reclutamiento y selección de personal, el casi inexistente programa de capacitación, el ausente plan de incentivos y, en algunas ocasiones, espacios insuficientes y procesos que parecieran obsoletos e ineficientes. Toda esta situación se une, tal como lo describe Bastidas (2003), a un marco legal extremadamente dinámico, el cual debe ser asumido y aplicado, en el ámbito de competencia correspondiente, para dar respuesta

a las exigencias constitucionales, legales y reglamentarias. Es por ello que la gerencia del sector público da muestras de debilidad que pudiesen estar relacionadas con una desvinculación con el sector educativo, el cual en muchos casos no ha suministrado respuestas adecuadas a las necesidades de educación recurrente para sus gerentes en sus diversas áreas de desempeño, afectando las posibilidades de desarrollo personal, social y profesional, y la visualización integral del entorno (descrita por Gitman, 1995), lo cual ha derivado a la vez una serie de carencias intervinclantes con estructuras funcionales sistémicas desarticuladas.

Estas afirmaciones coinciden con lo expresado por Honorato (2002), quien indica que el "gerente público" no es un "producto" de generación espontánea, quien mediante un simple proceso de cambio de denominación se transforma por decreto y pasa a ser "gerente público" en cargo, capacidad y actitud.

El desarrollo del recurso humano calificado hacia la gerencia pública, demanda un sostenido e importante esfuerzo de adiestramiento y capacitación, que no sólo provea, a esta nueva gerencia, de los conocimientos en las técnicas modernas de gestión, sino que, además, sea capaz de internalizar en ella, el mundo real que rodea a las organizaciones públicas y también provocar el necesario cambio de mentalidad que sugiere con fuerza la idea de gerencia pública. No bastan los conocimientos de gestión moderna sino que es necesario además una actitud gerencial permanente. Honorato(2002).

La UNESCO (1998) plantea que "la educación es un aspecto esencial del desarrollo humano ser educado es disfrutar de una vida mas plena y es disponer de un rango mas amplio de oportunidades" (p.12). Según esta postura la educación permite al "gerente público" su desarrollo y crecimiento desde varias perspectivas.

Logrando una transformación de visión de la gerencia pública, se puede lograr un elemento urgente de acometer: Recobrar la confianza en las organizaciones que conforman el sector público, generar un cambio en la actitud de los ciudadanos y así, juntos, usuarios y gerentes, obtener el bienestar y satisfacción, muchas veces tan ausentes en la mayoría de los individuos como clientes del gobierno. El Estado, como figura jurídica de Nación, ejerce el poder público y "tiene que organizarse para poder cubrir y atender a cada uno de sus integrantes, y para poder organizar y administrar el país, tiene el poder político" (Salazar, 2001, p.19)

En este sentido, Matus (2002) plantea un reto importante: "debemos rescatar el significado y valor de la palabra *gobierno*. Este rescate debe hacerse primero en la teoría o, al menos, al mismo tiempo que en la práctica" (p.12)

A la luz de las premisas anteriores se comenzó la presente investigación, la cual se propuso en esta primera etapa identificar las necesidades de educación recurrente de los gerentes de los entes y organismos del sector público en el área de administración financiera y describir los aspectos de esta área en los cuales estos funcionarios presentan debilidad.

2.2. Metodología

La investigación atiende los lineamientos para una investigación cualitativa estructural, debido a que, por su naturaleza, destaca la importancia del contexto, la función y el significado del acto humano de gerenciar, además de valorar la importancia de la realidad, tal y como es vivida por el hombre.

En este sentido, el método cualitativo sustenta la esencia de su aplicabilidad en la misma naturaleza humana objeto de la investigación, pues, tal como lo indica Martínez (1999), "la vida humana tiene una riqueza de contenido que no captan las técnicas matemáticas u operacionalistas y necesita métodos más humanos y personalistas" (p.6). La postura anterior permite afirmar que la razón

intrínseca del método cualitativo radica en la complejidad implícita en la comprensión de las personas, la cual se debe afianzar en la intencionalidad subyacente en las acciones, sin detrimento de la conducta externa, pues ambos elementos se conjugan para dar la explicación a la integridad del ser humano.

Se parte, así, del supuesto de que cada ser interpreta la realidad, pues moldea la materia según sean sus categorías, por lo cual el hombre ve la realidad y busca su propio significado de las cosas y de las acciones, y, en este rescate de su importancia como ser humano, se parte de la premisa de que el conocimiento es el fruto de una relación entre el conocedor y el objeto conocido, la cual deriva de la interacción objeto -sujeto, pues, tal como lo expresa Martínez (1994), al describir la investigación cualitativa: el significado de cada objeto se lo confiere el observador.

Igualmente el estudio y comprensión planteados requieren la captación de la estructura dinámica interna de una totalidad organizada, cuyas partes constituyentes interactúan fuertemente entre sí para constituir un sistema. En este sentido, además de la validez de la premisa de la intersubjetividad, se parte de la esencia misma de un estudio cualitativo: estudiar la totalidad y no las partes separadas, considerando una relación compleja entre estas partes bajo un enfoque multidireccional, el cual deja de lado la concepción positivista de la causalidad directa, lineal y unidireccional. El diseño de la investigación obedece al dogma metodológico del estructuralismo sistémico, cuyo diseño trata de descubrir las estructuras o sistemas dinámicos que dan razón de los eventos observados, con énfasis en los aspectos relacionados con la investigación etnográfica. De esta manera, la investigación que se efectúa se enmarca dentro de los parámetros siguientes:

1. De acuerdo con su propósito, es etnográfica.
2. De acuerdo con el alcance no existe un eje temporal, pues el modelo propuesto tendrá vigencia en relación con la tendencia derivada de la complejidad de los elementos implícitos

en el modelo y la multiplicidad de relaciones que se originan

3. De acuerdo con su profundidad, la investigación es descriptiva-inductiva.
4. De acuerdo con las fuentes a emplear, la investigación es mixta, pues se realiza recurriendo a fuentes primarias y secundarias.

El muestreo no probabilístico de tipo opinático, descrito por Sabino (1992) como aquel “en el que se escoge sus unidades no en forma fortuita sino completamente arbitraria, designando a cada unidad según las características que para el investigador resulten de relevancia” (p.121), es aplicado para los informantes clave: gerentes y trabajadores de las tres unidades de estudio: municipal, estatal y nacional, quienes sirven de enlace con la realidad en los diversos aspectos investigados relativos al desempeño gerencial en el área de administración financiera.

Una vez editada y procesada la información, se procede a la jerarquización, categorización y análisis de contenidos. Mediante este proceso se combina la generación inductiva de categorías y propiedades con una contrastación simultánea de todos los eventos observados, los resultados de la entrevista efectuada y las notas producto de las discusiones grupales, recogidas en la guía de discusión.

A la luz de estos postulados se reafirma todo un reto metodológico implícito en la necesidad de una apertura de paradigmas, una amplitud mental hacia la información, su captura y aprehensión, su categorización y análisis hacia un informe final, cuya entrega se hará al cumplir los objetivos restantes de esta investigación y presentar el modelo de educación recurrente para gerentes del sector público, partiendo de la intrincada red de relaciones que constituye la actividad en el sector gubernamental como un ciclo recursivo de influencia, en el cual todos los aspectos se encuentran bajo un flujo permanente de interacción. Tal como señala Morin (1990), la recursividad se explica debido a que “los resultados y los productos son necesarios para el proceso que los genera” (p.123)

En este sentido, los entes y organismos son, bajo el enfoque de lo que define Morin (1990) como un "circuito espiralado", el resultado de la conexión e interacción entre su personal, estructuras y funciones en cada organismo, por medio de la capacitación y la simultánea vinculación y crecimiento gerencial, aspectos éstos que retroalimentan y se vinculan con el ser, hacer y conocer de estos individuos, quienes son parte de un todo complejo y muy dinámico.

2.3. Resultados

Con la finalidad de obtener los resultados, se parte de la revisión documental en dos vertientes: legal y conceptual (mediante la lista de cotejo), para posteriormente aplicar una guía de entrevista y una guía de discusión grupal a los sujetos de estudio, recopilando los datos necesarios para, una vez procesados, categorizar y proponer el modelo producto de la investigación.

Para efectos de la presentación de los resultados, en esta primera etapa de la investigación se consideró necesario separar tres dimensiones:

1. Operativa: estructura, distribución, procedimientos, ambiente laboral, aprovechamiento de recursos espacio-tiempo, relaciones laborales, motivación, liderazgo y comunicación interna.
2. Normativa: existencia y conocimiento de la normativa que rige el ámbito del quehacer gubernamental en los diversos escenarios, vigencia y amplitud de esta normativa.
3. Financiera: existencia, vigencia, conocimiento, participación, cumplimiento de sus fines, en cuanto a: planes, contabilidad y control.

Los resultados, con soporte en estas tres dimensiones, se exponen en términos cualitativos, resaltando los aspectos sobre los cuales se observó mayor debilidad en el área de la administración financiera, sin menoscabo de las dos dimensiones complementarias, partiendo de las necesidades de educación recurrente de los gerentes sujetos de estudio en esta área. En este sentido, se editaron y procesaron los datos recolectados y se muestran los indicadores con un

criterio de proporcionalidad, sin aseverar que los resultados están presentados en términos absolutos y de cien por ciento de observación en todos los organismos.

1. Operativa: personal preparado profesionalmente con un título universitario, con poca o nula experiencia en el sector público y mayor experiencia en el sector privado; existencia de organigramas que están siendo actualizados; manuales obsoletos y desconocidos por el personal; distribución inadecuada de funciones; espacios mal distribuidos e insuficientes, donde se dificulta integrar la operatividad de los sistemas; procedimientos manuales y poco manejo de la informática, a pesar de la existencia de equipos de computación, con lo cual se genera manejo de información inadecuada por falta de oportunidad y exceso de celeridad en el cumplimiento de requisitos de entrega de reportes u otros informes; ambiente laboral afectado por la falta de espacio y la poca comunicación entre áreas. En consecuencia mal aprovechamiento de recursos, espacio, tiempo; relaciones laborales limitadas; motivación relacionada con la escasez de trabajo y no con el cargo que desempeña ni con la institución; liderazgo basado en la teoría X (autoritario), aun cuando la supervisión falla y es poca o nula; fallas en la comunicación interna para incentivar, compartir metas, proponer ideas e impulsar la innovación; poca o nula experiencia laboral previa en el sector público y mayor en el sector privado.

2. Normativa: existencia de normativa regulatoria de los diferentes entes y organismos gubernamentales; se reconoce la importancia de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) como una recopilación de la norma para regular esa materia; los informantes clave piden mayor especificidad en los reglamentos relativos a esta ley y que todo cambio se apruebe en primera instancia en el marco legal para luego pasar al operativo; igualmente, exigen que se prepare con antelación al personal, con fundamentación en instructivos técnica y detalladamente elaborados, preparados según las

necesidades y con carácter proactivo. Preocupa el desconocimiento, observado en algunas áreas, de la normativa y de algunos términos técnicos en las áreas correspondientes, los cuales rigen el ámbito del quehacer gubernamental en los diversos escenarios. Existen disposiciones, decretos, ordenanzas y normas obsoletas, las cuales generan incluso contradicción con instrumentos legales de mayor jerarquía. La amplitud de la norma es contradictoria en diversos instrumentos legales en cuanto a su alcance.

3. *Financiera*: se reconoce la existencia de una dimensión financiera estipulada en todo el marco legal relacionado con el tema, mediante la cual existe la movilidad de los recursos para operar los entes y organismos públicos, a través de una visión sistémica. Existe el conocimiento teórico de que la LOAFSP estipula los diferentes sistemas que componen este gran macrosistema. No conocen, en su mayoría, todos los sistemas regulados por esta Ley. En cuanto al sistema presupuestario, aun cuando la ley menciona que el presupuesto debe estar vinculado con los planes operativos y deben atender a los planes del largo plazo, esto no se cumple en la mayoría de los casos y se desconocen los planes del largo plazo. Esto debido a que, desde que se partió en la elaboración de los Planes Operativos Anuales (POA) se han venido repitiendo en su esencia y se cambian cuantitativamente, mas no en las estrategias, procesos, productos y metas para atender a la directriz en el equilibrio correspondiente, considerando que el POA debe tener una doble armonización hacia lo cuantitativo presupuestario del corto plazo y hacia lo cualitativo ideológico del largo plazo expuesto en el Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación. Según los sujetos de estudio existe a medias la “participación protagónica” de la comunidad, debido a que la sala técnica está a medio instalar en el municipio y en el ámbito estatal se está comenzando a realizar el trabajo, con mucha dedicación y mística, pero son muchos los casos y se debe priorizar. La preparación de estos reportes de planificación se hacen

por repetición, de forma automática, y el cumplimiento del fin del Estado venezolano en materia de planificación se ha dejado relegado.

El sistema de crédito público aparece como el gran desconocido, excepto en lo que se refiere a la contratación de obras y servicios, cuyo pago se estipule en más de un ejercicio fiscal.

El sistema de tesorería, vinculado obligatoriamente con el de presupuesto, se reduce a un sistema de caja, en el cual se debe revisar cómo se controla internamente la recaudación, la ordenación de pagos y de liquidación, pues los procedimientos son lentos y, en algunos casos, manuales.

El sistema de contabilidad es el gran relegado de todo el macrosistema. Están vigentes las disposiciones de la Contraloría General de la República para los Estados y Municipios: Publicación No. 20, Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Estados de la República, Gaceta Oficial Extraordinaria No. 2624 (1980) y Publicación No. 21, Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República, Gaceta Oficial Extraordinaria No. 2681 (1981). Aunque entre éstas existe armonía, con todos los demás integrantes del macrosistema se presenta una incoherencia que imposibilita la utilización de la información contable para fines que no sean estrictamente el registro de transacciones y la generación de reportes para enviar a los órganos contralores y para el archivo. Estados y Municipios se soportan en la existencia del Plan Único de Cuentas para hacer el registro de sus recursos y egresos; mientras tanto, los entes descentralizados utilizan este Plan para contabilizar todas sus transacciones, incluyendo sus rubros de activo, pasivo y patrimonio, sus partidas de gastos y sus ramos de recursos. Sin embargo, el Plan mencionado fue creado en 1993 por la entonces Oficina Central de Presupuesto, actual Oficina Nacional de Presupuesto, originalmente sólo para codificar y nombrar las cuentas de ingresos y gastos, ampliándolo posteriormente, la referida oficina técnica, para los demás grupos de cuentas. Esta suma de eventos

genera incompatibilidad con las normas regulatorias del sistema de contabilidad, pues el mismo no es único, integrado, ni aplicable a todos los organismos y entes descentralizados. Por otra parte, se ignoran los Principios de Contabilidad de General Aceptación aplicables al sector público, y mucho más las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

El sistema de control interno está incipiente. No obstante, se observa mediante los instrumentos aplicados, que existe mucha disposición de crear la unidad y garantizar que todo lo dispuesto en la LOAFSP se cumpla.

Es necesario reconocer que existen numerosas fallas en lo que se refiere al control, partiendo de su concepción, pues no se visualiza bajo un enfoque integral, y falla en aspectos importantes como la utilización de indicadores sólo en áreas parciales y para hacer la memoria y cuenta, con fines reactivos y *a posteriori*, más que de preocupación previa y permanente con una visión proactiva, para una toma de decisiones que permita a los gerentes del sector público ser eficientes y eficaces, pues aun cuando en el sector gubernamental una de las premisas de mayor relevancia es que los entes y organismos del sector público no persiguen un fin lucrativo, bien vale recordar que deben preservar el patrimonio público y priorizar el bienestar colectivo, al tiempo que son productivos y eficientes en el manejo de los recursos escasos, tal como está planteado en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público en su Artículo 2, en concordancia con lo dispuesto en el Artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Estos gerentes manifiestan que están dispuestos a mejorar y a integrarse a programas para fortalecer sus debilidades y desempeñar mejor su rol; indican que un modelo educativo integrador de sus carencias sería muy adecuado para su crecimiento personal y profesional, y beneficiaría a las organizaciones cuya gerencia exige cada vez una mejor actitud y mayores competencias.

3. Conclusiones

Los patrones conservadores de una gerencia pública reactiva deben flexibilizarse hacia una visión mucho más amplia, que incorpore un enfoque de profesionalización y capacitación para ostentar los cargos directivos bajo un enfoque proactivo, con una concepción integradora, la cual abarque la detección de oportunidades, el aprovechamiento de fortalezas, la atención hacia debilidades y amenazas, acompañada de la utilización estratégica de recursos encaminada hacia metas derivadas de una misión compartida. Esta orientación gerencial en cuanto al manejo óptimo de los recursos plantea el mayor reto de desempeño, pues no sólo se trata de recursos materiales, de espacio y de tiempo, sino que se enfatiza, sobre todo, la adecuada gestión relativa al manejo sinérgico de recursos financieros y humanos, éstos últimos considerados el único medio real para crear y generar riqueza, pues las personas constituyen el principio esencial del éxito y de la participación eficiente de las organizaciones en el mercado y en la economía regional y nacional.

Se sustenta, entonces, la afirmación acerca del papel de la educación en el crecimiento de las personas, en su desarrollo integral y permanente, el cual es indiscutible, así como su importancia en el ámbito cultural y su valor en el cultivo de las ciencias humanas. De acuerdo con estos postulados, la educación se convierte en el pilar esencial para solidificar las estructuras del conocimiento y buscar la vigencia de los sistemas de ideas mediante una preparación y actualización consecuente. El mundo del conocimiento es dinámico, creciente, cambiante y para mantener la vigencia en el saber –jamás completo– es necesario participar, incorporarse y fomentar una educación recurrente, la cual permite actualizar los paradigmas, ampliar la visión, cambiar los esquemas, abrirse a nuevas ideas y despertar el espíritu innovador y creativo, conscientes de que el país

demanda para su progreso y bienestar, para romper la dependencia y dar un empleo más eficaz a sus riquezas, una fuerza de trabajo capacitada de una conciencia y de una sensibilidad a la altura de estos retos. En este sentido, se hace perentoria la incorporación de un nuevo concepto de educación, como proceso adaptativo, orientado a la fuerza laboral gerencial participante en los diversos procesos; por esta razón, se hace necesario incluir la educación como una dinámica que no puede equilibrarse en un proceso estático, sino que, por el contrario, debe envolver un espíritu de constante búsqueda, descubrimiento y progreso.

En este orden de ideas, la atención para el sector gubernamental es perentoria y requiere esfuerzos inmediatos, los cuales viabilicen óptimos resultados desencadenantes de un desarrollo real y sostenido. De allí se desprende la importancia que tiene una eficiente gestión gubernamental, basada en conocimientos amplios y actualizados en las diversas áreas consideradas críticas, por cuanto no han sido atendidas oportuna y adecuadamente. Finalmente, urge reconocer que sólo mediante un modelo educativo orientado a fortalecer las carencias descritas en los resultados se puede lograr un verdadero compromiso por parte de todos quienes participan en las actividades llevadas a cabo en las organizaciones públicas, generando la productividad necesaria para conducir a la región, y por ende al país, hacia derroteros de éxito y prosperidad.

Referencias Bibliográficas

- Bastidas, M. (2003) **Contabilidad y Gestión en el Sector Público Venezolano**. Venezuela: Cátedra de Contabilidad Especializada, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Universidad de Los Andes.
- Gitman, L. y McDaniel, C. (1995) **El mundo de los negocios**. México: Harla.
- Hernández R., Fernández C. y Baptista, C. (1998). **Metodología de la Investigación**. México: McGraw-Hill.
- Honorato, J. (2002) *Gerencia Pública como Fortaleza de la Gestión Pública Regional Ciudad Universitaria, Concepción, Chile* [Documento en línea] Disponible: jhonor@arauco.reuna.cl [Consulta: 2004, Junio 11]
- Martínez, M. (1994) **La investigación cualitativa etnográfica en educación. Manual teórico práctico**. (3ra ed) México: Trillas
- Martínez, M. (1999) **La psicología humanista: Un nuevo paradigma psicológico**. (2da.ed) México: Trillas
- Martínez, M. (1997) **El paradigma emergente: hacia una nueva teoría de la racionalidad científica** (2da.ed.) México: Trillas
- Matus, C. (2002) **Teoría del Juego Social** (1ra.ed) Altadir
- Morin, E. (1990) **Introducción al pensamiento complejo** (1ra.ed.) Barcelona, España: Gedisa S.A.
- República Bolivariana de Venezuela (1999) **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Gaceta Oficial Número 36860 Año CXXVII Mes III
- República Bolivariana de Venezuela (2003) **Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público** Gaceta Oficial No.37.606 09 de enero de 2003.
- Sabino, C. (1992) **Cómo hacer una tesis**. Venezuela: Panapo
- Salazar, C. (2001) **Contabilidad Pública. Base en la Toma de Decisiones**. Colombia: Uniboyacá
- UNESCO (1998) **Educación. La agenda del siglo XXI. Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo**. (1ra.ed.) Colombia: Tercer Mundo Editores.
- Valles, M. (1999) **Técnicas cualitativas de investigación social: reflexión metodológica y práctica profesional** (1ra.ed.) México: Síntesis.

Las fronteras de la corporalidad como rasgo epistemológico de la Ciencia Contable

Casal, Rosa Aura; Viloría, Norka y Zaá M., José R.

Rosa Aura Casal

Profesora Titular de la FACES-ULA,
Ing. Civil, Lic. en Contaduría Pública,
M.Sc. en Administración,
Doctora en Ciencias de la Educación
casalrosa@cantv.net

Norka Viloría

Profesora Titular de la FACES-ULA,
Licenciada en Contaduría Pública,
M.Sc. en Administración,
Doctora en Ciencias de la Educación
ggalarraga@cantv.net

José Rafael Zaá Méndez

Profesor de la Universidad «Rómulo
Gallegos», Licenciado en Contaduría
Pública, Doctor en Ciencias de la
Educación
joserafaelzaa@hotmail.com

Recibido: 26-01-05
Revisado: 15-06-05
Aceptado: 15-07-05

El *logo* occidental propone desde hace siglos la descripción del mundo basado en una especie de traspolación cultural, cimentada en la novedad aparente que arrasa con la estructura de una sociedad establecida, al imponer por la fuerza el pensamiento "civilizado", que en el devenir histórico ha generado una matriz de pensamiento lineal, estático y mecanicista, el cual limita las funciones biogeosociotecnológicas a lo exacto y cuantificable, dejando de lado los afectos, sentimientos, emociones y tradiciones que engloban las creencias, experiencias y vivencias resultantes de la interacción social. Se ha heredado un conocimiento instituido sobre un conjunto de supuestos aceptados desde el *trecento* y que aún perduran.

Palabras clave: Ciencia, contabilidad, corporalidad, epistemología, fronteras.

RESUMEN

Western *logo* has been proposing for centuries the description of the world based on a sort of cultural transpolation, which foundations lay in the pretended newness that devastates the structure of an established society, when imposing by force "the civilized" thought, that in history has generated a matrix of linear, static and mechanist thought, which limits the biogeosociotechnological functions to exact and quantifiable thing, forgetting the affection, feelings, emotions and traditions that include beliefs, experiences and resulting experiences of the social interaction. It has been inherited knowledge instituted on a set of assumptions accepted from *trecento* and that still lasts.

Key words: Science, accounting, corporality, epistemology, borders.

ABSTRACT

1. El Problema

En las últimas dos décadas los modelos cognitivos y los valores científicos han entrado en una "crisis" originada en la argumentación de dos categorías estrechamente relacionadas: la de sujeto y la de razón. Estos dos conceptos se relacionan en forma íntima en la medida en que el hombre, como ente individual, utilice su capacidad esencial para resolver problemas teóricos y prácticos, guiándose a sí mismo en la sociedad en forma racional. Esto devino, según Capra (1996), en la clásica dicotomía sujeto-objeto, cuerpo-materia, materia-energía, como oposiciones de términos independientes que han limitado lo corporal a lo biológico, lo vivo a lo físico y ésto a lo mecánico.

Najmanovich (2001), en su obra *Pensar-vivir la corporalidad más allá del dualismo*, sostiene que en la actualidad ha comenzado a expandirse un nuevo enfoque que sienta las bases para un pensamiento dinámico, capaz de dar cuenta del cambio en sus múltiples dimensiones. Allí destaca una nueva visión de lo corpóreo, de lo cual se deduce que el cuerpo humano no es solamente un cuerpo físico, sino un organismo vivo capaz de dar sentido a la experiencia de sí mismo.

Lo anterior conduce a un escenario donde las fronteras e identidades previas tienden a borrarse, a desfigurarse, adoptando perspectivas vivenciales, plurifacéticas, no dicotómicas, como punto de partida para repensar la corporalidad, dando lugar a la multiplicidad de vivencias contemporáneas, que, a los efectos de la aplicación en la ciencia contable, denota un giro significativo, donde se encuentran nuevos caminos no transitados, cimentados sobre la base de un usufructo de las bondades que ofrecen las innovaciones tecnológicas para el tratamiento de datos a nivel cuantitativo y cualitativo, tal y como lo señala Zaá (1999).

2. Una nueva manera de abordar a la ciencia contable

Con base en lo anterior, se observa que la ciencia contable exhibe un cierto cambio en su

orientación; es decir, tiende a replantearse el conjunto de elementos fundantes, para dejar de ser una artesanía dedicada al registro y simple análisis de la información, y constituirse en una disciplina compleja, con características de autoorganización, donde los límites no sean rígidos, sino más bien borrosos, que permitan el intercambio con otras ciencias afines y no afines y ofrezcan aportes científicos útiles, comprobables, válidos y confiables, permeables a los factores del entorno; y que, además, sirvan de orientación a la gerencia de las organizaciones.

El nuevo papel de la contabilidad como ciencia es entender, comprender, explicar y gerenciar una realidad caótica en permanente desequilibrio. Al respecto, Zaá (2001) señala que la multiplicidad pluridimensional de relaciones, que supera desde el punto de vista epistemológico la teoría de las variaciones y combinaciones matemáticas, originada por esos tres factores: activo, pasivo y capital (ecuación patrimonial), crea nuevas posibilidades en el estudio financiero sobre los nuevos elementos del balance general, descubriendo mensajes no captados hasta ahora, que acaban con el realismo ingenuo de las relaciones entre partidas. Esto advierte que en el horizonte de la ciencia contable se atisba la difuminación de las fronteras impuestas por la herencia cartesiana.

En la ciencia contable de la modernidad el sujeto no tenía cabida en el cuadro que él mismo pintaba. En la actualidad se observa cierta tendencia a concebir al sujeto creador de un conocimiento científico como parte de él. En este sentido, se puede concluir que el punto de partida para lograr un cambio en el paisaje cognitivo es la afirmación de la corporalidad del sujeto, ya que se percibe que la filosofía de casa individuo, la experiencia biológica, sensibilidad diferencial, son cruciales en relación con el conocimiento, lo cual genera una primera consecuencia: el torcimiento del espacio cognitivo. Esta acción hace que el sujeto encarnado esté dentro de su pintura y se rompa la perspectiva lineal que lo mantenía fuera, inmóvil y ciego (Najmanovich, 2001). La segunda consecuencia se relaciona con la aceptación de que la corporali-

dad implica que todo conocimiento humano se da desde una perspectiva determinada. Es decir, que habrá siempre un lugar específico de la enunciación. La tercera consecuencia establece que se pueden conocer objetos independientes sin relación alguna con cada cual. La cuarta consecuencia es que se tendrá siempre un agujero cognitivo, una zona ciega que no se puede ver. Más aún, habitualmente se está ciego a esta ceguera. Si se sigue con el ejemplo de la perspectiva lineal, es el sujeto el que cae en la mancha ciega cognitiva. Una descripción dinámica permitirá una mirada multiperspectivista. Pero esta diversidad de enfoques es siempre limitada por la corporalidad individual.

3. La ciencia contable a través de la multidimensionalidad y las fronteras de la corporalidad

De acuerdo con lo antes expuesto, cuando se realizan reflexiones científicas se debe comenzar a pensar en una multidimensionalidad de las experiencias corporales; para ello se debe tener presente que en la modernidad el pensamiento de la unidad, de la pureza y del ser concibe los límites como absolutos e infranqueables. Desde esta perspectiva, se ha encerrado al cuerpo en una piel cápsula, con límites fijos y fronteras impenetrables. Desde una visión multidimensional, el límite separa drásticamente un exterior y un interior; no hay comunicación entre la unidad formada y el medio que la circunda. Las fronteras son infranqueables. A estos límites insalvables ha de llamarseles *límites limitantes*. Sin embargo, se sabe que no son la única clase de límites que se puede concebir y vivenciar: las fronteras entre países son transitables, la membrana celular es permeable, la piel es porosa. En todos estos casos el adentro y el afuera se definen y se sostienen a partir de una dinámica de intercambios. Ya no estamos hablando de barreras insuperables, sino de la conformación de una unidad compleja, a partir del establecimiento de límites que podrían denominarse *límites fundantes*.

Bajo este pensamiento epistemológico, se puede analizar las fronteras de la corporalidad en las ciencias contables. Vistas éstas desde un criterio contemporáneo y en contraste con el nuevo espacio cognoscitivo, se puede considerar que la contabilidad es una ciencia empírica, con una simple concepción de naturaleza económica, donde el objeto constituye la descripción y predicción cualitativa y cuantitativa del estado o evolución económica de una entidad específica, realizadas a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información económica y social, objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones. De acuerdo con esto, el conocimiento contable se enmarca en la gran linealidad que subyace de la modernidad, mecanizando notablemente el sistema empresa y obviando el campo de afectación infinito de esta ciencia, al marcar fronteras impenetrables en el espacio del conocimiento. Desde una perspectiva epistemológica se puede afirmar entonces que se puede concebir la corporalidad contable en un espacio multidimensional vivencial y experimental de un conocimiento que subyace en la necesidad de determinar una explicación cualitativa o cuantitativa de un hecho económico y/o social. De esta manera se entra al exterior e interior, donde se considera la ocurrencia de hechos posibles, de temporalidades multiformes que incluyen ritmos diversos y evoluciones complejas, donde el azar es parte de la vida misma y el devenir de acontecimientos debe ser copartícipe en la dramática de la transformación.

No se puede ignorar que el pensamiento positivista enmarca la ciencia dentro de un estatuto científico configurado por un compendio de principios, leyes, corolarios y normas que delimitan el campo de acción y en muchos aspectos restringen la evolución del conocimiento. En este cuadro impera una gran cantidad de fronteras, que tienen límites hasta ahora infranqueables e inflexibles. Por tanto, el conocimiento contable de hoy requiere de un viraje en el espacio cognitivo donde la unidad única y aislada no exista, sino que

impere la unidad heterogénea, como lo expresa Najmanovich (2001).

El conocimiento por lo que es y por lo que no es, el sentido abstracto de la verdad única, la subjetividad anclada a la manera de algunos filósofos como Sócrates, Platón, Protágoras, Santo Tomás de Aquino, entre otros, dan una visión inexacta de lo que para cada uno puede representar la corporalidad. Es por ello que constituye un desafío el intentar indagar acerca de sus fronteras; pero, a la par, produce un gran interés estudiar estas fronteras en una ciencia donde la idea de lo limitado es especialmente evidente.

Al asociar la corporalidad con la materialidad se ahonda en un ámbito inmensamente amplio; más aún si esa materialidad referida está conectada con el fenómeno de la vida, y si se considera que desde el punto de vista biológico lo vivo no es sólo aquello que existe sino que comienza a vivir mucho antes de existir. Ni los elementos, ni las relaciones, ni las unidades existen antes o independientemente de la dinámica donde han surgido; entonces, estaríamos analizando la corporalidad desde una perspectiva amplia (Acebes, 2002).

Las fronteras del cuerpo subyacen en el espacio de la mente de aquellos que temen haber hallado un límite al propósito original; es precipitado hablar de los límites de la corporalidad, cuando ante nosotros, en la cotidianidad, somos testigos de cambios profundos y continuos en el ámbito de nuestras vidas. Para Capra (1996) toda frontera absoluta propuesta en la ciencia es la marca de un problema mal planteado.

4. A manera de conclusión

Por lo telúrico del tema, al relacionarlo con la ciencia contable se puede decir que la contabilidad representa un sistema de conocimientos ordenados, con objeto, finalidad y metodología propia, cuya veracidad se comprueba y rectifica en la práctica cultural. Por esta razón la contabilidad tiene un origen positivista, ya que se basa en la generalización de conocimientos a partir de la práctica y de una raíz normativista, como señala

Lozano (2001). En consecuencia, la contabilidad pertenece al universo de lo limitado; es decir, caracterizado por un pensamiento que divide el conocimiento en compartimientos estancos. Es necesario recordar que las cosas no tienen sentido en sí mismas, adquieren sentido en la corriente de la vida.

Parafraseando a Whyte (2002), ahora el reto es construir un mundo, experiencia y conocimiento con el propósito de compartir diseños, hacer seguimientos y vigilar el progreso de proyectos, de acuerdo con las experiencias que ocurren y discurren en un espacio y en un tiempo que corresponda vivir, y que cobra sentido al ser capaces de producir bases culturales, económicas, políticas y sociales que sustenten el mundo contemporáneo con nuevas constelaciones conceptuales, mediante la formulación de nuevos axiomas que expliquen las complejas realidades contables de hoy, de manera que sea imperante el avance de esta ciencia, gracias a la forma de relacionarse con el mundo y de producir sentido. Por tal razón, ninguna opinión es más correcta que la otra porque cada individuo es juez de su propia experiencia.

“El cuerpo humano no es solamente un cuerpo físico, ni meramente una máquina fisiológica, es un organismo vivo capaz de dar sentidos a la experiencia de sí mismo” (Najmanovic, 2001). Disponible en <http://www.edupsi.com/fronteras.htm>

Referencias Bibliográficas

- Acebes, R. (2000). **La transformación del sujeto y los límites de la fenomenología**. Revista de Filosofía. Vol. XIII. Madrid: Servicio de Publicaciones, Universidad Complutense.
- Capra, F. (1996). **El punto crucial**. Argentina: Estaciones.
- Lozano, B. (2001). **La contabilidad como un**

sistema de información proactivo ante el cambio de paradigmas. Bogotá: McGraw-Hill.

Najmanovich, D. (2001). **Pensar-vivir la corporalidad más allá del dualismo.** Disponible en <http://www.edupsi.com/fronteras.htm>

Najmanovich, D. (2001). **El sujeto encarnado: límites, devenir e incompletud.** Disponible en <http://www.edupsi.com/fronteras.htm>

Whyte, D. (2002). **Cruzando o Desconhecido. O Verdadero sentido da Vida.** Sao Paulo: Negócio Editora.

Zaá, J. (1999). **Algunas consideraciones acerca de la ciencia contable.** En *CPC*. Órgano

Divulgativo del Colegio de Contadores Públicos del Estado Miranda. Año 17, N° 4, Octubre-Diciembre. Caracas.

Zaá, J. (2001). **La entropía financiera de la ecuación patrimonial.** En *Encuentros Transdisciplinarios*. Revista arbitrada N° 9, Volumen III, Septiembre-Diciembre 2001. Universidad Autónoma de Madrid.

Zaá, J. (2001). **La parálisis paradigmática en la investigación contable.** En *Contaduría*. Revista arbitrada N° 38, marzo 2001. Universidad de Antioquia. Colombia.

Inequidad de Género en las Organizaciones. Una visión de Latinoamérica

Hernández, Clotilde y Camarena, María E.

Clotilde Hernández Garnica

Profesora de la Universidad Autónoma de México.
Licenciada en Administración.
Especialista en Mercadotecnia.
Estudios propedéuticos en Estadística Aplicada. M.Sc. en Administración de Organizaciones.
Diplomado en Docencia
olverah@avantel.net

Recibido: 13-12-04
Revisado: 02-03-05
Aceptado: 01-06-05

María Elena Camarena Adame

Profesora de la Universidad Autónoma de México.
Licenciada en Administración de Empresas. Especialista en Administración Pública. M.Sc. en Educación Superior.
Candidata a Doctor en Estudios Latinoamericanos.
mcamarena_adame@hotmail.com

Para comprender la importancia del movimiento feminista en la situación actual de las mujeres en América Latina, es importante efectuar un breve recorrido sobre la historia de este movimiento y destacar las peculiaridades que han diferenciado las prácticas en la empresa y la política. Así, se exponen en el trabajo algunas de las posturas más importantes de este movimiento de reivindicación de la diferencia sexual. El propósito es comprender el lugar que ocupan las mujeres latinoamericanas en la actualidad. Si bien cada vez más mujeres ocupan un lugar importante en la toma de decisiones, esto se da en condiciones de inequidad.

Palabras clave: Mujeres latinoamericanas, toma de decisiones, inequidad

RESUMEN

In order to understand the role of the feminist movement in the present situation of the women in Latin America, it is important to make a brief check of this movement throughout its history showing the differences in the business and political environment. This paper shows some of the most important ideas of gender differences. The meaning is to understand the place occupied by Latin America women nowadays. In spite of the fact that at present women have a preponderant role in the making decisions process in business and politics, this is not under equal conditions compared with men.

Key words: Latin America women, making decisions, iniquity.

ABSTRACT

1. Feminismo e ingreso al ámbito público

Mucho se ha hablado y escrito sobre feminismo en los últimos sesenta años. Sin embargo, a pesar de tan abundante producción, existe aún en muchos sectores desconocimiento de lo que es el feminismo, lo que pretende y lo que ha logrado; se desconocen las ideas y reflexiones que buscan el establecimiento de un mundo más equitativo (Cfr. Acuña, 2004, p.27). Desde que se realizó, en México, la Primera Conferencia Mundial sobre la Mujer (1975), han transcurrido 30 años; no obstante, el desconocimiento del feminismo que se ha desarrollado en Latinoamérica sigue muy extendido.

Por *feminismo* debe entenderse la lucha por superar la condición de subordinación de las mujeres en el mundo y de todos aquellos fenómenos colaterales, como: la discriminación, la violencia, el abandono, la falta de oportunidades para el desarrollo integral. Este movimiento busca que las mujeres sean reconocidas como personas, sean respetadas y afirmen su dignidad, puesta en duda durante siglos.

Si bien no se puede ignorar que la salud de las mujeres, en algunos aspectos, ha mejorado; que las condiciones del trabajo doméstico son menos desgastantes; y que las posibilidades de estudiar y de trabajar fuera de casa -incluso como choferes, albañiles o ingenieros, labores o profesiones antes reservadas sólo para los hombres-, se han incrementado, tampoco se puede desconocer que la condición de la mujer como servidora del hombre, se mantiene con poca variación.

En el caso de México, si quisiéramos explicarnos por qué razón esto ha sido así en el siglo pasado, partiríamos de la incorporación de las mujeres al ámbito laboral, la cual se inicia a partir de la posguerra y se manifiesta con la entrada masiva de las mujeres a la fuerza de trabajo en sectores de la sociedad en los que antes nadie se fijaba: niños, ancianos, inválidos y discapacitados.

En los años cincuentas, en un mundo que pretende la modernidad, se consideró a las mujeres "las directoras de relaciones familiares y

del consumo familiar", las que conocían los avances en salud, nutrición y puericultura; tenían a su servicio las nuevas herramientas –licuadora, lavadora, refrigerador, aspiradora– y la publicidad trataba de convencerlas de comprar productos, imágenes y modelos de familia, de vida, de belleza. La mujer se había convertido en una "profesional" de la vida doméstica y, aunque lo hacía sin salario, exigía y conseguía derechos.

De acuerdo con Francesca Gargallo (1995), es a partir de la década de los 60s que el movimiento de liberación de las mujeres pone énfasis en una valoración positiva de la diferencia sexual. En esta tendencia se pugnó por adquirir conciencia de las peculiaridades de cada nación, para establecer relaciones internacionales a través del intercambio de escritos, manifiestos e investigaciones que enriquecieran al movimiento en general.

En los años 60s y 70s se habla de igualdad y libertad, los medios de información difunden las nuevas ideas y los nuevos modelos de vida. En México se oyen los ecos de lo que sucede en otros países: de los *beatniks* y *hippies* a la canción de protesta, de la Revolución Cubana al "boom" de la literatura latinoamericana, de las ideas de los nuevos pensadores franceses que derivan sus teorías del marxismo y del psicoanálisis a los golpes de estado militares en el sur del continente. Todo ello va generando un ambiente de estudio y debate, un deseo de formar parte del mundo y ya no estar aislados.

Así, es posible recorrer las décadas de los 80s y 90s, hasta los inicios del siglo XXI, en los que el mundo ve agudizarse diferentes formas de intolerancia, entre ellas la religiosa. El siglo XXI se ve fuertemente marcado cuando, en septiembre del año 2001, un ataque terrorista derrumba las torres gemelas de Nueva York.

Para muchas mujeres estos acontecimientos estaban lejos de su cotidianidad, de su inmediatez, de su confort. Las ideas podrían nacer y debatirse, provocar guerras y cambios o morir, y ellas seguirían, ante todo y como si nada, atendiendo su hogar, pensando sólo en su familia.

Afortunadamente, hubo un grupo importante de mujeres a las que estos sucesos les cambiaron la vida y a su vez influyeron en el rumbo de los acontecimientos. Es necesario precisar cuáles fueron las situaciones sociales de mayor repercusión para el feminismo. Específicamente en Latinoamérica se podría relacionar al feminismo con las movilizaciones estudiantiles y su persecución, por lo que sus ejes de reflexión, al igual que en otros países del mundo, sean por un lado la búsqueda de autonomía, pero por el otro la represión.

La situación en todos, o en casi todos, los países de América Latina no fue muy distinta. Al respecto Gargallo (1995) señala:

“En Argentina, la peculiar relación entre los grupos de autoconciencia y la práctica psicoanalítica, en un principio, y entre las formas organizativas de las mujeres y la horizontalidad de los derechos humanos, en un segundo momento, llevan al feminismo rioplatense, a raíz del golpe militar y su política de desaparición y tortura, a la más conflictiva relación entre autonomía y doble militancia” (p.160).

El establecimiento de las dictaduras militares en el Cono Sur, así como las guerras civiles en Centroamérica y el levantamiento en Chiapas, México, obligan a reorientar la lucha de las mujeres. A algunas las aleja de la práctica feminista, para llevarlas a un estado de guerra en el que no sólo enfrentan la violencia física, sino también la miseria y el abandono de sus lugares de residencia.

A partir de estas experiencias surge una de las más brillantes ideas del feminismo latinoamericano. Las chilenas Kirkwood y Pisano¹ sintetizaron la

unidad fundamental de lo público y lo privado e íntimo en la frase: “Democracia en el país, en la casa y en la cama”. Paralelamente, la imagen de la madre es trocada por la simbología pública en la de una luchadora, que reivindica el respeto a los derechos humanos y a las organizaciones de mujeres.

En el marco de la reivindicación de los derechos, por ejemplo, en México la Ley Federal del Trabajo de 1970 estableció por primera vez la no discriminación por motivo de sexo y el ejercicio por parte de las mujeres de los mismos derechos y obligaciones que tienen los hombres. En 1974, la igualdad del hombre y la mujer se elevó a rango constitucional, al reformarse el artículo 4º de la Constitución.

La Constitución de Argentina (artículo 75, inciso 22), al otorgar jerarquía constitucional a la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer y para cumplir con el artículo 11 de dicha Convención, aprobó en 1998 el Plan de igualdad de oportunidades en el mundo laboral, por el que se pretende eliminar la discriminación contra las mujeres en la esfera del empleo, incluyendo el acceso a la formación profesional y el derecho a las mismas oportunidades de ascenso².

Tan sólo un año después (3 de marzo de 1999), el Senado de Chile aprobó la Reforma Constitucional para hacer explícita en su Carta Fundamental la igualdad entre hombres y mujeres. Este reconocimiento marcó un hito importante que abrió camino a otros proyectos de ley para tratar de eliminar la discriminación de las mujeres³, sin duda un triunfo para los movimientos de mujeres chilenas.

Recientemente –agosto de 2001–, el Congreso

¹ Reconocidas por sus trabajos sobre la conciencia feminista y el quehacer político de las mujeres durante la dictadura militar chilena. Para profundizar en su obra se puede consultar Kirkwood, Julieta (1985) **Ser política en Chile. Las feministas y los partidos**. FLACSO, Santiago de Chile; y Pisano, Margarita (2001) **El triunfo de la masculinidad**, Surada, Santiago de Chile.

² Cfr. Decreto 254/98 del 9 de marzo de 1998. Poder Ejecutivo Federal, Argentina. <http://infoleg.mecon.gov.ar/txtnorma/49613.htm>, enero 5, 2005.

³ Iguales en dignidad y derechos, Fempress en <http://www.nodo50.org/mujeresred/chile.htm#3>, febrero 3, 2005.

de la Unión de México aprobó la adición al artículo 1º constitucional para introducir la garantía individual de la no discriminación, de la que se derivaron transformaciones a todos los ordenamientos legales federales y locales con preceptos discriminatorios o que limiten la igualdad de oportunidades de las personas⁴.

Los ejemplos más recientes, en la capital mexicana, de cómo se ha pugnado por la igualdad de género son: la Ley del Instituto de las Mujeres del Distrito Federal (LIMDF), la cual no sólo promueve la equidad de género e igualdad de derechos y oportunidades, sino que también establece las bases y mecanismos para el funcionamiento del Instituto de las Mujeres del Distrito Federal⁵. Y la reforma del 24 de junio de 2002, que adicionó y derogó artículos del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales para garantizar la participación de las mujeres en la toma de decisiones, la cual prevé que los partidos políticos promuevan y garanticen la igualdad de oportunidades y la equidad de género en la vida política del país, a través de postulaciones a cargos de elección popular en el Congreso de la Unión, tanto de mayoría relativa como de representación proporcional⁶.

A partir de estos logros, la práctica feminista tiende a formalizarse y a abrirse, a aceptar a mujeres que, incluso no estando ligadas a los movimientos de lucha, buscan mejorar sus posibi-

lidades de desarrollo, como seres humanos y como profesionales, y se convierte en una forma de combate por el empleo remunerado.

El trabajo de las feministas logra que el mundo masculino se vea forzado a aceptar la inclusión de las mujeres en terrenos en los que antes no se les consideraba. Ahora las cosas han cambiado, pues no es necesario ser feminista para ser aceptada en un trabajo u obtener un puesto directivo. Aunque todavía los hombres tienen más oportunidades que las mujeres, ha sido de gran ayuda el esfuerzo realizado por las diversas organizaciones que se han preocupado por revelar las capacidades y potencial de desarrollo de las mujeres.

De las nuevas condiciones está emergiendo una forma de identidad femenina que da cuenta de los cambios experimentados hasta ahora y nos lleva a plantear la pregunta central de esta investigación. ¿Cuál es la situación laboral de la mujer en puestos de toma de decisiones en Latinoamérica?

2. La situación en la empresa

De acuerdo a hallazgos presentados por Hernández y Camarena (2004b)⁷, dos hitos han marcado el ingreso de la mujer a puestos de toma de decisiones: uno, el incremento en los niveles de escolaridad, y dos, cambios en la manera en que la sociedad percibe el trabajo femenino. Sin embargo, las mujeres todavía se ven obligadas a aceptar sueldos y condiciones de trabajo no equitativos⁸,

⁴ Cfr. Decreto del 3 de agosto de 2001. Poder Ejecutivo Federal, México, D.F. http://cdi.gob.mx/derechos/vigencia/reforma_constitucion_politica.pdf, enero 21, 2005.

⁵ Su objetivo es "promover, fomentar e instrumentar las condiciones que hagan posible la no discriminación, la igualdad de oportunidades, el ejercicio pleno de todos los derechos de las mujeres y su participación equitativa en los ámbitos social, económico, político, cultural y familiar, así como diseñar, coordinar, aplicar y evaluar el Programa General de Igualdad de Oportunidades y no Discriminación hacia las Mujeres y los que de éste se deriven". Artículos 1, 4 y 5 de la LIMDF, publicada el 28 de febrero de 2002 en la Gaceta Oficial del Distrito Federal.

⁶ Ya desde 1991 se estableció, en el artículo 60 del Código Electoral de Argentina, que en el registro de los candidatos y pedido de oficialización de listas, éstas deberían tener como mínimo 30% de mujeres entre los candidatos a los cargos de elección, y que no se consideraría oficial la lista que no cumpliera con este requisito. Cfr. Decreto Reglamentario 379/93, Ley de Cupo (Nº 24012), Código Electoral Nacional, publicado diciembre 12, 1991. http://www.democraciaparitaria.com/article.php3?id_article=16, enero 15, 2005.

⁷ Mientras en 1991 el porcentaje de la Población Económicamente Activa (PEA) femenina con instrucción profesional media era de 1.2, para el año 2000 casi se había duplicado (2.2) En los mismos años, pero en el nivel superior, los porcentajes habían pasado de 9.2 a 14.3.

⁸ INEGI, en 1995, reportaba en la ocupación de funcionarios y directivos que las mujeres ganaban 23,3 pesos por hora, mientras que los hombres en estas ocupaciones obtenían 27,34; en el año 2000 las primeras ganaban 55,38 y los segundos 63,45. Cfr. Hernández C. y Camarena Ma. E. (2004a).

en relación con los que reciben los hombres en los mismos puestos.

Aunque las compañías han empezado a convencerse de que las mujeres no son menos productivas porque tienen que atender a su familia, todavía es muy pequeña su participación en puestos de toma de decisiones. La revista *Expansión*, en su edición de las 500 empresas más importantes de México, hace notar que apenas 12 empresas cuentan con mujeres en la dirección general, 784 mujeres ocupan puestos gerenciales o directivos, es decir, 10% del total de los ejecutivos; y aproximadamente 65% se desempeñan en el área de recursos humanos⁹.

En un trabajo realizado por Márquez (2001), se observa que en las juntas directivas –que estaban en funciones entre 1997 y 1999– de las 35 empresas venezolanas más importantes, la ausencia de mujeres es notable: apenas hay 33 directoras por 512 directores (de los cuales 293 eran titulares). Incluso el número de directoras suplentes (21) era mayor al de las titulares (12). En 23 empresas no existían directoras titulares, y de éstas, en 11 tampoco había directoras suplentes. Las pocas mujeres que aparecían eran, casi siempre, hijas o esposas de fundadores y accionistas mayoritarios.

Estos datos muestran cómo las mujeres que buscan ocupar una posición como líderes, funcionarias, ejecutivas o empresarias, para romper su “techo de cristal”¹⁰ tienen que cambiar las condiciones del espacio en el que se desempeñan –al ser personas públicas, y excepcionales por su reducido número– para convertirse en iconos, referentes obligados para otras mujeres. El hecho de encontrarse en posiciones que les han permitido tomar decisiones, las coloca frente a un dilema: trabajar

bajo las reglas que impone el poder masculino y que les han permitido mantener la inequidad de género en el empleo, o promover cambios culturales, sociales, económicos y políticos importantes, que permitan superar las diversas contradicciones, así como cambiar los valores que nos mantienen anclados a la tradición (inequidad).

La segregación femenina vertical (puestos de nivel jerárquico de menor nivel) y horizontal¹¹ (en determinadas ramas u ocupaciones), se puede explicar por las políticas que adoptan las compañías en función de la distribución y jerarquización de las tareas con base en el género. Los distintos patrones para evaluar y compensar los desempeños de hombres y mujeres incluyen la poca flexibilidad en el horario de trabajo, las estructuras piramidales y las expectativas que se producen en torno al compromiso del funcionario con la empresa, además de que en la mayoría de los casos les exigen relegar a un segundo plano actividades personales y familiares; el bienestar de la mujer se sitúa por encima de su propio proyecto personal. Si a esto sumamos el hecho de que inician su ascenso en la organización en edad fértil y se convierten en madres, la problemática es mayor. Es por esto que cuando se habla de mujeres empresarias o ejecutivas, surge la pregunta ¿cómo hacen ellas para balancear sus obligaciones en el trabajo con sus responsabilidades en la casa? y ¿por qué nadie pregunta lo mismo cuando se trata de hombres?

3. La situación en la administración pública

En Latinoamérica se ha restado mérito al hecho de que mujeres lleguen a la presidencia de un país, por tratarse de esposas de presidentes; sin

⁹ En busca del nuevo feminismo (2003). *Expansión*, no. 859, febrero 19, México, Grupo Editorial Expansión, p. 1.

¹⁰ El *techo* sugiere que la mujer encuentra un límite en su ascenso en las estructuras de poder. La idea del *crystal* alude a un límite imaginario y, por ende, subjetivo, que impide a las mujeres que ya participan en el ejercicio del poder escalar otras posiciones jerárquicas. En ese sentido, el *techo de cristal* representa un límite simbólico que resguarda para los hombres las posiciones más altas, en las que se toman las decisiones. Cfr. Martínez Vázquez, G. (2001).

¹¹ En un análisis hecho por la revista *Expansión*, en las 500 empresas más importantes de México, si se consideran los seis cargos ejecutivos más importantes como, por ejemplo, los directores de áreas funcionales, se observa que en México las mujeres representan 5,5% de los puestos dirigentes. Además, la presencia de la mujer se concentra en áreas de recursos humanos; en contraste, en la dirección de producción sólo se encuentran mujeres en 4,6% de los casos. Cfr. Zabludowsky, Gina. (1996).

embargo, se ignora el trabajo político que han realizado. Por ejemplo, María Estela Martínez Cartas, mejor conocida como Isabel Perón, quien, en su calidad de vicepresidenta, asumió la presidencia de Argentina entre julio de 1974 y marzo de 1976¹²; por su liderazgo en la Unión Democrática de Liberación llegó a formar parte de la Junta de Reconstrucción del Gobierno Nacional, de la que se separó en 1980 por su orientación marxista. Diez años después, Violeta Barrios de Chamorro ocuparía la presidencia de Nicaragua entre 1990 y 1997¹³. Desde 1943, cuando Janet Jagan¹⁴ llegó a Guyana, trabajó intensamente para que, a la muerte de su esposo, contendiera en las elecciones a la presidencia y asumiera el cargo en 1997. Mireya Elisa Moscoso de Arias llegó a la presidencia de Panamá en 1999¹⁵, después de 11 años de labor política en la oposición.

Para algunas mujeres, la lucha ha sido la constante en su vida: es el caso de Gladys Marín, quien en 1999 se convirtió oficialmente en la primera mujer en aspirar a la Presidencia de Chile; candidata de izquierda, fue diputada durante el Gobierno de Salvador Allende y Secretaria General del Partido Comunista en tiempos de la dictadura¹⁶.

En México, hasta el año 2002 sólo 92 de las 2427 presidencias municipales eran ocupadas por mujeres¹⁷, una participación que alcanzaba apenas 3,8 por ciento. Específicamente en el estado de Oaxaca, que cuenta con 570 municipios, las mujeres se han enfrentado al sistema de usos y costumbres por el que eligieron a sus representantes, 418 municipios del total y en el que sólo fueron electas seis alcaldesas en el proceso electoral de 2001; en tanto que, de los restantes 152 municipios en los que la elección fue por partidos, se designaron cinco mujeres¹⁸. Estos datos muestran cómo las prácticas culturales todavía son restrictivas para que las mujeres accedan a puestos de elección popular.

El caso del estado de Campeche, en México, merece una mención especial, ya que, por primera vez en su historia, 40% de las candidaturas a diputaciones locales y federales, así como para las presidencias municipales, recayó en mujeres. De acuerdo a la información proporcionada por el Instituto Electoral del Estado, en total, incluyendo las regidurías, 2867 personas fueron registradas para contender en las elecciones del 6 de julio de 2003¹⁹.

¹² Lo que tal vez pocos saben, es que Juan Domingo Perón, después de 10 años de exilio, en los que ella le ayudó en la comunicación epistolar, y varios intentos frustrados de regresar, envía en 1965 a su esposa a Argentina para reorganizar el peronismo, sus gestiones tienen buenos resultados y logra que su esposo regrese en 1972 a Argentina para contender a la presidencia y, como recompensa a su esfuerzo, la incorpora en su fórmula como vicepresidenta.

¹³ La profunda división de la sociedad nicaragüense se reproducía entre sus hijos: mientras los dos mayores, Pedro Joaquín y Cristina, actuaron desde la oposición, el primero como activista de la Resistencia Nicaragüense o *Contra* y la segunda en la dirección del periódico familiar, los menores, Carlos Fernando y Claudia Lucía, desarrollaron una notoria militancia sandinista, él fue director de *Barricada*, el órgano de prensa del FSLN.

¹⁴ En 1946 ayudó a fundar la Organización Económica y Política de la Mujer y el Comité de Asuntos Políticos. En el año 1950 fundó, junto con su esposo, Cheddi Jagan, el Partido Progresista de la Gente, un hito fundamental para obtener la independencia de Guyana del dominio británico. En 1970 fue electa Presidente de la Unión de Periodistas de Guyana; entre 1973 y 1997 editó el *Mirror*, un periódico nacional. En el año 1992, después de las primeras elecciones presidenciales libres, el doctor Jagan llegó a ser Presidente de Guyana y cuando murió, su mujer de 57 años convocó a elecciones, en las que resultó triunfadora.

¹⁵ Moscoso obtuvo 44,9% de los votos sobre Martín Torrijos Espino, hijo de quien derrocara a Arnulfo Arias en 1968 y Alberto Vallarino Clement, un banquero que tras ser derrotado por ella en las primarias del Partido Arnulfista, se había separado para formar el partido Acción Opositora.

¹⁶ Gladys Marín, candidata de la izquierda, en <http://www.angelfire.com/ri/amintiri/opinion16.html>, febrero 2, 2005.

¹⁷ Cfr. Sistema Nacional de Información Municipal (2001 y 2002).

¹⁸ Soledad Jarquín y Paulina Ríos, corresponsales de (CIMAC) en Oaxaca, <http://www.cimacnoticias.com/noticias/02ene/02010305.html>, enero 3, 2004.

¹⁹ Aurora Sansores Serrano, corresponsal Comunicación e Información de la Mujer, A.C. en Campeche, <http://www.cimacnoticias.com/noticias/03jul/03070603.html>, mayo 6, 2004.

En la Cámara de Senadores de México, a partir de la Legislatura de 1964-1970, había venido creciendo la participación de las mujeres, hasta el periodo 1982-1988, en el que alcanzó 31% del total; en los periodos posteriores se redujo y aunque se ha recuperado la participación femenina, en el periodo 2000-2003 apenas alcanzó 19%²⁰. En la Cámara Baja, la participación de la mujer ha crecido permanentemente, desde la Legislatura XLII (1952-1955), en la que sólo había 2 diputadas de 162 escaños, hasta las 110 diputadas de 500 en total en la Legislatura LIX (2003-2006)²¹.

4. Las imágenes que proyectan los medios masivos de las mujeres que toman decisiones

En lo que se refiere a las imágenes que proyectan los medios masivos, se observa una feminidad profundamente estereotipada, que en la figura de las mujeres ejecutivas, funcionarias, empresarias o profesionales, se distorsiona aún más.

Los reportajes acerca de la vida de las mujeres que toman decisiones, van acompañados de una serie de recomendaciones que, supuestamente, les ayudarán a tener una actitud más asertiva. Sin embargo, resulta interesante advertir que las imágenes que de éstas mujeres se proyectan en esos medios, se combinan con un manejo mercadotécnico de la feminidad que proyecta al cuerpo de la mujer como objeto del deseo masculino, y una indumentaria que en todo caso es un reflejo masculino. La utilización del traje sastre y el *blazer* sugieren que los espacios en que se toman decisiones imponen normas, a las cuales las mujeres se han de adaptar.

En las revistas no se dice, por ejemplo, que para sobrevivir en un mundo donde las reglas explícitas e implícitas son impuestas por los

hombres, las mujeres no pueden manifestar sus intereses ni sus ambiciones personales, debido al mandato social que las sitúa como altruistas, generosas, amorosas, es decir, "femeninas" (Cfr. Coria, 1991). No obstante, omiten señalar que cuando lo "femenino" se define tan rígidamente, las mujeres que toman decisiones tienen que establecer relaciones que no las coloquen en posiciones vulnerables o criticables ante clientes, colegas, superiores e incluso entre sus subordinados, sean éstos hombres o mujeres.

Las imágenes que proyectan los medios masivos de la mujer que toma decisiones retrasan e incluso impiden una mayor equidad de género en estos espacios, porque la representan a partir de valores como la competencia, el individualismo y la "selección natural".

Así, muestran a una mujer que: primero, tiene que competir y no cooperar con los hombres; segundo, en la carrera hacia puestos de mayor jerarquía, ha estudiado, se ha esforzado, ha tenido que demostrar su capacidad e incluso ha renunciado a formas de vida más cómodas, por lo que solamente tiene que pensar en sí misma; tercero, lograr que los demás la obedezcan requiere ser la más fuerte, es decir, enérgica, autoritaria e incluso en su forma de vestir debe reflejar el estereotipo masculino.

5. A manera de conclusión

Como lo señala Gargallo, uno de los muchos aspectos positivos de la actividad académica es que, a pesar de haber sido denunciada por las feministas como un centro del saber patriarcal, hasta ahora ha sido capaz de abrir sus puertas y mantener un diálogo, principalmente desde la perspectiva humanista. La Academia se ha preocupado por investigar las condiciones en que la mujer se va incorporando al ambiente laboral

²⁰ Para los periodos de 1964 a 2003, Tercer Informe de Gobierno, 2003. Anexo. México, D.F. 2003. Para el periodo 2003 a 2006, Senado de la República, www.senado.gob.mx, octubre 28, 2003.

²¹ Para los periodos de 1952 a 2000, Tercer Informe de Gobierno 2003. Anexo, México, 2003. Para el periodo 2000 a 2006, Cámara de Diputados. Honorable Congreso de la Unión, www.cddhcu.gob.mx, marzo 4, 2004.

fuera del hogar, se ha mantenido en la búsqueda de las razones que conviertan los viejos paradigmas en nuevas propuestas que contribuyan a la equidad en las formas de organización del trabajo y cambien las formas tradicionales en que se toman decisiones en las organizaciones tanto públicas como privadas.

Para llegar a transformar las estructuras se requieren nuevas prácticas. ¿Cuál puede ser la participación de las mujeres en este sentido? Veamos el punto de vista de Todaro *et al.* (2002), quienes realizaron una investigación²² entre 1998 y 1999, en la cual se analizaron las percepciones de empresarios/as y ejecutivos/as chilenos/as y de qué factores dependían.

Todaro y sus colegas encontraron que los empresarios y ejecutivos perciben en las trabajadoras virtudes como: el orden, el esmero, la disciplina, la tolerancia a trabajos rutinarios, la eficiencia, concentración y responsabilidad, adaptabilidad y capacidad de establecer relaciones humanas, honradez, compromiso y lealtad. Y señalaron como defectos la debilidad física; el "abuso", en ciertas situaciones, de una imagen de debilidad; la competitividad y cierta violencia solapada entre mujeres. Por su parte, entre las virtudes atribuidas por los empresarios y ejecutivos a los trabajadores, destacan la capacidad física, la "fortaleza de carácter" para enfrentar problemas; entre los defectos, se mencionó el desorden, la falta de esmero, que son impulsivos y tienen baja tolerancia a trabajos rutinarios o que requieren permanecer en el mismo lugar varias horas, menor capacidad de concentración, menor responsabilidad y compromiso con los objetivos de la empresa, además de cierta rigidez que dificulta la adaptabilidad a diversas situaciones, así como la agresividad que tiende a surgir en grupos de trabajadores.

De estos estudios, el equipo de Todaro concluyó que, en general, las *virtudes masculinas* se

asocian a cargos que suponen manejo de poder, toma de decisiones, mayor estatus o que requieran mayor fuerza física y cierta agresividad; mientras que las *virtudes femeninas* vinculan a las mujeres, en gran medida, con ocupaciones con poco poder de decisión, menor calificación, de carácter más rutinario, estresantes, de gran minuciosidad y relacionadas con el trato a personas.

Si bien es necesario analizar las dimensiones que conforman estas y otras subjetividades en los estudios (el tiempo en que se realizaron, el tipo de organizaciones, la cultura, entre otras), existe una identidad asignada socialmente, y de la cual, tanto hombres como mujeres, no se pueden desprender con facilidad. Es precisamente la influencia de estas percepciones las que permean los valores y criterios imperantes en el mercado laboral, y que pueden afectar el desarrollo de las mujeres.

Si partimos del concepto de *habitus*, del sociólogo francés Pierre Bourdieu (1979), todos los seres humanos pasan por un proceso de conformación de un sistema simbólico, de adquisición de paradigmas mediante su inculcación práctica, especialmente durante la vida temprana del individuo. Es el medio primordial de reproducción del sistema simbólico. Constituye la ecología simbólica en la cual se instauran la identidad, las competencias y la moral del individuo. En este sentido, se puede suponer por las respuestas obtenidas en el estudio de Todaro y sus colegas, que en el caso de la mujer que se encuentra en puestos de toma de decisiones existe un sistema simbólico y de prácticas, que probablemente se conformó durante su infancia, y que la predispone para ciertas funciones y posiciones y no para otras.

Hay que plantearse, entonces, la siguiente interrogante: ¿cómo se perpetúa en el tiempo la discriminación por género, tan profundamente arraigada en el inconsciente que termina pareciendo "natural"? Habría que cuestionarse sobre las

²² Consistió en una encuesta a 203 empresas de diversas regiones de Chile, de todos los sectores productivos y de distintos tamaños. La entrevista fue autoaplicada, lo que introdujo cambios en la estructura de la muestra, por lo que los resultados se ponderaron a la estructura por sector de actividad y tamaño del universo conocido de empresas del país.

condiciones históricas que perpetúan la discriminación por género a pesar de todas las transformaciones que afectan la condición de las mujeres en las sociedades occidentales. Habría que orientar el análisis de la mujer en los puestos de toma de decisiones hacia los agentes históricos y las instituciones de diversa índole, desde las organizaciones formales como las empresas, hasta la familia y las redes sociales que influyen en el proceso.

Otros aspectos que merecen especial atención son: el papel que tienen los valores tradicionales de la cultura genérica en la cultura empresarial, y, más específicamente, aun en el clima organizacional; la manera en que las mujeres pueden encontrar espacios en las estructuras de toma de decisiones, que favorezcan a la organización y el desarrollo de sus capacidades como ejecutivas; la percepción del ambiente laboral a partir de las exigencias para hombres y mujeres en el desarrollo de sus actividades, las ventajas y desventajas que tienen unos y otras en el desarrollo de sus funciones ejecutivas, las diferencias que por género se presentan en la toma de decisiones y el nivel de competencia y oportunidades de ascenso para las mujeres.

Todos estos elementos conducen a pensar que para lograr la equidad de género en los espacios de toma de decisiones es más importante la transformación de la sociedad en su conjunto que el cambio en las condiciones propias del empleo (Cfr. Hernández C. y Camarena, M., 2004a).

Tener la posibilidad de hacer efectivo el derecho a la igualdad de oportunidades y equidad de género, requiere que las mujeres ocupen puestos de toma de decisiones; sin embargo, no será por este sólo hecho que se logre una mayor y mejor representación femenina en los altos niveles jerárquicos; también se requiere:

a) Mayor y mejor educación, tanto en hombres como en mujeres; cambios en los roles que desempeñan los miembros de la familia, modificar las imágenes que proyectan los medios masivos, en las que la mujer aparece

enfrentada al hombre y lo que se pretende es la superioridad de alguno de los dos.

b) En el trabajo se requiere, principalmente en el sector empresarial, mayor equidad en los salarios, crear tabuladores de sueldos que reduzcan la brecha en ocupaciones catalogadas como de Funcionarios y Ejecutivos. Si un trabajo puede ser desempeñado de la misma forma por un hombre o una mujer, los salarios no deberían ser diferentes. También se requieren evaluaciones más objetivas del desempeño para no basarse sólo en percepciones estereotipadas.

El establecimiento de un nuevo orden social no se logra únicamente con cambios en las leyes -por ejemplo, a través de cuotas fijas o porcentuales que establezcan niveles de representación política-, con presidentas de partidos políticos, directoras de orquesta, o gobernadoras. Estos logros siguen siendo irrelevantes, si por el sólo hecho de ser mujer se obtiene un sueldo menor; por tener un hijo se pone en riesgo un ascenso o se le despide del empleo; se le impide el ingreso a una maestría; o es la única responsable de los hijos.

Aunque se han obtenido algunas respuestas a nuestra pregunta central son más las interrogantes que surgen; por ejemplo, ¿hasta qué punto la mujer que ha alcanzado altas o medias posiciones de la estructura jerárquica ha superado la discriminación?, ¿es posible que la escuela, la familia y los medios masivos contribuyan en la conformación de relaciones más igualitarias entre hombres y mujeres?, ¿cómo está cambiando el camino hacia posiciones de toma de decisiones para las mujeres de las nuevas generaciones?

Referencias Bibliográficas

- Acuerdo del Consejo General del Instituto Federal Electoral, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 12 de marzo de 2003. México
- Acuña Murillo, Ivonne (2004). ¿Qué es el feminismo? (2004). **Humanidades** no. 273, junio 16,

- México, Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Filosofía y Letras, p.27.
- Bourdieu, Pierre. (1979) **La distinción**. París: Les Éditions de Minuit en http://jhaussy.9online.fr/la_distinction_de_pierre_bourdieu.htm.
- Coria, Clara, (1991), **El sexo oculto del dinero. Formas de dependencia femenina**. Barcelona: Paidós.
- En busca del nuevo feminismo (2003). **Expansión**, no. 859, febrero 19. México: Grupo Editorial Expansión, p.1.
- Estadísticas de Empleo con Enfoque de Género (1995)**, STyPS. Encuesta Nacional de Empleo. Instituto Nacional de Geografía, Estadística e Informática, México.
- Estadísticas de Empleo con Enfoque de Género (2000)**, STyPS. Encuesta Nacional de Empleo. Instituto Nacional de Geografía, Estadística e Informática, México.
- Gargallo, Francesca, (1995), "El ensayo feminista latinoamericano en la actualidad", en **El ensayo iberoamericano**, Col. El ensayo iberoamericano, Perspectivas 4. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Hernández C. y Camarena, Ma. E. (2004a), **Equidad de Género en los Espacios de Toma de Decisiones**. IX Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, Ciudad de México, Facultad de Contaduría y Administración, Universidad Nacional Autónoma de México.
- Hernández C. y Camarena, Ma. E. (2004b), **Equidad de Género en las organizaciones. Problemas y alternativas en materia de salud**. II Congreso Internacional de Análisis Organizacional. Hacia organizaciones más humanas. Mazatlán, Sinaloa, México, Universidad de Occidente y Universidad Autónoma Metropolitana-Iztapalapa.
- Márquez Otero, Patricia, (2001), La mujer gerente en Venezuela (2001) **Inter-Forum**, octubre, en <http://www.revistainterforum.com/espanol/articulos/100101mujer.html>, enero 10, 2005.
- Martínez Vázquez, Griselda (2001), Los límites del poder femenino (2001) **Casa del Tiempo**, febrero, México: Universidad Autónoma de México
- Sistema Nacional de Información Municipal, Centro Nacional de Desarrollo Municipal Secretaria de Gobernación. **Resumen nacional de la filiación política de los presidentes municipales de México. En funciones a junio 18, 2002**. Corte 5 de septiembre de 2001 y 2002. México: Instituto Nacional para el Federalismo y el Desarrollo Municipal.
- Stringer, Robert (2002), **Leadership and organizational climate**, New Jersey: Prentice Hall..
- Zabludowsky, Gina. (1996). **Mujeres ejecutivas en México**. Coloquio La perspectiva femenina del trabajo gerencial en México, México: Universidad Autónoma Metropolitana, Azcapotzalco.
- Páginas electrónicas:**
- http://dgi.unam.mx/boletin/bdboletin/2003_735.html, Septiembre 30, 2003.
- <http://www.cimacnoticias.com/noticias/02ene/02010305.html>, enero 3, 2004.
- Sansores Serrano, Aurora (corresponsal Cimac en Campeche), <http://www.cimacnoticias.com/noticias/03jul/03070603.html>, mayo 6, 2004.
- Tercer Informe de Gobierno, 2003. Anexo. México, D.F. 2003. Para el periodo 2003 a 2006, Senado de la República, www.senado.gob.mx, octubre 28, 2003.
- Tercer Informe de Gobierno 2003. Anexo, México, 2003. Para el periodo 2000 a 2006, Cámara de Diputados. Honorable Congreso de la Unión, www.cddhcu.gob.mx, marzo 4.
- Página del Instituto Federal Electoral, *Estadísticas del padrón electoral y lista nominal*, 2002: www.ife.org.mx, abril 20, 2004.

La OPEP: Cuarenta y cinco años de historia y dos interpretaciones teóricas

Maldonado V., Fabio

Fabio Maldonado Veloza

Profesor Titular e Investigador
de la FACES-ULA.

Economista. M.Sc. en Economía

fabioemv@yahoo.com

Recibido: 30-11-04

Revisado: 27-05-05

Aceptado: 01-06-05

El problema al que está dirigido este artículo no es sólo acerca del hecho de que la historia de la OPEP ha sido objeto de acertadas y desacertadas interpretaciones, sino acerca del hecho de que la misma naturaleza de la OPEP es controversial. El artículo propone una breve periodización de esta historia, presenta las interpretaciones rivales de la teoría neoclásica y de la teoría de la renta y muestra sus ventajas y desventajas epistemológicas. Igualmente, revela que estas teorías sólo son válidas en segmentos muy específicos del proceso histórico y que tienen límites y limitaciones cruciales. No hay evidencias de un supuesto universalismo de alguna de ellas. Por último, el neorentismo venezolano contemporáneo se niega a aceptar teóricamente la transformación de la naturaleza de la OPEP, intenta restaurar una conducta rentista sin capital arrendatario internacional y resucitar infructuosamente un glorioso y remoto pasado de la OPEP; glorioso, pero ya obsoleto.

Palabras clave: OPEP, Venezuela, teoría neoclásica, teoría de la renta, epistemología económica, historia económica, economía petrolera.

RESUMEN

The problem to which this paper is addressed is not only about the fact that the history of OPEC has been the focus of proper and improper theoretical interpretations, but about the fact that the OPEC's nature itself is controversial. The paper proposes a brief periodization of this history, presents the rival interpretations of the neoclassical theory and the rentier theory, and shows their epistemological advantages and disadvantages. Similarly, it reveals that these theories are valid just under quite specific segments of the historical process and that they have crucial limits and limitations. There is no evidence that those theories enjoy a supposed universalism. Finally, the actual Venezuelan neorentism theoretically refuses to accept the transformation of OPEC's nature, attempts to restore a rentier behavior without a capitalistic tenant and uselessly resuscitates a glorious and remote past of OPEC; glorious, but already obsolete.

Key words: OPEC, Venezuela, neoclassical theory, rentier theory, philosophy of economics, economic history, oil economy.

ABSTRACT

Introducción

El 14 de septiembre de 2005, la OPEP cumplió su 45º aniversario desde que se anunciara su fundación. Esa historia ha sido objeto de acertadas y desacertadas interpretaciones teóricas. Igualmente, la naturaleza de la OPEP aún sigue siendo altamente controversial. En este ensayo se propone una breve periodización de esos cuarenta y cinco años de historia, se presentan las interpretaciones de la teoría neoclásica y de la teoría de la renta, se comparan y evalúan ambas teorías y se muestran sus ventajas y desventajas epistemológicas.

En este ensayo se entenderá por teoría de la renta la interpretación del proceso petrolero venezolano y de la OPEP, proporcionada, por un lado, por los hoy clásicos libros que comenzó a publicar la Comisión Ideológica de Ruptura en 1975 (Márquez, 1975, Ruptura, 1977, Rivero, 1979) y, por otro, por la investigación de Bernard Mommer (s/f, 1981, 1988, 1994, 1998, 2001 y 2003, Mommer y Rivas, 1981). Hay otros antecedentes: Max Flores Díaz (1980), a nivel nacional y Morris Adelman (1972-1973), a nivel internacional. La teoría de Adelman, aunque no es propiamente una teoría de la renta, llegó a conclusiones tan, o más importantes, que las alcanzadas por la teoría de renta en Venezuela. Por ello, se incluye “incorrectamente” en esta interpretación.

Otras teorías han competido con la de la renta: la teoría dependentista y la teoría neoclásica. En Maldonado Veloza (1996) se examinaron, y se refutaron detalladamente, los argumentos con los cuales los dependentistas y los marxistas en Venezuela se opusieron a la calificación de los ingresos petroleros como renta del suelo. Igualmente, allí se evaluaron esos argumentos y se compararon con los de la teoría de la renta. Aquí se va a hacer una comparación entre algunas explicaciones de la teoría de la renta y de la teoría neoclásica de algunos eventos históricos de la OPEP. Se intentará responder cuándo los neoclásicos se equivocaron, así como cuándo su teoría devino la mejor candidata para explicar la OPEP.

Simétricamente, se presentarán los argumentos que muestran hasta qué punto la teoría de la renta tuvo un relativo éxito y a partir de cuándo tuvo un severo fracaso teórico en esas explicaciones.

Algunas tesis iniciales

Una tesis inicial que se va a defender con respecto a la teoría de la renta es que, efectivamente, tuvo cierto éxito en la interpretación de los hechos petroleros nacionales e internacionales. Sin embargo, aquí se propone que esta teoría sólo explica correctamente esos hechos hasta alrededor de 1981 ó 1985, como fechas candidatas para ser consideradas como las que cerraron la correcta aplicación de la teoría de la renta. Quizás, el falsador del justificacionismo rentista se inaugure en 1982. Sea cual sea la fecha puntual a elegir, sería lícito afirmar que es hasta 1985, como máximo, que la aplicación de la teoría de la renta sería válida. A partir de ahí la teoría encuentra graves problemas históricos, económicos y epistemológicos. Después de estas fechas candidatas, se puede afirmar que su referente verificador desapareció. Por lo tanto, es altamente problemático defender pretensiones de aplicación universalista de esa teoría a todos los cuarenta y cinco años de existencia de la OPEP.

Por el lado nacional, podría decirse que, aunque nunca tuvo aceptación en el país, esa teoría había logrado sobrevivir con algunas dificultades, pero al menos había logrado sobrevivir. Igualmente podría aseverarse que desde 1985 fue totalmente abandonada y fue aún más relegada de lo que había sido hasta entonces. No sólo la escuela con más influencia e impacto en Venezuela (la escuela dependentista y la marxista) la había “descalificado” teóricamente, sino que dentro de otros círculos académicos estaba casi confinada a ocupar un segundo plano a nivel nacional. Ello no obstó como para que Bernard Mommer continuara tenazmente con su heurística positiva y prosiguiera la defensa de su teoría.

En todo caso, para 1998 no había condiciones objetivas necesarias y suficientes para la validez

de la teoría: por ejemplo, el capital arrendatario internacional había sido nacionalizado en 1976, los precios de referencia fiscal fijados por la OPEP habían desaparecido oficialmente en 1985 y la conducta de la organización era completamente distinta a la conducta ejercida hasta las fechas candidatas. Las condiciones teóricas, por supuesto, no estaban en mejores condiciones. Podría decirse que esa teoría estaba prácticamente moribunda en 1998: la conducta de la OPEP para esa fecha definitivamente ya no podía desempeñar el papel epistemológico de ser el referente paradigmático de la teoría de la renta, ya no había evidencias verificadoras y, por el contrario, la teoría estaba "sitiada" por todo tipo de falsadores, algunos de los cuales se identificarán y explicarán aquí.

Sin embargo, a partir de 1998 la teoría revivió. Pero, como se observará más adelante, no renació por virtudes científicas genuinas. No resucitó como producto de un ajuste epistemológico, o científico, ni como derivación de un progreso en la investigación científica de su paradigma, sino como secuela de un problema totalmente forastero a cualquier *status* científico a cualquier teoría: en 1998 ganó las elecciones Hugo Chávez.

Se denominará neorrentismo a esta restauración de la teoría de la renta ocurrida desde 1998, con Bernard Mommer como su principal –y único– ideólogo en el seno del gobierno de Hugo Chávez. Mommer no sólo es el tutor petrolero de Alí Rodríguez Araque desde por lo menos 1975, sino que algunos círculos guerrilleros que acogieron desde sus comienzos las tesis rentistas se encontraron "repentinamente" en el poder. Algunos funcionarios del nuevo gobierno –previamente guerrilleros– encontraron fortuitamente un terreno que ya había sido abonado por la teoría de renta en esos círculos guerrilleros anteriores. Se observa cómo, a una teoría que, sociológicamente, estaba moribunda, le llegó oxígeno político y, una vez "vuelta a la vida" comenzó no sólo a pretender tener validez teórica, sino que imprevistamente se tropezó con una típica posición oportunista de

encontrarse en el momento político preciso y en el lugar teórico preciso cuando triunfó Chávez. Ello le permitió a Mommer comenzar a influenciar y a dirigir la práctica política petrolera misma del gobierno.

Aquí se mostrará cómo la concepción teórica neorrentista está tan enceguecida con sus pretensiones de validez universal que, para hacer valer su marco teórico, se ha visto obligada a renunciar a la seriedad científica y se ha entregado por completo a venderle al gobierno unos falsos supuestos para sacar provecho de su pasado rentista "memorable." Aquí se probará que para el neorrentismo no existen condiciones objetivas del debilitamiento de la renta a nivel internacional, sino que la renta se ha debilitado por causa de una supuesta agenda de la empresa estatal Petróleos de Venezuela Sociedad Anónima (PDVSA) y del liberalismo internacional. Según esta concepción, la renta no se debilitó, sino que unos "culpables" la debilitaron.

Con respecto a la OPEP, aquí se va a defender otra tesis central: se va aseverar que la OPEP no siempre ha sido un cartel y mucho menos lo fue en sus primeras etapas. ¿Hasta cuándo? Ya se adelantó una respuesta: hasta mediados de los 1980s no se comportó como cartel. Cuando aquí se hace referencia al término "cartel," se le está dando el uso que le da la teoría microeconómica moderna estándar: como "un grupo de firmas que han constituido un acuerdo colusivo para restringir producción e incrementar los precios."

Lamentablemente, esta última tesis que aquí se está defendiendo no es muy intuitiva puesto que los hechos históricos muestran que, desde su creación, la OPEP no sólo se consideró a sí misma como un cartel, sino que también intentó comportarse como uno. Entre sus objetivos iniciales, la OPEP también incluyó uno que aquí se calificará de "errado:" intentó controlar la producción tal como lo había hecho el cartel constituido por las compañías multinacionales antes de su fundación en septiembre de 1960 y tal como lo predice la teoría microeconómica. Obviamente, estas

características de la OPEP “incomodan” la proposición que se intenta defender aquí: que la OPEP no fue un cartel hasta por lo menos 1982.

Pues bien, si la OPEP misma se comportó como un cartel en su primera etapa y si ella se consideró a sí misma como un cartel, entonces podría objetarse que, discutir sobre si la organización es o no un cartel, sería un problema superfluo y propio de una logomaquia. Bastaría con mostrar su propia declaración. Quien objetara la proposición, que aquí se defiende, de que la OPEP no fue un cartel hasta inicios de los 1980s, podría concluir “cómodamente” que hay que aceptar la calificación de la OPEP como cartel, pues pareciera pertinente tomar “la propia confesión” de la OPEP como evidencia suficiente para “cerrar el caso.” Hay que admitir que a primera vista sería “una buena movida” la de tomar las propias declaraciones de la organización como prueba suficiente para rechazar la proposición de este artículo y considerarla como una formulación equivocada. Sin embargo, esa posible objeción es problemática y no válida, pues estaría aseverando que, de una errónea creencia y de sus concomitantes prácticas, pudiera inferirse la caracterización de la naturaleza de una organización como propia de un cartel. Si bien es cierto que hoy en día hay filósofos que le han restablecido el *status* óntico a las creencias, la respuesta que aquí se enfrenta a esa posible objeción consiste en afirmar que las creencias, en este caso, no producen hechos (por ejemplo, el hecho de que un niño se crea Superman no lo hace volar).

Un componente crucial que ha contribuido al malentendido acerca de la OPEP como cartel es la interpretación teórica que algunos economistas neoclásicos le han asignado. Quizás, en el seno de la OPEP, hubo funcionarios neoclásicos trabajando para la organización o la OPEP los contrató. Es

de los argumentos de estos economistas de quienes se ha tomado aquí la definición microeconómica de cartel y es de esos argumentos de donde hipotéticamente provendría el malentendido acerca de la naturaleza de la OPEP en sus inicios. Más adelante está previsto discutir brevemente sus concepciones. Por ahora obsérvese la forma como algunos economistas interpretaron erróneamente el éxito de la OPEP entre octubre y diciembre de 1973, como es el caso de David Colander:

Antes de los 1970s, el precio del petróleo había sido relativamente estable. A inicios de 1970s, en una serie de reuniones de países que eran miembros de la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP), algunos delegados *que habían estudiado economía* señalaron que la OPEP podía obtener más ingreso vendiendo menos petróleo.

El argumento se dio como sigue: Si los países podían reunirse y restringir la producción, el precio del petróleo aumentaría dramáticamente. Cada país vendería menos barriles, pero obtendría más dólares por barril vendido, y por lo tanto crecientes ingresos (Colander, 1998, p. 84, énfasis añadido)*.

Lo que puede comentarse de inmediato es que la influencia de esta interpretación errónea ha sido sencillamente masiva. Afirmar que la OPEP es un cartel, pareciera una proposición tan cabal del sentido común que no requeriría de alguna discusión al respecto, ni de la recopilación de evidencia histórica alguna. Obsérvese que la “evidencia” que presenta Colander para “explicar” el éxito de la OPEP desde octubre de 1973 es un hipotético razonamiento que habría usado la OPEP: el de vender menos barriles, obtener más dólares por barril vendido y, por lo tanto, obtener ingresos crecientes.

*Prior to the 1970s, the price of oil had been relatively stable. In the early 1970s, at a series of meetings of countries who were members of the Organization of Petroleum Exporting Countries (OPEC), some delegates who had studied economics pointed out that OPEC could get more revenue by selling less oil.

The argument went as follows: If the countries could get together and restrict supply, the price of oil would rise dramatically. Each country would sell fewer barrels, but get a lot more dollars per barrel sold, thereby increasing revenues (David Colander, *Microeconomics*, 1998, third edition, Irwin McGraw-Hill, 536 pp., p. 84).

Sin embargo, cuando se examina la historia real de la OPEP, cuando se examina lo acontecido en octubre de 1973, no se encuentra la más mínima evidencia de que la OPEP hubiera controlado la producción en esa fecha, y ni siquiera entre 1960 y 1982. Ni la historia en ese periodo avala esa conducta, ni el “argumento” de la OPEP consistió en argüir que “podía obtener más ingreso vendiendo menos petróleo.” El argumento y la correlativa decisión de la OPEP fueron totalmente distintos al argumento hipotético de la teoría del cartel y a la conducta que sugiere esa teoría. Antes de averiguar cuál fue el mecanismo, no propio de un cartel, que le dio el éxito desde 1973 a la OPEP, conviene explicar el proceso previo de la OPEP en el cual la organización sí intentó comportarse como un cartel.

El proceso previo de los 1960s

En el momento mismo de su fundación, la organización advirtió que sus miembros no podían permanecer “indiferentes” ante la actitud de las compañías multinacionales con respecto a las modificaciones de los precios, y especialmente con respecto a las reducciones efectuadas por las compañías antes de agosto de 1960. Desde la Resolución I.1 de septiembre de 1960, la OPEP comenzó a demandar de las compañías multinacionales precios “estables y libres de toda fluctuación innecesaria.”

Cuando la organización empezó a idear posibles diseños de mecanismos para estabilizar los precios, el más inmediato que surgió fue el de la restricción de la producción. Durante muchos años, la OPEP continuó aferrada a diseñar objetivos para afinar este mecanismo.

Así, por ejemplo, en la Resolución II.13 (1961) se mencionó la necesidad de llevar a cabo el estudio de un “prorrateo internacional” de la producción. En la Resolución III.20 (1961) la OPEP consideró como valiosa la propuesta venezolana de la recién creada Comisión Coordinadora para la Conservación y Comercio de los Hidrocarburos (CCCCH) como medida para

contribuir al control de la producción. En la resolución IV.32 (1962) se recomendó como un importante componente de la estructura de los precios petroleros un mecanismo que vinculase los precios de los crudos con los precios de los bienes de los países de los cuales los miembros tenían necesidad de importaciones. En la resolución IX.61 (1965) se resolvió adoptar como medida transitoria un plan que estableciera incrementos racionales de la producción para satisfacer los incrementos estimados en la demanda mundial y someter un programa de producción a los gobiernos de los países miembros para su aprobación. Dos años después, en la resolución XIV.64 se reafirmó la convicción de que un Programa de Producción Conjunta fuera considerado como un efectivo instrumento para conseguir los objetivos fundamentales de la organización de estabilizar y mantener los precios de los crudos y productos a niveles equitativos. E increíblemente, tan tarde como 1970, en la Resolución XX.112, la OPEP todavía hacía referencia a la adopción de un plan que incluyera incrementos racionales en la producción para satisfacer la demanda mundial durante el periodo de 1971-1975.

Quien esté familiarizado con la historia de la OPEP, sabe perfectamente que *ninguna* de estas recomendaciones logró cumplirse antes de transcurridos por lo menos veintidós años de su existencia. En ningún momento, mientras ella estuvo aferrada a ese mecanismo “erróneo,” la OPEP logró controlar la producción. Tan enorme fue este fracaso que podría calificársele de fiasco. Y tan peligroso fue, que a principios de la década de los sesenta la disolución de la OPEP era considerada como inminente. Por lo tanto, al no haber logrado restringir la producción por ningún medio, incluyendo la colusión para subir los precios, lo que la OPEP muestra en la década de los 1960s es que no hay alguna una evidencia para defender su conducta como propia de un cartel.

Sin embargo, es necesario advertir que hay una gran diferencia entre poner como un objetivo equivocado una restricción de la producción e

intentar, infructuosamente, comportarse como un cartel. Esta diferencia no es trivial, pues ¿qué clase de cartel sería uno que no pudiera hacer lo que todos los carteles siempre han hecho? ¿Qué clase de cartel sería uno que jamás lograra controlar la producción? Es cierto que la OPEP misma se *comportó como un cartel*, que ella misma *creyó que era un cartel* y que *actuó como si fuera un cartel*. Pero ya se respondió que del hecho de creerse cartel, no se infiere que una organización sea un cartel. Por lo tanto, la proposición de que la OPEP no fue un cartel en este periodo está suficientemente autorizada por los hechos. No hay evidencia alguna, entre 1960 y 1982, de que la OPEP hubiera ejercido un control de producción. Aun cuando ese fue uno de sus objetivos declarados, en la práctica real jamás lo consiguió.

Para observar con mayor precisión la confusión de cómo la OPEP es vista desde una errónea perspectiva microeconómica, tomemos un básico ejemplo de esta influencia. El Departamento de Energía de los Estados Unidos, en ocasiones, cuando ha definido la OPEP, lo ha hecho en términos de un cartel. En su informe sobre los perfiles de desempeño de los mayores productores de energía de 1993, destaca que, “formada en 1960, el objetivo de la OPEP fue el de incrementar los ingresos de los países miembros controlando la producción y la oferta” (Energy Information Administration, 1993, p. 48). En seguida añade que “las rivalidades entre los miembros de la OPEP algunas veces debilitan su efectividad” y concluye que, “sin embargo, desde los 1970s, la OPEP ha tenido una influencia significativa en la industria petrolera mundial.”

Como ya se destacó anteriormente, desde el punto de vista *fáctico*, la OPEP nunca controló la producción y, por lo tanto, aseverar que su influencia fue significativa desde los 1970s supone acriticamente que su estrategia siempre fue la misma. Este es un ejemplo de cómo, al preconcebirse la OPEP como un cartel, el mecanismo que inmediatamente prevalece en la mente de quien entiende así su naturaleza es el de la restricción de

la producción. Para matizar un poco la crítica a esta percepción, hay que admitir que es cierto que restringir la producción fue un objetivo de la OPEP. Pero, como ya se mostró anteriormente, fue un motivo equivocado. Entre fijarse como objetivo el control de la producción y lograr controlar la producción hay mucha distancia histórica.

Sin embargo, el mismo Departamento de Energía admite en otros documentos que los intentos por controlar la producción no se iniciaron con la fundación de la OPEP. En sus OPEC briefs, el mismo departamento define la OPEP de la siguiente manera: “la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP) fue fundada en Bagdad, Irak, en septiembre de 1960, para unificar y coordinar las políticas petroleras de los miembros” (Energy Information Administration, 2003). Aquí no hay sorpresas, pero a continuación asevera que “[l]os ministros nacionales o los miembros se reúnen regularmente para discutir precios y, desde 1982, para fijar volúmenes de producción de petróleo crudo” (véase por ejemplo su OPEC Brief del 7 de febrero de 2003). Obsérvese que en esta ocasión el departamento reconoce que no fue sino hasta 1982 cuando la OPEP comenzó a fijar cuotas de producción. Por lo tanto, la fecha de 1982 es un buen símbolo para periodizar la génesis de la OPEP como el auténtico cartel microeconómico que algunos autores perciben. Si antes de 1982 la OPEP nunca pudo comportarse como un cartel microeconómico, la pregunta crucial es: ¿entonces cuál fue la naturaleza de la organización desde 1960 hasta 1982? La respuesta que ha proporcionado la teoría de la renta es: la OPEP fue una organización de Estados terratenientes. (Sin embargo, como se advertirá más adelante, aun cuando 1982 es un buen símbolo para comienzo de la conducta propia de un cartel microeconómico, no es un buen símbolo para la desaparición “oficial” de la OPEP como organización de países exclusivamente rentistas.)

Y más confusión todavía se observa cuando, en ocasiones, el mismo departamento interpreta, de

manera simétricamente opuesta, la naturaleza de la OPEP en su estudio sobre los perfiles del desempeño de los grandes productores de energía (Energy Information Administration, 1993, p. xvi.) en el que hace referencia a los “impuestos confiscatorios” de la OPEP. Aquí, en lugar de hacer referencia a la OPEP como un cartel microeconómico, alude a impuestos confiscatorios. Pero la teoría económica enseña que, entre una concepción de la OPEP como cartel microeconómico y una actividad que consista en el cobro de impuestos confiscatorios, una no tiene absolutamente nada que ver con el otro, pues ¡no se conocen carteles microeconómicos cuya naturaleza sea la de cobrar impuestos! Los carteles están constituidos por firmas, por firmas que producen bienes y servicios (y maximizan beneficios), y no por Estados que cobran impuestos.

En el contexto del departamento de energía, el sintagma “impuestos confiscatorios” sí corresponde mucho más a la naturaleza del mecanismo que condujo a la OPEP al éxito desde 1973. Como se observará más adelante, son dos cosas muy distintas interpretar la OPEP como una organización que controló la producción desde su nacimiento, o interpretarla como una organización que en un momento determinado dejó de tomar la restricción de la producción como su objetivo central (“desafortunado”) y lo reemplazó por el diseño (“apropiado”) de “impuestos confiscatorios.”

Igualmente, algunos renombrados microeconomistas, como Nicholson, sin haberse tomado la molestia de estudiar la historia de la OPEP, y ante la notable y sorpresiva visibilidad que adquirió la organización en octubre de 1973, se apresuraron a calificarla no sólo como un cartel, sino a “describir” las razones de su “éxito” como si éste hubiera sido el resultado de un control de la producción:

Durante los 1970s, el precio real del petróleo a los usuarios se incrementó más de seis veces, mayormente debido a que la Organización de Países Exportadores de Petróleo comenzó a controlar la producción de petróleo más efectivamente a inicios de la década. (Nicholson, 1992, p. 22, énfasis añadido).*

Obsérvese que es falso aseverar que la OPEP comenzó a controlar la producción a inicios de la década de los 1970s, así como es igualmente falso afirmar que en esa década su control de producción inauguró la etapa de un control más “efectivo.” Los ejemplos de microeconomistas repitiendo una y otra estos argumentos son bastante numerosos, pero baste con citar uno adicional:

Que la demanda sea elástica o inelástica es de enorme importancia para cada uno de nosotros. En los 1970s, cuando la OPEP de hecho cortó la oferta de petróleo, los estadounidenses descubrieron que su demanda de petróleo era inelástica. Parkin, 1994, p.108, énfasis añadido).**

A nivel nacional, el símbolo protagónico del fracaso del control de la producción estuvo representado por la política de ministro de Minas e Hidrocarburos, Juan Pablo Pérez Alfonso, durante el gobierno de Rómulo Betancourt (1959-1964). La consecuencia de este fracaso fue su renuncia como ministro. Ello se explica como secuela de la concepción errónea sobre el papel que debía jugar la OPEP.

Si el mecanismo del control de la producción fracasó tan estrepitosamente, si la organización no pudo en ningún momento comportarse como un cartel, ni pudo producir resultados propios de un cartel, entonces lo que hay que identificar es el auténtico, el correcto, el no-equivocado mecanismo que la condujo al espectacular éxito de octubre desde 1973. La identificación de este mecanismo es crucial para entender teórica y correctamente la verdadera naturaleza de la OPEP.

*During the 1970s, the real price of oil to users increased more than sixfold, mostly because the Organization of Petroleum Exporting Countries began to control oil production more effectively early in the decade (Walter Nicholson, *Microeconomic theory*. Fifth edition, The Dryden Press, Firth North, 1992, 825 pp., p. 22).

**Whether demand is elastic or inelastic is of enormous important to each of us. In the 1970s, when OPEC did in fact cut back on the supply of oil, Americans discovered that their demand for oil was inelastic (Michael Parkin, *Microeconomics*, second edition, Addison-Wesley Publishing Company, 1994, 656 pp., p. 108)

La OPEP vislumbró el problema, atisbó un posible mecanismo [1963-1968?]

Hasta 1962 no hay ninguna evidencia de que la OPEP hubiera comenzado a percatarse *del otro* mecanismo, del mecanismo responsable de conducirla al éxito desde 1973. Pero es lícito afirmar que en los mismos años en los que la OPEP estuvo ocupada diseñando mecanismos erróneos, casi simultáneamente, ella descubrió el mecanismo definitivo que la conduciría al éxito desde 1973.

El tránsito del objetivo errado de restringir la producción al objetivo genuino de *interceptar* excedente económico por vía de impuestos al capital internacional no fue directo. El paso exigió etapas transitorias. La OPEP comenzó descubriendo el mecanismo; poco a poco tomó conciencia de su verdadera naturaleza “rentista,” y se dio cuenta de que era infecundo clonar la conducta de los carteles estándares que ilustran los libros de microeconomía. Entre la toma de conciencia de poner en marcha un mecanismo correcto y su puesta en ejecución, transcurrieron muchos años. Como siempre, en todos los objetivos que se propuso la OPEP durante este periodo, la estrategia para alcanzarlos siempre se hizo a través de la negociación.

La OPEP negoció que el petróleo “se le cancelara” sobre la base de precios cotizados no menores a los que prevalecían antes de agosto de 1960. Negoció que, para el cálculo de los pagos de las regalías, éstas no fueran consideradas como un crédito contra las obligaciones fiscales del impuesto sobre la renta. Negoció los montos de los descuentos de los gastos de mercadeo (*market expenses*) que las compañías hacían en sus operaciones. Y finalmente, negoció el incuestionable mecanismo que la llevó al triunfo “rentista.”

Desde 1960 hasta octubre de 1973 la organización siempre estuvo negociando. Fue en el transcurso de estas negociaciones en el que la OPEP fue afinando y descubriendo el auténtico objetivo entre los candidatos que tenía disponibles. En los inicios de su curva de aprendizaje, la OPEP quiso

evitar enfrentamientos hostiles con las compañías multinacionales. Y frecuentemente, tenía que aclarar que entre sus objetivos no estaba prevista la nacionalización. A propósito de la resolución XVI.90 de declaración de principios, Parra (Delegado de Venezuela), por ejemplo, tuvo que disipar temores de nacionalizaciones en New York (Skeet, 1988, p. 50).

Nótese la alusión que se hace a los precios cotizados en la resolución IV.32, por ejemplo, cuando todavía no se había identificado el objetivo apropiado, y la referencia que se hace a *los mismos* precios cuando éstos fueron convertidos en el mecanismo sistemático de capturar renta. En la resolución IV.32 la OPEP únicamente estaba recomendando entrar en negociaciones con las compañías para asegurar que a los países miembros “se les pagara” sobre la base de precios cotizados no menores a aquellos que se aplicaron antes de agosto de 1960 (Organization of the Petroleum Exporting Countries, 1973, p. 17). En esta alusión, la OPEP estaba únicamente protestando contra las reducciones efectuadas por las compañías en agosto de 1960, pero todavía no estaba pensando en convertir los precios cotizados en un mecanismo más apropiado, en un mecanismo más ofensivo. Aquí lo que la OPEP estaba haciendo era intentando establecer precios de cotización a niveles razonables; no estaba convirtiéndolos en precios de referencia fiscal predeterminados por los gobiernos para el cobro de los impuestos.

En cambio, la referencia que se hace a esos precios en 1966 es una referencia a un mecanismo mucho más conveniente. La resolución XI.72 (1962) es un buen símbolo de esta toma de conciencia al recomendar que los gobiernos de los países miembros interesados comenzaran a aplicar los “precios cotizados o de referencia” con “el propósito de determinar las obligaciones fiscales de las compañías petroleras que operan en sus territorios.” Igualmente recomendó que los países miembros no celebraran contratos a menos que los pagos por regalía las obligaciones por

concepto de impuesto sobre la renta se calcularan sobre la base de los precios cotizados o de referencia,” o a menos que la participación que obtuviera el gobierno “no fuera menos favorable que la obtenida de conformidad con los acuerdos basados en precios cotizados o de referencia,” (Instituto Latinoamericano de Investigaciones Sociales, 1978, p. 96).

Estos indicios fueron tomando cuerpo a lo largo de las negociaciones y el uso de los precios de referencia fiscal como el instrumento para interceptar excedente económico al capital arrendatario devino la herramienta fidedigna de los estados rentistas.

La OPEP finalmente puso en ejecución el mecanismo (1968-1973)

La OPEP, finalmente, encontró su objetivo acertado: diseñó el mecanismo afín a su naturaleza. En realidad, no cambió presurosamente su objetivo, lo que hizo fue descubrir paulatinamente nuevos objetivos; objetivos más genuinos que coexistieron durante algún tiempo con los objetivos “incorrectos.” El mecanismo paradigmático se fue convirtiendo en el objetivo más importante de la OPEP. La organización se esmeró en afinarlo poco a poco y empezó a ponerlo en su agenda de una manera sistemática.

La señal más auténtica y firme de que la organización ya había aprendido muchas y valiosas lecciones devino explícita con mucha fuerza en la famosa Declaración de Política Petrolera en los Países Miembros, en la Resolución XVI.90 (1968): “Todos los contratos requerirán que la imposición de los ingresos del operador, así como los impuestos y cualesquiera otros pagos al Estado, se basen en precios cotizados o de referencia para los hidrocarburos producidos bajo el contrato. Este precio será determinado por el gobierno y se moverá en tal forma que prevenga cualquier deterioro en su relación con los precios de los bienes manufacturados que se comercian internacionalmente” (Instituto Latinoamericano de

Investigaciones Sociales, 1978, p. 106). Igualmente, la Resolución XVII.95 (1968) recomendó que “los países miembros deberían tratar de asegurar que los precios cotizados o de referencia de sus exportaciones de petróleo sean consistentes entre sí, sujetos a diferencias de gravedad, calidad y localización geográfica” (Instituto Latinoamericano de Investigaciones Sociales, 1978, p. 111).

La resolución XXI.120 de 1970 resolvió que todos los países miembros adoptaran cinco objetivos, entre los cuales se encontraba el de “fijar 55 el por ciento como la tasa mínima de gravamen fiscal a la renta neta de las compañías petroleras establecidas en los países miembros.” Igualmente, resolvió “eliminar las disparidades existentes en los precios cotizados o de referencia para fines fiscales de los petróleos crudos de los países miembros, en base al precio cotizado más alto aplicable en éstos;” también “establecer en todos los países miembros un aumento general uniforme en los precios cotizados o de referencia para fines fiscales con el fin de reflejar en éstos el mejoramiento general de las condiciones del mercado internacional del petróleo,” y “eliminar totalmente a partir del primero de enero de 1971, los descuentos concedidos a las compañías petroleras.”

Los triunfos de la OPEP

El triunfo del mecanismo consumado de la OPEP estuvo constituido por los acuerdos de Trípoli y Teherán de 1971. Sin embargo, en su correcta perspectiva histórica, hay que destacar que este fue un triunfo de la OPEP como negociadora; como negociadora del correcto mecanismo.

Pero el éxito que le dio la más alta visibilidad mundial a la OPEP estuvo marcado por el rompimiento de la práctica de las negociaciones para conseguir sus objetivos. Dejar de negociar, y pasar a fijar unilateralmente los precios de referencia fiscal, constituyó el logro crucial de octubre de 1973. Cuando los precios cotizados comenzaron a ser interpretados como precios de referencia fiscal

que deberían ser fijados por los gobiernos unilateralmente, se había iniciado el uso impecable de un mecanismo que era resultado del ejercicio de la soberanía generalizada de todos los miembros. A nivel de los hechos, primero se negociaron. Después se fijaron unilateralmente. Lo que Venezuela hizo en diciembre de 1970, los seis países del Golfo pérsico lo hicieron en octubre de 1973. Estas serían fechas candidatas para el inicio de lo que el Departamento de Energía de los Estados Unidos ha denominado la etapa de impuestos confiscatorios.

Así pues, el mecanismo del éxito fue fiscal. Estuvo marcado por el unilateralismo, por impuestos confiscatorios y por precios de referencia fiscal. No fue un mecanismo propio del mercado. Tampoco fue uno de control de producción. No fue resultado de la conducta de miembros de un cartel. Y no fue resultado de negociación alguna.

Las nacionalizaciones

Las nacionalizaciones fueron la próxima etapa cualitativa y/o consecuencia directa del rompimiento de negociaciones o del éxito del mecanismo confiscatorio. No fueron traumáticas, pues la confiscación impositiva previa a las nacionalizaciones era tan alta que, para las compañías, la nacionalización fue un simple ajuste jurídico a una confiscación que ya se estaba produciendo. En Venezuela, por ejemplo, días antes de la nacionalización, el monto total de impuestos petroleros (impuesto sobre la renta más regalías) estaba "confiscando" más del 90% de los ingresos de las compañías multinacionales. Libia ya había comenzado en 1971 con la nacionalización de todas las posesiones de la British Petroleum y un 51% de las operaciones de la Occidental Petroleum. En 1973 nacionalizó todas las restantes. Igualmente lo hizo Argelia en 1971 con el 51% de los intereses franceses. El Shah de Irán nacionalizó la Iranian National Oil Company e Irak nacionalizó la Iraq Petroleum Company. Kuwait lo hizo en 1975 y Venezuela en diciembre de 1975. En 1976 los

socios de la ARAMCO llegaron a un acuerdo de vender sus posesiones a Arabia Saudita.

Las consecuencias de las nacionalizaciones

Las nacionalizaciones tuvieron una consecuencia indeseada. Con la desaparición de las corporaciones multinacionales como capital arrendatario en los países miembros, se estaba malogrando la posibilidad de aumentar la renta. Las multinacionales eran el capital arrendatario. Los Estados de la OPEP eran los Estados propietarios. Al desaparecer el capital arrendatario, las preguntas cruciales que surgen son: ¿Y ahora a quién se le va a cobrar la renta? ¿Qué hace una organización de terratenientes sin una relación con un capital arrendatario? ¿Qué hace un terrateniente sin un arrendatario? Algo tenía que cambiar, pues el terrateniente nacional se quedó sin capital arrendatario internacional.

Esto conduce a otra proposición teórica crucial. *La desaparición del capital arrendatario, por lógica teórica, conduce al abatimiento del Estado terrateniente.* Si el capital arrendatario era quien pagaba la renta, y se desvaneció de la producción, se esfumó su participación en el proceso de aguas arriba (*upstream petroleum*), entonces había dejado de existir un agente económico a quien se le pudiera cobrar la renta de manera directa. ¿Qué clase de contrato de arrendamiento sería uno en el que un terrateniente quiere renta y no exista como contrapartida un arrendatario inmediato que pague directamente renta?

Por lo tanto, una consecuencia, no reconocida por la teoría de la renta con respecto a la nacionalización, es que la renta tenderá *objetivamente* a debilitarse e incluso a desaparecer. Y el mecanismo rentista para cobrar la renta también tenderá a desvanecerse. Al decaer el Estado terrateniente, la conducta rentista también tenderá a oscurecerse. Una nueva conducta surgirá: la de ejercer el control de la producción. Ahora que los Estados de la OPEP no son sólo rentistas sino también pro-

ductores, con una cualidad rentista tendiendo a disminuir y una cualidad *productora* tendiendo a crecer, era obvio que la organización modificara su conducta; y que la modificara hacia el sesgo que estaba creciendo, es decir, hacia una conducta propia de un productor. La organización de Estados terratenientes comenzó a ser reemplazada por una organización de *Estados productores*. Y esta vez sí debería ser interpretada como una organización de productores. Este impacto sobre la naturaleza de la OPEP se puede denominar como *la paradoja de la nacionalización*.

Así, pues, con las nacionalizaciones, *por primera vez en su historia*, la OPEP se vio enfrentada a nuevos desafíos, a nuevas experiencias, y a nuevos problemas. Fue prácticamente un “borrón y cuentas nuevas.” Rota la relación OPEP-capital arrendatario internacional en la que prevalecieron impuestos, ahora tenía que construirse una nueva relación OPEP-consumidores en la que debería prevalecer otro tipo de ingresos. La naturaleza de la OPEP estaba cambiando. Se trataba de la inauguración de una auténtica y nueva relación entre “vendedores y compradores,” entre “productores y consumidores,” entre “producción y consumo,” entre “oferta y demanda.” Es decir, ahora la OPEP, por primera vez en su historia, “comenzó a ir al mercado.” Conoció de primera mano el mercado. Y ¿cuáles son las variables que ahora tenían que ser tomadas en cuenta en su conducta bajo las nuevas condiciones? La respuesta no es otra que precisamente intentar subir los precios a través del control de la producción. Y ello significa, tanto a nivel fáctico como epistemológico, que la OPEP estrenó una nueva naturaleza: la naturaleza de un cartel tal y como está descrito en los modelos de microeconomía. Su conducta, sus mecanismos, sus objetivos, sus instrumentos y sus intereses comenzaron a coincidir plenamente con los descritos en los modelos clásicos del cartel. Ahora las reglas del juego teórico cambiaron. Había comenzado a morir el referente terrateniente. Y simétricamente, había comenzado a desaparecer el referente de la teoría de la renta. La teoría de la

renta ahora estaba en problemas: su falsador había arribado (y un hecho verificador ahora le sonreía complacidamente a la teoría microeconómica neoclásica).

Los hechos después de las nacionalizaciones

La evidencia del surgimiento de la OPEP como cartel microeconómico no sólo está constituida simbólicamente por el año 1982 cuando se inauguró oficialmente el sistema estándar de prorratear la producción de los países miembros en cuotas individuales, sino por un hecho mucho más representativo acontecido en otra fecha crucial: 1985. Cuando Belcamen Nabí, ministro de petróleo de Argelia, aseveró que con la eliminación del precio de referencia fiscal marcador de 1985 se le había despojado a la OPEP de “su alma,” él no estaba haciendo referencia a una simple metáfora. Despojarle a la OPEP del precio marcador de referencia fiscal significó literalmente el fin de la naturaleza rentista de la OPEP. El precio de referencia fiscal desapareció oficialmente y la OPEP, durante dos años, estuvo bajo el sistema del *netback*, en el cual, en lugar de fijarse el nivel de los precios convenientemente desde el lado de los productores, se fijaba desde el lado de los compradores, pero se hacía siempre teniendo en cuenta y garantizando la rentabilidad de los refinadores. Fue este sistema el que dio el “golpe mortal” que faltaba darle a la conducta rentista de la OPEP.

El neorrentismo petrolero

El neorrentismo se ha dedicado a convertir sistemáticamente el debilitamiento de la renta en simples objetivos maniqueístas declarados por parte de PDVSA y del liberalismo internacional: por ejemplo, para esta “teoría,” el debilitamiento objetivo de la estructura de renta no existe. La renta no se debilitó, *alguien* la debilitó. La estructura de renta disminuida (y los ingresos petroleros contraídos) fue el resultado de una falta de control,

y la falta de control del terrateniente, a su vez, tuvo un único responsable: una agenda secreta tipo medieval: "PDVSA empezó entonces a desarrollar su propia 'agenda secreta' para apartarse del control estatal" (Mommer, s/f). En su insistente búsqueda de *culpables*, Mommer no tiene dificultades en encontrarlos: ahora los culpables son el liberalismo internacional y PDVSA. Para este tipo de *neofisiocracia*, las nacionalizaciones no tuvieron ninguna consecuencia objetiva en la estructura de renta, la desaparición de los precios de referencia fiscal fue una simple metáfora y el paso de una estructura de renta a una estructura de producción no tienen ningún valor en su "teoría," o en la realidad histórica de la OPEP. Todo eso se evapora y es reemplazado por un único culpable. "Después de la nacionalización de la industria petrolera en 1976, PDVSA se convirtió en algo así como un 'Estado dentro del Estado'." "El liberalismo, en el contexto de las políticas petroleras internacionales, debe entenderse en su concepción revolucionaria originaria, basada en el reemplazo de las manos visibles del terrateniente por las manos invisibles del mercado" (Mommer, s/f).

El neorrentismo no se ha dado cuenta de que es poco probable que los días de gloria rentistas de la OPEP regresen. No ha recibido noticias de que la estructura de renta fue socavada por procesos objetivos reales y concretos. Considera este debilitamiento como un resultado de un objetivo fijado con total alevosía y premeditación: la renta se ha eliminado progresivamente *porque* los liberales así se lo propusieron. Son ellos los responsables de ablandar el poder de los terratenientes: "Como sus antepasados, los liberales en la actualidad quisieran debilitar el poder de los 'terratenientes' (es decir, de los Estados Nacionales Soberanos) de restringir el acceso del capital (es decir, las compañías petroleras internacionales)" (Mommer, s/f).

Pero, como se observa a nivel fáctico, con el abandono de los precios de referencia fiscal, en realidad lo que se estaba cumpliendo era la predicción acertada de Adelman: Él descubrió que

lo que era esencial para que este cartel "no ordinario" funcionara sin trabas, era que las compañías pagaran ese impuesto, ese "peaje" (*excise tax*), antes de vender el petróleo. Por ello, Adelman llegó a recomendar, tan temprano como en 1972, que la nacionalización haría descender los precios. Sin compañías arrendatarias, el *excise tax* se debilitaría y, efectivamente, así ocurrió: las nacionalizaciones debilitaron la renta. La próxima etapa a inaugurar sería la del manejo de variables propias de productores y no sólo de propietarios. Así pues, Adelman ha sido, quizás, el único experto en haber identificado correctamente la naturaleza del mecanismo exitoso de la OPEP y de haber identificado las consecuencias de las nacionalizaciones.

Hay que insistir que en Venezuela no fue precisamente el liberalismo quien nacionalizó, sino que fue, nada más y nada menos, el terrateniente, el Estado propietario, quien lo hizo. Si el método de estudio neorentista consiste en formular acusaciones, entonces a quien habría que acusar por el debilitamiento de la estructura rentista debería ser al Estado terrateniente mismo y no a PDVSA. Para esta "teoría," la historia de PDVSA no es la historia de procesos objetivos: es "la historia de la subversión dentro de la compañía petrolera nacional, Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA)."

Finalmente, compárese este proceso histórico con el argumento de otro discípulo de esta doctrina: el discurso del ministro Rafael Ramírez en la Asamblea Nacional el 25 de mayo de 2005: fueron "los antinacionales" de PDVSA quienes suprimieron la fijación de los valores de exportación por parte del Estado:

dos años más tarde el gobierno, confrontado con un mercado cada vez más difícil a la víspera del colapso de los precios que se iba a producir en 1986, *cedió a las presiones de PDVSA de eliminar los precios oficiales*. Argüía PDVSA que necesitaba toda la libertad para enfrentar un mercado cada día más competitivo. Pero, el hecho es que no sólo el entonces Ministerio de Minas e

Hidrocarburos *dejó de fijar precios*, sino que se dispuso por Resolución conjunta de este Ministerio y el Ministerio de Hacienda, con vigencia retroactiva al 1º de enero de 1984, que de aquí en adelante se iban a aceptar como buenos el “precio declarado por el contribuyente”, es decir, PDVSA (Gaceta Oficial No. 33.142, del 11 de enero de 1985). En otras palabras, para los próximos quince años no hubo control alguno en cuanto a los precios que se aplicaban para la liquidación de la regalía, para el impuesto sobre la renta, o para cualquier otro fin, era el inicio del desmantelamiento de los mecanismos de control del Estado Venezolano (Discurso de Rafael Darío Ramírez Carreño, Ministro de Energía y Petróleo, ante la Asamblea Nacional, 25 de mayo de 2005, énfasis añadido).

Obsérvese que para el neorrentismo fue PDVSA, fueron sus intereses “antinacionales,” los que lograron eliminar “los precios oficiales.” PDVSA fue la responsable de que el entonces Ministerio de Minas e Hidrocarburos “dejara de fijar precios” y fue la responsable nada más y nada menos que de haber iniciado el “desmantelamiento de los mecanismos de control del Estado venezolano:”

La vieja PDVSA, antes de ser anti-chavista, ya se resistía al control del Estado y aunque convivía con sus instituciones y mantenía alianza con sus partidos tradicionales, los despreciaba y propugnaba por desplazarlos. En realidad, la vieja PDVSA era esencialmente antinacional, y este hecho no era un secreto para nadie. El discurso globalizador y antinacional era un discurso público, con claras expresiones políticas y el origen de este discurso se encuentra en el mismo acto de nacionalización y creación de PDVSA” (Ramírez, 2005).

Este argumento, desatinado históricamente, irresponsable políticamente y teóricamente falso, es precisamente el argumento que su ideólogo, Bernard Mommer, ha estado “vendiendo”. Obsérvese cómo esta “explicación” oculta un proceso histórico objetivo: (1) la circunstancia

nada trivial de que la OPEP se vio obligada a abandonar oficialmente el precio de referencia fiscal en 1985, (2) el hecho de que la OPEP comenzó a cambiar su naturaleza desde las nacionalizaciones de los 1970s, (3) el acontecimiento de que la OPEP inauguró una conducta propia de una organización de productores y, (4) en general, el proceso mismo de que la estructura de renta se debilitó objetivamente.

La desaparición del precio de referencia fiscal significó el paso de la etapa de una conducta rentista a la etapa de una conducta propia de un cartel microeconómico. Por lo tanto, a nivel teórico, significó la falsación de la teoría de la renta y el restablecimiento del poder explicativo de la teoría neoclásica del cartel microeconómico. Este proceso ha sido tan patente que, aun con las ambigüedades teóricas propias del Departamento de Energía de los Estados Unidos, correlativamente, a nivel impositivo, ese departamento ha denominado esta transición como una en la que se pasó de unos “impuestos confiscatorios” a una etapa de “impuestos competitivos.” Y su estudio no deja lugar a dudas del proceso objetivo: “Generalmente, las naciones productoras de petróleo se han movido de una imposición confiscatoria a una imposición competitiva en las operaciones de petróleo y gas.” Esto es una evidencia más de que ese departamento de energía es consciente de que la estructura de renta se abatió:

Después de la caída de los precios del petróleo, incluso países con bajos costos de producción encontraron que ellos tenían que ofrecer descuentos impositivos para permanecer competitivos, y los impuestos diferenciales entre los países comenzaron a estrecharse [...]. Indonesia redujo sus impuestos a la renta desde el 56 al 48 por ciento, y Nigeria ajustó los impuestos sobre la renta y tasas de regalías para asegurarle a las compañías un beneficio contable de \$2 por barril. Venezuela comenzó a considerar reducciones de tasas desde el 60 hasta el 30 por ciento sobre las tasas aplicables a los acuerdos de asociación con las compañías extranjeras petroleras. La tasa de impuesto sobre la renta efectiva en las operaciones

extranjeras de las compañías FRS cayó desde cerca del 70 por ciento en 1985 a un 50 por ciento en 1993 (Energy Information Administration, 1993).

Pero para el ideólogo del neorrentismo, por el contrario, lo que hizo PDVSA fue predicar “el evangelio de la competitividad al gobierno, alegando que las regalías y los impuestos tenían que reducirse para atraer a los inversionistas extranjeros. El gobierno siguió este consejo” (Mommer, s/f) y esto es imperialismo idéntico al de la vieja estirpe:

¿Es el petróleo venezolano un don libre de la naturaleza para las compañías y los consumidores internacionales? La agenda liberal de PDVSA responde esta interrogante con un 'Sí' incondicionado. Esta visión es la antítesis de todo lo que ha logrado el nacionalismo petrolero en Venezuela, incluyendo la fundación de la OPEP y la nacionalización. Esto es imperialismo en su más antigua definición: la conquista de tierras extranjeras y de sus recursos minerales (*Ibíd.*).

Obsérvese que no es por un accidente histórico que desde 1987 se inaugurara el sistema de precio cesta y, desde el año 2000 (hasta el 30 de enero de 2005), haya estado rigiendo un mecanismo de determinación de precios que ha consistido en una combinación del precio cesta más el mecanismo de banda de precios. Obsérvese que estos mecanismos inaugurados no tienen nada que ver con objetivos de una organización terrateniente, o con mecanismos para capturar renta. Son, por el contrario, evidencia de un cartel que ahora tiene en cuenta la oferta y la demanda y, en fin, el mercado. Según el mecanismo del sistema de bandas, la OPEP debería restringir la producción cuando los precios alcanzaran niveles por debajo de la banda inferior (22 dólares) y ampliar la producción cuando los precios superaran el umbral superior (28 dólares). Esta es la evidencia incontrovertible de que la cualidad rentista de la OPEP dejó de ser relevante y pertinente y le dio paso a la cualidad de productora.

El 2 de diciembre de 2003, el precio cesta de la OPEP cruzó el umbral superior de los US\$28 y

desde entonces la OPEP no ha activado nunca su mecanismo del sistema de bandas. Dicho sistema fue introducido en marzo de 2000 y la OPEP sólo lo puso en ejecución una sola vez: en octubre del mismo año. En abril 4 de 2005 se rompió el récord histórico desde que fuera establecido el sistema de bandas con un precio de US\$52,93 por barril. La suspensión del mecanismo de bandas el 30 de enero de 2005 se justificó con el argumento de que la OPEP comenzó a estudiar opciones de mecanismos que actualizaran la conducta y las decisiones de la OPEP.

Las explicaciones neoclásicas y la rentista son excluyentes en el transcurso de toda la historia de la OPEP. Los referentes desde 1960 hasta 1982 ó 1985 le proporcionan mejor validez a la teoría de la renta que a la teoría neoclásica. Los referentes desde 1982 ó 1985 hasta el presente son mejor evidencia de la teoría neoclásica. Las nacionalizaciones de la década de los 1970s fueron un componente importante en el énfasis que debe dársele a la OPEP según una u otra teoría. Ni el fundamentalismo rentista, ni el fundamentalismo neoclásico tienen el monopolio de la mejor explicación de toda la historia de la OPEP. Esas teorías sólo son válidas en segmentos bien específicos de su proceso. Este proceso histórico está caracterizado por marcados periodos que falsan o verifican dichas teorías. Una postura epistemológica más acorde con el desarrollo histórico de la OPEP consistiría en destacar los límites y las limitaciones de las teorías que se apliquen en el transcurso de su interpretación. No hay evidencias que muestren un supuesto universalismo de alguna de estas teorías. Y, finalmente, el peor error teórico del neorrentismo es el de negarse a aceptar el cambio de la naturaleza de la OPEP, a restaurar una conducta rentista donde no hay capital arrendatario, a vivir del pasado glorioso (y marchito) de la OPEP y a considerar que la única forma de incrementar la participación en los beneficios petroleros es por vía rentista y no por vía del cobro de impuesto sobre la renta a firmas a las que se les permita obtener beneficios económicos capitalistas.

Referencias Bibliográficas

- Adelman, Morris A. [1972-73]. "Is the oil shortage real? Oil companies as OPEC tax-collectors." **Foreign Policy** 2 (Winter, 1972-73), pp. 69-107.
- Colander, David [1998]. **Microeconomics**. 1998, third edition, Irwin McGraw-Hill, 536 pp.
- Energy Information Administration [2003]. **Country Analysis Briefs: OPEC Brief**. February 7 2003.
- Energy Information Administration [1993]. **Performance Profiles of Major Energy Producers 1993**. Washington, DC: Office of Energy Markets and End Use, U.S. Department of Energy, 1993, 192 pp.
- Flores Díaz, Max [1980]. "Elementos para un diagnóstico de la economía venezolana." **Economía y Ciencias Sociales** (Universidad Central de Venezuela, Caracas), XIX (Tercer época), 1-2 (enero-junio, 1980).
- Instituto Latinoamericano de Investigaciones Sociales (ILDIS) [1978]. **Legislación petrolera internacional: Nueva etapa del proceso de liberación**. Compilación de Luis Araiz Arauz. México: Siglo Veintiuno Editores, 1978, 841 pp.
- Maldonado Veloza, Fabio [1996]. **El proceso petrolero: Sus paradigmas kuhnianos**. Mérida: Universidad de Los Andes, Consejo de Publicaciones, 1996, 213 pp.
- Márquez, Ángel J. (ed.) [1975]. **El imperialismo petrolero y la revolución venezolana**. Caracas: Ruptura, 300 pp.
- Mommer, Bernard [2003]. **Petróleo global y estado nacional**. Caracas: Comala.com
- [2001]. **Fiscal Regimes and Oil Revenues in the UK, Alaska and Venezuela**. WPM 27, Oxford: Oxford Institute for Energy Studies, June 2001, 34 pp.
- [1998]. **The New Governance of Venezuela Oil**. WPM 23, Oxford: Oxford Institute for Energy Studies, April 1998, 81 pp.
- [1994]. **The Political Role of National Oil Companies in Exporting Countries: The Venezuelan Case**. WPM 18, Oxford: Oxford Institute for Energy Studies, September 1994, 43 pp.
- [1988]. **La cuestión petrolera**. Caracas: Asociación de Profesores de la Universidad Central de Venezuela y Tropykos.
- [1981]. **Petróleo, renta del suelo e historia** (mimeografiado). Mérida: Facultad de Economía, Instituto de Estadística Aplicada y Computación, Universidad de Los Andes.
- [s/f]. "Petróleo subversivo." www.soberania.info.
- Mommer, Bernard y Ramón Rivas Aguilar [1981]. "El petróleo en la transformación burguesa de Venezuela." **Revista de Economía Latinoamericana** (Banco Central de Venezuela, Caracas), XVI, 62, pp. 205-38.
- Nicholson, Walter [1992]. **Microeconomic theory**. Fifth edition, The Dryden Press, Firth North, 1992, 825 pp.
- Organization of the Petroleum Exporting Countries [1973]. "Ministerial Meeting of the six Gulf Member Countries of OPEC," pp. 311 pp. in **OPEC** (ed.), **OPEC: Official Resolutions and Press Releases 1960-1990**. Vienna: The Secretariat, Organization of the Petroleum Exporting Countries.
- Parkin, Michael [1994]. **Microeconomics**, second edition, Addison-Wesley Publishing Company, 1994, 656 pp.
- Ramírez Carreño, Rafael Darío [2005]. **Discurso de Rafael Darío Ramírez Carreño, Ministro de Energía y Petróleo, ante la Asamblea Nacional**, 25 de mayo de 2005, www.pdvsa.com.
- Rivero, Ramón [1979]. **El imperialismo petrolero y la revolución venezolana. Tomo III: La OPEP y las nacionalizaciones: La renta absoluta**. Caracas: Fondo Editorial Salvador de la Plaza, 1979, 570 pp.
- Ruptura, Comisión Ideológica de [1977]. **El imperialismo petrolero y la revolución venezolana, Tomo II: Las ganancias extraordinarias y la soberanía nacional**. Ruptura, Caracas, 1977, 383 pp.
- Skeet, Ian [1988]. **Opec: Twenty-five years of prices and politics**. Cambridge: Cambridge University Press, 263 pp.

El conocimiento contable

Monagas, Dulce

Dulce Monagas

Profesora Titular de la Facultad de
Ciencias Económicas y Sociales,
Universidad de los Andes.
Economista.

M.Sc. en Ciencias Contables
dmonagas@intercable.net

Recibido: 28-02-05
Revisado: 24-05-05
Aceptado: 01-06-05

Algunas veces se hace significativo adentrarse en la génesis de la ciencia, más aún si ésta tiene que ver con la propia interpretación de la realidad. En este sentido, el objeto del presente trabajo es aproximarse al hecho filosófico que rodea el nacimiento del conocimiento contable y la impronta que tuvo del pensamiento de Luca Paciolo y de filósofos como Copérnico, Descartes y Kant. Se percibe que la contabilidad se apropió de esas ideas para el desarrollo de su doctrina. Al inferirse de sus leyes de la física y la termodinámica la correspondencia con los principios contables, Isaac Newton ejerció una marcada influencia en la disciplina contable.

Palabras clave: génesis, ciencia, contabilidad, principios contables.

RESUMEN

Some times becomes significant to go deep into the genesis of science, more if this has to do with ours interpretation of the reality. In this sense, the object of the present work it is to approach to the birth of the countable knowledge and the mark of Luca Paciolo's view and philosophers like Copernicus, Descartes and Kant. We perceived that the accounting took control of those ideas to the development of its doctrine. One of the marked influences in the discipline exerted Isaac Newton when inferring itself of his laws of the physics and thermodynamics the correspondence with the accounting principles.

Keywords: genesis, science, accounting, accounting principles.

ABSTRACT

1. Introducción

Desde tiempos inmemoriales el hombre, a través de métodos en los cuales siempre ha estado involucrado el conocimiento, ha tratado de satisfacer sus necesidades con el descubrimiento de objetos, métodos y acciones que han hecho casi perfecta su existencia en la tierra.

La palabra “conocimiento” es importante, porque está ligada indefectiblemente a otra no menos importante: “ciencia”.

El conocimiento científico comienza sólo en el momento en que, tras el conjunto de hechos, se descubre el desarrollo regido por leyes y las relaciones necesarias entre éstas que permiten explicar por qué determinado fenómeno se produce de una forma y no de otra.

Es decir, la ciencia no es un simple conglomerado de conocimientos sobre hechos y leyes, sino un conjunto de conocimientos que cristalizan en un sistema donde unos y otros se encuentran vinculados entre sí por determinados nexos y se condicionan mutuamente. Un concepto más simple de ciencia, plantea que ésta es el conocimiento cierto de las cosas por sus principios y causas.

En el caso de la Contabilidad, podemos señalar que ésta nace como producto de todos los actos que mueven a los hombres, los de intercambiar, comunicar y relacionarse, para cubrir las necesidades que le hagan más llevadera la vida en sociedad.

2. Génesis del Conocimiento Contable.

Se sabe que hacia 1552 ya existían libros de cuenta llevados por partida doble; sin embargo, fue en 1494, con el *Tractatus Particularis de Computis et Scripturis* de Luca Paciolo, que se presenta el primer libro impreso de Contabilidad.

Aunque los historiadores no poseen datos

precisos, se cree que Luca Paciolo nació entre los años 1445 a 1455 y murió en 1514 ó 1515.

Eran años en que el Renacimiento estaba en pleno vigor y los hombres de ciencia abarcaban diversas ramas del quehacer científico, y Paciolo pertenecía a esas mentes privilegiadas atraídas por conocer todos los aspectos del saber humano.

En 1494 publica una obra que le dio renombre: *Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, obra matemática que también aborda temas sobre filosofía, geometría, aritmética, dada la visión científica global de Paciolo.

En ese conjunto enciclopédico inserta un tratado especial: *Tractatus Particularis de Computis et Scripturis*. En este apartado explica la contabilidad, utilizando un sistema de cuentas usado en Venecia. Analiza la forma en que se hacían los registros, cuándo ocurrían las transacciones, las causas que la originaban, haciendo recomendaciones sobre el cómo y el porqué deben hacerse, aportando una serie de conceptos (cuentas, caja, inventario, Libro Mayor y, fundamentalmente, el uso de la teneduría de libros por partida doble), lo que permite suponer que Luca Paciolo construye toda una teoría contable que se impuso a lo largo de la historia y que ha sido objeto de estudio en academias y universidades, a pesar de los muchos detractores que tuvo. Con su célebre frase “*fatua imaginatione que questa bodega sia una persona*” deja inaugurada la primera doctrina contable: la personalización de las cuentas.

Así, al intentar conocer la génesis del conocimiento contable, debe hacerse obligatoria referencia a Fray Luca Paciolo, quien fue uno de los últimos hombres en concebir al mundo con una visión integral, pero, a medida que el conocimiento se ha ido ampliando cada vez más, la atención se ha dirigido hacia ramas específicas del saber

Coincidentalmente, es junto con el renacer de la ciencia y en pleno auge del Renacimiento, que Paciolo marcó un hito en la historia “al romper el secreto de oficio” que tan celosamente se tenía, al dar a conocer al mundo “el conocimiento contable”, que permanecía en poder de un selecto grupo de la sociedad, sacerdotes en un comienzo, escribas después.

Es así como en los siglos subsiguientes (XVI y XVII), Besta y Ludovico Flori mantienen la teoría de Paciolo y la mejoran. Sin embargo, existen otros autores cuyas teorías y pensamientos filosóficos han sido llevados al campo contable, contribuyendo también a otorgarle carácter científico a la Contabilidad.

Así, Galileo (1554-1642), mediante el uso del telescopio, confirma y asume la teoría copernicana, que presenta al sol como eje del universo, revolucionando la forma como hasta entonces se concebía a la ciencia, pues combina el conocimiento experimental con las matemáticas, es decir, resalta la medición y la cuantificación por encima del método subjetivista, método que también se utilizó en el área contable.

Sin embargo, las publicaciones sobre el tema contable en el siglo XVII comienzan a fluir caracterizadas por dedicarle poco espacio a la comprensión científica de sus porqués, siendo el interés de sus autores didáctico, no obstante la claridad y sistematicidad de sus contenidos.

Paralelamente a la falta de trascendencia en la investigación contable, irrumpe en el campo del saber René Descartes, quien, en 1637, publica el *Discurso del Método*, origen de la filosofía cartesiana.

Descartes basó su visión de la naturaleza en una división fundamental, “en dos reinos separados e independientes, el de la mente y el de la materia”, con lo que rompe con el “dualismo”

concebido para la época (Capra, 2000:30). Es así como a través de su celebre frase “*Cogito ergo sum*”, Descartes lleva al hombre occidental a identificarse con la mente por sobre todo lo demás, porque se concibe en forma clara y precisa. “Lo claro es lo que se presenta de inmediato a la mente, mientras que lo preciso es lo que es claro y sin condiciones, o sea que es evidente” (Pérez, 1980:84). Es decir, le da relevancia al Racionalismo, con lo que logra que lo cuantificable y, por ende, lo medible se apodere del mundo científico.

Justamente en esta misma época surgen otras posturas en el campo contable, donde el uso de la *partida doble* se somete a la razón por sobre todas las ideas, pues ya que ésta no considera lo medible y cuantificable como válido, las transacciones como tales dejan de tener vigencia y no son, entonces, objeto de estudio del conocimiento contable.

Igualmente, desde el punto de vista deductivo surge el basamento teórico del “Balance General”, que se estudia como un conjunto de todas las cuentas del Mayor, avance que se muestra en la obra “Tratado de teneduría de libros”, del jesuita Ludovico Flori.

La evidencia del arraigo de la filosofía cartesiana se manifiesta en la utilización del plano cartesiano como base para la representación gráfica de la transacción comercial del “Libro Mayor”.

Más tarde, en el siglo XIX, Augusto Comte (1788-1857), culmina los estudios que sobre la mente había iniciado Descartes, por lo que él le considera su predecesor.

Como padre del Positivismo, Comte establece el objetivo básico de su corriente en la obra “Proyecto del trabajo científico necesario para reorganizar la sociedad” y donde su filosofía es sociológica, es decir, de la sociedad o filosofía de la ciencia,

en tanto ésta contribuye al perfeccionamiento social de los hombres.

El Positivismo descansa en que “lo único que se puede conocer es el hecho” (Cappelletti, 1992:12), entendiendo por *hecho* el fenómeno estudiado, lo que perciben nuestros sentidos en el entorno inmediato –externo– y de una manera objetiva, cuantificable y, por ende, susceptible de medición.

Resulta evidente cómo el conocimiento contable se inserta dentro de la filosofía positivista al satisfacer necesidades sociales, cuando describe y registra hechos económicos que se suceden en derredor.

Es tal la correspondencia entre las ciencias contables y el positivismo, que sobre la base de la “teoría de la partida doble” podemos afirmar cómo se evidencia esa relación, toda vez que “el debe dar”, que realmente significa “debe tener”, implica que la Contabilidad, que estudia hechos que ocurren en el entorno, tiene como contrapartida en la sociedad el objeto básico del Positivismo y en los hechos su fundamentación.

Hoy por hoy el sustento que tiene la Contabilidad del Positivismo es su basamento filosófico.

No obstante, la objetividad de los hechos por la vía de la medición y cuantificación en la ciencia contable, además de adjudicarse al positivismo, se le endosa, también, a la conducta de los seguidores y detractores de Luca Paciolo, quienes se dedicaron al establecimiento de reglas prácticas; y, además, a la aparición de la Ecuación Patrimonial, en 1735, como traducción matemática del enfoque de Paciolo, en la que el conocimiento se redujo a la expresión:

$$\text{ACTIVO} = \text{PASIVO} + \text{CAPITAL}$$

Reafirmamos, entonces, el parcelamiento del conocimiento contable limitado al equilibrio matemático de la Ecuación Patrimonial, Cuantitativa o Materialista.

3. Los Principios Contables y su correspondencia con las Leyes Newtonianas

Según la Gran Enciclopedia Larousse, los “principios son ideas que sirven de base a un orden determinado de conocimientos” que, en nuestro caso, constituyen el soporte sobre el cual se erige la Contabilidad.

Desde el punto de vista etimológico, y de acuerdo al Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana (1990), el término *contabilidad* proviene “de la palabra *contar*, que viene del latín *computare* que significa *calcular*, derivado de *putare*”. La acepción derivada: narrar, relatar, propiamente hacer un recuento, es tan vieja en castellano como la otra, es decir, calcular.

Fue en 1330 cuando apareció el primer testimonio escrito de las palabras derivadas: contador, contaduría y cuenta, con el significado de “acción y efecto de contar cada una de las bolitas del rosario que sirven para llevar las cuentas de las oraciones rezadas”. Otras palabras son contable y contabilidad.

Dos connotaciones se manifiestan en la acepción que tiene el término:

- Narrar, relatar, anotar las transacciones mercantiles realizadas por el hombre
- Contar, cuantificar las mismas transacciones

La contabilidad es, entonces, la ciencia social que se encarga de narrar y además cuantificar las transacciones mercantiles que hacen los hombres, para el análisis, interpretación y la posterior toma de decisiones económico-financieras.

Destaca la relación entre contabilidad y actividad mercantil, y cómo la evolución y el desarrollo de una está supeditada a los de la otra. En las páginas de la historia económica del mundo se afirma que la marcha y progreso del pensamiento

mercantil en las distintas civilizaciones de la antigüedad hebrea, fenicia y griega (entre otras), es un elemento de gran interés para la valoración del proceso contable; sin embargo, no es sino hasta el Renacimiento que se observa un resurgir de la contabilidad, motivado, entre otras razones, al auge del comercio, principalmente al norte de Italia; al mayor uso del dinero como instrumento de cambio y a la introducción de los números arábigos en el mundo occidental que, en sustitución de la numeración romana, proporcionaron mayor flexibilidad a las operaciones aritméticas.

No es casual que, en su obra, Paciolo mostrara la forma como captó la realidad de su entorno, al consustanciarse con los mercaderes venecianos en la manera como llevaban las cuentas, expresando las cifras en números arábigos en lugar de los romanos, que eran los utilizados para la época.

Es bueno resaltar que la doctrina mercantilista del pensamiento económico que prevaleció en Europa durante los siglos XVI al XVIII, dio origen al capitalismo de Estado y, por ende, contribuyó al fomento y crecimiento de las industrias, a la generación del comercio, a la multiplicidad de transacciones y, en definitiva, al desarrollo de la contabilidad.

Werner Sombart, filósofo e historiador de la Economía, señala que “Apenas podemos concebir al capitalismo sin la contabilidad por partida doble: están relacionados entre sí como la forma y el contenido. Sin embargo, es difícil determinar si con la contabilidad por partida doble el capitalismo creó un instrumento que le confirió mayor eficacia o si el capitalismo deriva del espíritu de la contabilidad por partida doble”. (Iglesias, 1991:24)

Por otro lado, el conocimiento contable y sus principios han sido fuertemente influidos por las concepciones científicas de Copérnico, Galileo y Descartes, entre otros aspectos, en aquellos

relacionados con la metódica demostración matemática y el uso de los ejes cartesianos como representación esquemática de las transacciones sobre la base de la teoría de la partida doble.

Del Positivismo de Comte, se sustentan los Principios Contables en la atención exclusiva de los hechos comprobables y verificables a partir de la observación de los mismos, de acuerdo con el sentido de Kant, “de datos percibidos dentro de un contexto previamente establecido...” (Pérez, 1998:145).

Sin embargo, es respecto de los Principios de Contabilidad, que el desarrollo de la física newtoniana ejerce su mayor influencia, por cuanto sus postulados básicos representan el soporte para el posterior desarrollo de los mismos, dada su similitud.

Las Leyes de Newton son tres:

1. *Ley de la Inercia*: Todo cuerpo permanece en estado de reposo o de movimiento rectilíneo y uniforme, siempre y cuando sobre él no actúe fuerza alguna, o bien la resultante de todas ellas sea nula.
2. *Ecuación Fundamental de la Dinámica*: La variación del movimiento es proporcional a la fuerza motora a la que se somete y se realiza en la dirección de la recta en la que la fuerza actúa.
3. *Principio de Acción y Reacción*: Cuando un cuerpo ejerce una fuerza sobre otro (acción), éste realiza sobre el primero otra fuerza (reacción) de la misma intensidad y dirección, pero de sentido contrario.

De acuerdo con Vilorio (1999), la comparación viene dada por las siguientes similitudes:

Ley de la Inercia y Principio de Realización: A valor histórico las cuentas reales permanecen constantes, sin moverse, a menos que se realicen

operaciones con otras empresas de la actividad económica o se sucedan ciertos eventos económicos que las afecten, y las cuentas nominales se mantienen en constante movimiento a lo largo de una línea recta, es decir, en el período contable.

Ecuación de la Dinámica y Principio de Valor Histórico: El registro original de la operación que la contabilidad cuantifica es proporcional a la cantidad de efectivo equivalente o estimación racional que de éstos se hagan.

Ecuación Fundamental de la Dinámica y Principio del Negocio en Marcha: La entidad se presume en existencia permanente pero su crecimiento o decrecimiento es proporcional a la fuerza que ejerzan la dirección y los accionistas de la empresa, entre otros actores.

Principio de Acción y Reacción y Principio de Dualidad Económica: Representado en la doble dimensión del registro contable y reafirmado en la relación entre recursos (usos) y fuentes que afectan la entidad.

Dos siglos después, al profundizarse en el conocimiento de la física, se postularon los principios de la termodinámica, es decir, la parte que estudia las relaciones entre el calor y el trabajo. El primer principio, referido a la conservación de la energía, reza: si a un sistema se le suministra energía calorífica, éste la invierte en variar su energía interna y en realizar un trabajo. Ocurre entonces una transformación y se pasa de un estado a otro manteniendo el estado de equilibrio; es la continuidad de la primera Ley de Newton y consiste en que iguala todas las fuerzas de la naturaleza para lograr un equilibrio e induce a medir las distintas fuerzas a través de una medida invariable: la energía.

Principio de Conservación de la Energía, Principios de Dualidad Económica y Moneda Única: Representado por la igualdad aritmética

—equilibrio— de los cargos y los abonos en la doble dimensión de la representación contable.

Ecuación Patrimonial y el Principio de Moneda Única: La esencia de la ecuación patrimonial es el equilibrio, y se logra mediante la igualdad de todas las fuerzas que en forma de transacción se ejercen sobre ésta: acreedores, inversionistas, propietarios, etc., a través de una medida invariable, como es la moneda. Se entiende, entonces, que dos son las acepciones con las cuales se interpretan los principios contables, a saber: la que asienta sus bases en la epistemología contable antes descrita y la inferida de su origen histórico.

En relación con esta última, es posible afirmar que tales principios “surgieron de la práctica profesional más recomendable y de su sistematización en el seno de las asociaciones profesionales, con el fin de establecer unos criterios y reglas coherentes de comportamiento” (Borrás, 1999:40), tal como lo hiciera Paciolo en su época, al recomendar el sistema de cuentas que se usaba en Venecia conocido como “el modo de Venecia” (Boter, 1959:48). Esta tendencia ha sido reforzada en el tiempo por el tratamiento que seguidores y detractores de Paciolo hicieron, al no conferirle a su obra su justa validez científica, sino que se dedicaron a ejercer reglas prácticas de tipo didáctico.

De acuerdo con Yáñez (1998:11), resulta interesante el análisis del filósofo Kant respecto de su teoría de los imperativos: los juicios que postulan deberes se dividen en *categoricos* e *hipotéticos*. Los primeros ordenan sin condición, como las normas positivas, las leyes, mientras que los segundos ordenan condicionalmente, es decir, que prescriben una conducta como medio para el logro de un determinado fin. Entre éstos se incluyen las reglas técnicas o *principios de habilidad*, como los definía Kant, y que se expresaban en

estos términos: "si quieres tal o cual fin, debes emplear estos o aquellos medios".

Entendidos así, los principios conforman el cuerpo doctrinal de la Contabilidad, los cuales explican las actividades cotidianas y fungen como guías en la selección de procedimientos y convencionalismos.

4. Conclusiones

Se destacó la importante contribución que hicieron Paciolo, Galileo y Descartes a la génesis del conocimiento contable: Paciolo, al exponer en su obra la primera doctrina contable, construyendo así toda una teoría que se ha impuesto a lo largo de la historia; en el pensamiento de Galileo, sobresale la medición y la cuantificación por encima de la percepción subjetiva, método que acoge la Contabilidad para explicar los hechos; y Descartes, quien logra que lo cuantificable y lo medible se apodere del mundo científico y éste es admitido por quienes propugnan el pensamiento contable.

En cuanto a los principios contables, los cuales son de reciente data, se distingue una cierta correspondencia de los mismos con las leyes newtonianas.

Referencias Bibliográficas

- Boter F. (1959). **Las Doctrinas Contables**. España: Editorial Juventud.
- Borrás F. (1999). La Contabilidad como Ciencia: Fundamentos y Principios en **Actualidad Contable**. 2 (1), 40-47.
- Capra F. (2000). **El Tao de la Física**. Málaga: Sirio.
- Cappelletti A. (1992). **Positivismo y Evolución en Venezuela**. Caracas: Monte Ávila.
- Corominas J. (1990). **Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana**. Madrid: Gredos.
- Iglesias C. (1991). **Introducción al estudio de la Contabilidad- La empresa y la Administración**. Buenos Aires: Macchi.
- Pérez Tamayo R. (1998). **¿Existe el Método Científico?** México: Fondo de Cultura Económica.
- Viloria N. (1999). **Hacia una Revolución Científica en la Contabilidad**. Mérida. Mimeografiado.
- Yáñez J. (1998). **Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela**. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público.

Comportamiento del consumo de fluoruro de aluminio en el proceso de reducción en la empresa CVG-Venalum, Venezuela

Luzardo, Marianela

Marianela Luzardo

Profesora de la Facultad de
Ciencias Económicas y Sociales
de la Universidad de los Andes
nela@ula.ve

Recibido: 13-12-04
Revisado: 02-03-05
Aceptado: 01-06-05

En este trabajo se presentan modelos de análisis de regresión lineal múltiple para explicar el comportamiento en el consumo de fluoruro de aluminio (AlF_3), en función de un conjunto de variables físico-químicas presentes en el proceso de reducción electrolítica para la producción de aluminio primario en los tres complejos de la planta CVG-Venalum, Venezuela. Los mejores modelos de regresión múltiple para cada caso fueron obtenidos a través del procedimiento de búsqueda *stepwise* (paso a paso), para los cuales se verificaron los supuestos de todos los modelos de regresión. Para el modelo de regresión lineal múltiple del complejo I, fueron significativas las variables: nivel del metal (Nm), pérdida por ignición en la alúmina a 300°C (Loi_{300}), finura de la alúmina (F), edad de la celda (E), temperatura del baño electrolítico (Tb) y porcentaje de litio en el baño (Li); para el complejo II resultaron significativas: pérdida por ignición en la alúmina a 300°C (Loi_{300}), porcentaje de sodio contenido en la alúmina (Na), nivel del baño electrolítico (Nb), temperatura del baño electrolítico (Tb), acidez (A) y porcentaje de litio en el baño (Li), mientras que para el complejo III fueron: nivel del metal (Nm), porcentaje de calcio contenido en la alúmina (Ca), pérdida por ignición en la alúmina a 1000°C (Loi_{1000}), porcentaje de titanio-vanadio contenido en la alúmina (Tit) y acidez (A).

Palabras clave: Análisis de regresión lineal múltiple, aluminio, alúmina, producción.

RESUMEN

In this work, models of multiple linear regression analysis appear to explain the behavior in the consumption of aluminum fluoride (AlF_3) based on a set of variables present physical-chemistries in the process of electrolytic reduction for the primary aluminum production in the three complexes of CVG-Venalum plant, Venezuela. The best models of multiple regression for each case were obtained through the procedure search stepwise for which the assumptions of all the models of regression were verified. For the model of multiple linear regression of complex I, the variables were significant: level of the metal (Nm), loss by ignition in alumina to 300°C (Loi_{300}), refinement of alumina (F), age of the cell (E), temperature of the electrolytic bath (Tb) and percentage of lithium in the bath (Li); for complex II they were significant loss by ignition in alumina to 300°C (Loi_{300}), percentage of sodium contained in alumina (Na), level of the electrolytic bath (Nb), temperature of the electrolytic bath (Tb), acidity (a) and percentage of lithium in the bath (Li) whereas for complex III they were: level of the metal (Nm), percentage of calcium contained in alumina (Ca), loss by ignition in alumina to 1000°C (Loi_{1000}), percentage of titanium-vanadium contained in alumina (Tit) and acidity (A).

Key words: Multiple linear regression analysis, aluminum, alumina, production.

ABSTRACT

1. Introducción

El proceso de reducción para la obtención del aluminio, se lleva a cabo en celdas electrolíticas, las cuales realizan la transformación de la alúmina en aluminio. Estas celdas están conectadas en serie, y son controladas y supervisadas por un sistema automático y computarizado, que controla el voltaje, la alimentación de las celdas, los rompecostras y el estado general de la celda. (Manual de CVG-Venalum)

El complejo I está conformado por las líneas I y II, el complejo II lo integran las líneas III y IV y el complejo III está formado por la línea V; cada una de las líneas tiene 180 celdas de reducción electrolítica.

La tecnología que utilizan los complejos I y II se denomina Reynolds P-19 y se caracteriza porque usa un solo rompecostra central colocado en el canal central entre los ánodos, cuya función es romperlo y luego alimentar el baño de alúmina. El sistema de alimentación de alúmina, el cual es dirigido por un sistema centralizado de control de demanda, está compuesto por cuatro alimentadores con su respectivo rompecostra, que operan independientemente. Cada celda usa 18 ánodos con una vida útil de 22 días cada uno de ellos y una producción diaria de 1,1 toneladas de aluminio, es decir, una capacidad útil de producción mensual de 36 toneladas por celda. La temperatura de operación de la celda es 960 °C; la adición de fluoruro de aluminio es manual y el voltaje de operaciones 162 KA. La frecuencia de trasegado es cada 24 horas y la subida de puente es realizada cada 15 días.

Por otro lado, el complejo III, o Línea V, usa la tecnología Hydro Aluminium, que se distingue porque tiene cinco alimentadores de alúmina y uno de fluoruro de aluminio que está situado en el centro de la celda. La alimentación de alúmina es controlada por un sistema de control adaptativo. Cada celda tiene 26 ánodos con una vida útil de 22 días. La producción diaria de la celda es 1,6

toneladas de aluminio, la temperatura de operación es 962 °C y el amperaje es de 223 KA. La frecuencia de trasegado es cada 24 horas y la frecuencia de la subida de puente es cada 15 días.

Según estudios realizados en CVG, Venalum, se ha observado una disminución en la eficiencia de la producción de aluminio cuando los niveles de humedad de la alúmina aumentan.

Se realizó entonces un análisis estadístico, a fin de evaluar si los distintos niveles de humedad de la alúmina y las variables físico-químicas del proceso intervienen en el comportamiento del consumo de AlF_3 .

2. Problemática

En el proceso de reducción electrolítica para la producción de aluminio primario intervienen alrededor de 16 variables físico-químicas. Unas se refieren a la composición de la alúmina necesaria para la producción de aluminio y otras son inherentes al proceso en sí. Por razones de costos, en lo referente a la materia prima foránea, como lo es el AlF_3 , en CVG-Venalum se quiere formular modelos que expliquen el comportamiento en el requerimiento del mismo y ver en qué forma las variables representativas de la humedad influyen en el consumo de AlF_3 de manera directa y positiva.

Las razones anteriores justifican el hecho de obtener modelos que permitan escoger las variables más relacionadas con el consumo de AlF_3 para cada uno de los complejos de producción.

3. Metodología Estadística

El Análisis de Regresión Lineal Múltiple permite desarrollar una ecuación de estimación, en la que se involucran la variable dependiente y la(s) variable(s) independientes, utilizándose la misma, usualmente, para predecir los valores de la variable dependiente. En 1989, Francis Galton introdujo por primera vez la idea de regresión y realizó estudios sobre correlación¹.

¹ Correlación: análisis que permite medir la fuerza o el grado de la relación entre variables.

Los trabajos más importantes de Galton, conectaron sus dos grandes aficiones: el estudio de la herencia y la expresión matemática de los fenómenos vinculados a ella. Fue el primero en asignar un número a un conjunto de variables, y de esta forma obtener una medida del grado de relación existente entre ellas. Sostenía la idea de que personas excepcionalmente altas solían tener hijos de estatura menor a la de sus progenitores, mientras que personas muy bajas solían tener hijos más altos que sus padres; este hecho lo enunció Galton como la regresión a la mediocridad, aplicables a las tallas de una generación respecto de las siguientes. Este principio se considera la primera falacia sobre la teoría de la regresión. La justificación que se da hoy día a este hecho es que los valores extremos de una distribución se deben en gran parte al azar. (<http://es.geocities.com/fisica/>, 18 de abril de 2004).

En esta investigación se emplean técnicas de análisis univariante (medidas descriptivas básicas, tales como la media, la desviación estándar, el mínimo y el máximo) de cada una de las variables involucradas en el estudio, y técnicas multivariantes² como el Análisis de Regresión, con el objeto de conocer el comportamiento en el requerimiento de AlF_3 , como variable dependiente, en cada uno de los complejos de la Empresa. Se estudia también la correlación existente entre éste y las distintas variables involucradas en el proceso.

Dentro del análisis de regresión múltiple se utilizó el método *stepwise* (Neter *et al*, 1985, p. 430-435), el cual consiste en eliminar paso a paso las variables que no sean estadísticamente significativas, es decir, no aportan información alguna sobre la variable dependiente, con una probabilidad de cometer error tipo I de 0,10 como máximo.

Los modelos presentados a continuación cumplen con los supuestos del modelo de regre-

sión lineal (Kelejian y Oates, 1995, p. 225-278); sin embargo, los análisis de los mismos no se ofrecen aquí, debido a la limitación del espacio de publicación.

3.1. Variables bajo estudio: Se presenta a continuación cada una de las variables que fueron objeto de estudio para este informe.

3.1.1. Calidad de la alúmina procedente de Bauxilum: dentro de las variables características de la calidad de la alúmina están: Silicio (Si); hierro (Fe); sodio (Na); titanio-vanadio (Tit), las cuales representan el porcentaje de cada una de ellas contenido en la alúmina; $\text{Loi}(300)$ (Loi_{300})³ y $\text{Loi}(1000)$ (Lmil)⁴ que representan el porcentaje de la cantidad de agua removida a los 300° C y a los 1000° C respectivamente y por último la variable finos (F) que constituye el porcentaje de material de alúmina menor a 0.045mm.

3.1.2. Complejos I, II y III: las variables características del proceso en sí son:

Consumo de AlF_3 : cantidad de AlF_3 consumido en promedio durante el mes. (kg/t-Al)

Temperatura del Baño: (Tb) temperatura promedio del baño en las celdas electrolíticas. (°C)

Acidez: (A) porcentaje de acidez promedio en las celdas electrolíticas. (%)

Nivel de Baño: (Nb) nivel promedio del baño en las celdas electrolíticas. (cm)

Nivel de Metal: (Nm) nivel del metal promedio en las celdas electrolíticas. (cm)

Calcio: (Ca) porcentaje promedio de calcio en las celdas electrolíticas. (%)

Magnesio: (Mg) porcentaje promedio de magnesio en las celdas electrolíticas. (%)

Litio: (Li) porcentaje promedio de litio en las celdas electrolíticas. (%)

Edad de la celda (E) edad promedio de las celdas electrolíticas. (días)

² Análisis de Regresión Multivariante se puede consultar en Mardia, Kent y Bibby (1979, pp. 157-184)

³ Loi_{300} : pérdida por ignición en la alúmina. Se utiliza para monitorear el contenido de humedad en la alúmina a los 300°C.

⁴ Lmil: pérdida por ignición en la alúmina. Se utiliza para monitorear el contenido de humedad en la alúmina a los 1000°C.

4. Análisis de los Resultados

4.1. Análisis Estadístico: Se presenta en esta sección el análisis estadístico descriptivo univariante y multivariante de las variables bajo estudio.

4.1.1. Análisis Descriptivo Univariante: se expresan aquí, para cada una de las variables en estudio, los valores de la media, desviación estándar, máximo y mínimo.

Tabla 1. Estadísticas Básicas Calidad de la Alúmina

	Sil	Fe	Na	Tit	L ₃₀₀	Lmil	F
Media	0,014	0,0084	0,4042	0,0048	1,3158	0,6458	9,306
Des. Est.	0,0016	0,0014	0,0229	0,0013	0,1384	0,046	1,33
Mínimo	0,010	0,006	0,380	0,003	1,05	0,50	6,80
Máximo	0,018	0,013	0,450	0,007	1,63	0,71	14,00

Fuente: CVG-Venalum

Tabla 2. Estadísticas Básicas Complejo I

	AIF ₃	E	Tb	A	Ca	Mg	Li	Nb	Nm
Media	36,829	1071,89	961,06	9,168	4,845	,9894	,464	25,77	28,17
Des. Est.	4,225	33,663	4,088	1,637	,338	,5024	,267	,879	0,845
Mínimo	28,43	1026,0	955,81	5,98	4,23	,49	,21	24,33	26,60
Máximo	46,66	1147,0	972,72	10,66	5,29	1,98	,94	26,97	29,36

Fuente: CVG-Venalum

Tabla 3. Estadísticas Básicas Complejo II

	AIF ₃	E	Tb	A	Ca	Mg	Li	Nb	Nm
Media	37,82	859,06	960,11	10,523	4,9988	0,5721	0,23	25,0670	28,5085
Des. Est.	5,705	28,20	2,66	1,014	0,084	0,086	0,0436	0,7684	0,7738
Mínimo	29,57	818	956,51	8,25	4,82	0,44	0,19	23,43	26,34
Máximo	60,32	917	966,06	12,03	5,12	0,73	0,322	26,73	29,76

Fuente: CVG-Venalum

Tabla 4. Estadísticas Básicas Complejo III

	AIF ₃	E	Tb	A	Ca	Mg	Li	Nb	Nm
Media	28,98	750,61	960,78	10,71	4,90	0,40	0,206	21,43	26,26
Des. Est.	4,606	63,21	3,9128	1,69	0,22	0,082	0,035	1,7762	0,9275
Mínimo	21,24	658,0	955,24	7,50	4,38	0,21	0,15	17,60	24,13
Máximo	45,89	873,0	976,20	12,62	5,14	0,54	0,28	26,70	27,78

Fuente: CVG-Venalum

En el gráfico 1 se aprecia el consumo de AIF₃ en los tres complejos de CVG-Venalum, observando que el complejo III, el que usa una nueva tecnología, consume menor cantidad de fluoruro de AIF₃, seguida por complejo I que está en proceso de cambio de tecnología en una de sus líneas y por último el complejo II. Además se aprecia que en los meses donde el consumo es mayor en las tres líneas, es entre julio y octubre de 2001.

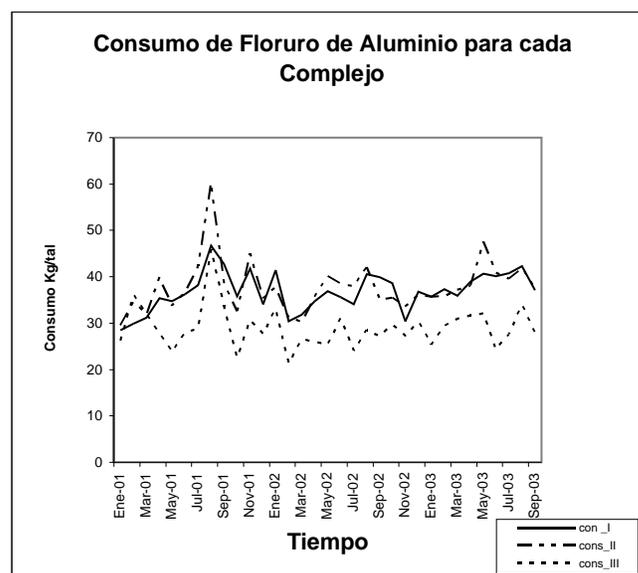


Gráfico 1

Fuente: CVG-Venalum

4.1.2. Resultados del Análisis de Regresión Lineal Múltiple: A continuación se presenta para cada uno de los complejos de CVG-Venalum, un modelo de regresión múltiple, usando como variables dependientes el consumo de AIF₃ por cada complejo y como explicativas o variables independientes, aquellas que permitieron ajustar el modelo ideal.

4.1.2.1. Complejo I. En este complejo se pudo observar, que el consumo promedio de AIF₃, tiene relación directa con la edad promedio de las celdas, la temperatura del baño y el Lo₃₀₀ y relación inversa con el nivel del metal, el porcentaje de litio y los finos en la alúmina.

El modelo obtenido, que explica el consumo de fluoruro de aluminio, para este complejo es:

$$\text{AlF}_3(\text{kg/tAl}) = -500,40 - 4,92\text{Nm} + 8,12\text{Loi}_{300} - 0,74\text{F} + 0,087\text{E} + 0,618\text{Tb} - 31,07\text{Li}$$

Del análisis, se obtiene lo siguiente:

A medida que el nivel del metal se incrementa en un centímetro, el requerimiento promedio de AlF_3 disminuye aproximadamente en 4,92kg/t-Al. Cuando el porcentaje de finos en la alúmina aumenta en 1% y el de litio en 0,10%, el consumo promedio de AlF_3 desciende 0,74kg/t-Al y 3,17kg/t-Al, respectivamente.

Por otro lado, por cada día que aumenta la edad de la celda, y por cada nuevo grado centígrado ($^{\circ}\text{C}$) en la temperatura del baño electrolítico, el requerimiento medio de AlF_3 se incrementa correspondientemente, en 0,09 kg/t-Al y 0,62 kg/t-Al. Además, al aumentar el porcentaje promedio de pérdida de agua a los 300 $^{\circ}\text{C}$ en la alúmina procedente de Bauxilum en 1%, el consumo promedio de AlF_3 se incrementa en 8,12 kg/t-Al.

Por otro lado, es importante recalcar, que el modelo se ajusta aproximadamente al 72%⁵ de los datos analizados para el Complejo I. El grado de correlación existente entre las variables que constituyen el modelo y el consumo promedio de AlF_3 es de 85%, lo que indica un ajuste del modelo a los datos casi perfecto. (Gráfico 2)

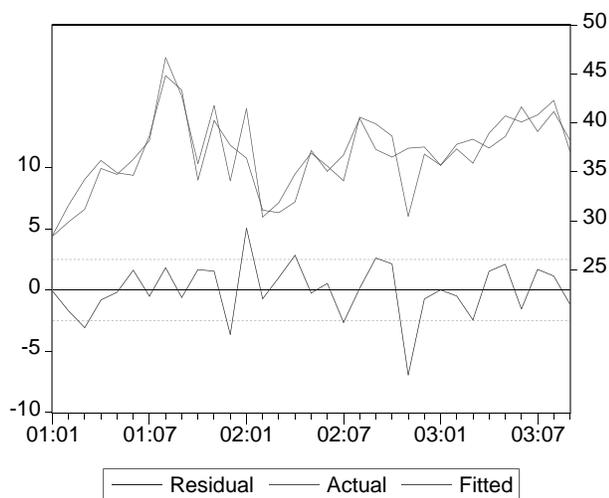


Gráfico 2. Consumo de AlF_3 Complejo I
Fuente: CVG-Venalum

4.1.2.2. Complejo II

Se pudo apreciar, en este Complejo, que el consumo promedio de AlF_3 , tiene relación directa con el nivel y la temperatura del baño, la acidez, el porcentaje de litio y el Loi_{300} y relación inversa con el porcentaje de sodio en la alúmina.

El modelo obtenido, que explica el requerimiento en el consumo de AlF_3 para este complejo es:

$$\text{AlF}_3(\text{kg/tAl}) = -1908,13 + 8,65\text{Loi}_{300} - 90,27\text{Na} + 2,82\text{Nb} + 1,92\text{Tb} + 4,47\text{A} - 62,96\text{Li}$$

De donde:

A medida que se incrementan el nivel del baño en un centímetro y la temperatura del mismo en 1 $^{\circ}\text{C}$, el requerimiento promedio de AlF_3 aumenta en 2,82 kg/t-Al; 1,92 kg/t-Al respectivamente. De manera similar, cuando aumenta el porcentaje promedio de pérdida de agua a los 300 $^{\circ}\text{C}$ en la alúmina procedente de Bauxilum en 1% y la proporción de acidez en 1% la utilización promedio de AlF_3 se incrementa en 8,65 kg/t-Al y 4,47 kg/t-Al cada uno.

Además, se debe recalcar que al disminuir los porcentajes de sodio contenido en la alúmina y el de litio en 0,01% cada uno, el consumo promedio de AlF_3 aumentará en 0,90 kg/t-Al y 0,63 kg/t-Al respectivamente.

Por otro lado, el grado de correlación entre las variables que constituyen el modelo y el consumo promedio de AlF_3 es del 93%, teniendo en cuenta, además, que este modelo se ajusta al 86% de los datos analizados para este complejo, lo cual se aprecia en el siguiente gráfico donde el modelo se ajusta muy bien a los datos.

4.1.2.3. Complejo III

Se puede observar en este complejo, que el requerimiento promedio de AlF_3 , tiene relación directa con el Lmil , la acidez, el porcentaje de calcio y de titanio en la alúmina, y relación inversa con el nivel del metal en las celdas electrolíticas.

El modelo alcanzado, que explica el consumo de AlF_3 para este complejo es:

⁵ Coeficiente de determinación: determina el porcentaje de la variabilidad total que es explicado por el modelo. Se denota por R^2 .

$$\text{AlF}_3(\text{kg/tAl}) = 65,73 - 4,56\text{Nm} + 945,49\text{Ca} + 48,43\text{Lmil} + 1592,4\text{Tit} + 1,6534\text{A}$$

Del análisis se obtuvo lo siguiente:

A medida que el Lmil se incrementa en 0,01% y la acidez en el baño electrolítico en 1%, el comportamiento en el consumo promedio de fluoruro de aluminio se incrementa en 0,48 kg/t-Al y 1,65 kg/t-Al respectivamente.

De igual manera, cuando los porcentajes de calcio y titanio-vanadio contenidos en la alúmina aumentan en 0,001% cada uno, el requerimiento promedio de AlF_3 se incrementa en 0,946 kg/t-Al y 1,59 kg/t-Al respectivamente.

Además, a medida que el nivel de metal en las celdas electrolíticas aumenta en 1cm., el requerimiento de AlF_3 disminuye en 4,56 kg/t-Al.

Por otro lado, el grado de correlación entre las variables que constituyen el modelo y el consumo de fluoruro de aluminio para este Complejo, es de 81%, teniendo en cuenta, además, que este modelo se ajusta al 66% de los datos analizados para el mismo, lo cual se aprecia en el gráfico 4, donde el ajuste del modelo a los datos es bastante aceptable.

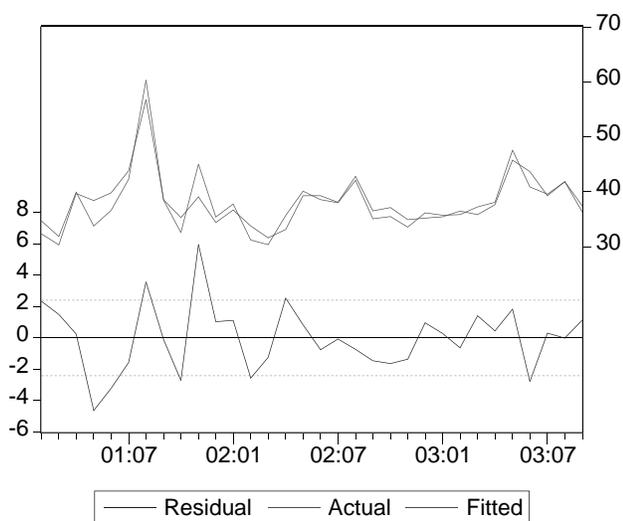


Gráfico 3. Consumo de AlF_3 Complejo II
 Fuente: CVG-Venalum

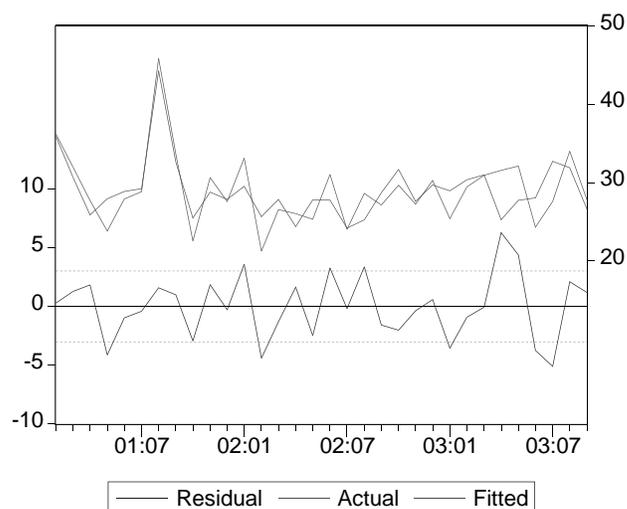


Gráfico 3. Consumo de AlF_3 Complejo II
 Fuente: CVG-Venalum

4. Conclusiones y Recomendaciones

4.1. Conclusiones

A través del análisis estadístico anterior se puede observar que los complejos bajo la tecnología Reynolds P-19 (Complejos I y II), tienen en común las variables litio, temperatura de baño y porcentaje de humedad en la alúmina a los 300°C. De donde se puede apreciar que:

- Al aumentar el porcentaje de litio en 0,10%, el requerimiento promedio de AlF_3 disminuye el doble para el complejo II con respecto al complejo I.
- Cuando la temperatura del baño electrolítico se incrementa en 1°C, el consumo promedio de AlF_3 es aproximadamente tres veces mayor para el complejo II que para el complejo I.
- La cantidad de agua removida a los 300°C (Loi_{300}) tiene un comportamiento similar para los dos complejos.

Con respecto al complejo de tecnología hydro-aluminum utilizada por el complejo III con respecto a los complejos I y II, se tiene:

- Al incrementarse el nivel de metal en 1 cm., el comportamiento en el requerimiento promedio de AlF_3 disminuye casi en la misma proporción para los complejos I y III.

— Cuando la acidez aumenta en 1%, el consumo promedio de AlF_3 se incrementa 2,7 veces más en el complejo II que en el complejo III.

Es importante señalar que, en los complejos I y II, la variable representativa de la humedad que fue significativa fue Loi_{300} mientras que en el complejo III fue Loi_{1000} .

Por otro lado, los modelos obtenidos en las ecuaciones (1), (2) y (3), explican 72%, 86% y 66% del Consumo de Fluoruro de Aluminio, para los complejos I, II y III respectivamente.

El grado de asociación entre el Consumo de Fluoruro de Aluminio y las variables que involucran los modelos para los complejos I, II y III es 85%, 93% y 81% respectivamente.

4.2. Recomendaciones

Se recomienda utilizar los modelos obtenidos en este estudio con la finalidad de tomar acciones de tipo preventivo y correctivo relacionados con la humedad en el comportamiento del consumo de fluoruro de aluminio en la Empresa.

Unificar los modelos de los complejos I y II, para obtener un único modelo que me permita explicar y predecir el consumo de fluoruro de aluminio para la tecnología P-19.

Hacer un análisis utilizando el mismo procedimiento visto anteriormente, pero haciendo el ajuste con datos diarios, para obtener así una mayor precisión en los resultados.

Proponer escenarios de rangos sobre las variables independientes o explicativas, para poder efectuar, de esta manera, predicciones sobre el consumo de AlF_3 a lo largo del tiempo.

Referencias Bibliográficas

- Anderson, T., (1984), **An Introduction to Multivariate Statistical Analysis**. New York: *John Wiley & Sons*.
- Jonson, R. y Dean, W. (1982), **Applied Multivariate Statistical Análisis**. Englewood Cliffs, N.J.: *Prentice Hall, Inc.*
- Kelejian, H. y Oates, W., (1995), **Introducción a la Econometría: Principios y Aplicaciones**. New York: *Harper & Row Publisher, Inc.*
- Manual para Ingenieros, (1998), CVG-Venalum.
- Mardia, K., Kent, J. y Bibby J., (1979), **Multivariate Statistical Analysis**. London: *Academic Press, Inc.*
- Neter, J., Wasserman, W y Kutner, M. (1985), **Applied Linear Statistical Models, Regression, Analysis of Variance and Experimental Designs**. Illinois, *Richard D. Irwin, Inc.*
- Sharma, Subhash, (1996), **Applied Multivariate Techniques.**, New York: *John Wiley & Sons*
- SPSS-V-10, Copyright©, *SPSS, Inc.* Disponible En: <http://es.geocities.com/fisical/>, (Fecha de consulta: 18 de abril de 2004).

La doble imposición por dividendos

Peña, Alirio

Alirio Peña Molina

Licenciado en Contaduría Pública.
M.Sc. en Administración.
Doctor en Ciencias de la Educación.
Profesor Asociado de la Facultad de
Ciencias Económicas y Sociales,
Universidad de los Andes.
ulaliriopm@hotmail.com

Recibido: 13-09-04
Revisado: 09-03-05
Aceptado: 15-07-05

En la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1966, se incluyó por primera vez el gravamen a los dividendos, régimen que, con algunas modificaciones en el tiempo, permaneció vigente hasta la reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 4.300 (Extraordinario) del 13 de agosto de 1991, cuando fue eliminado. El régimen causó una doble imposición, porque la empresa generadora del enriquecimiento y los accionistas beneficiarios pagaron impuesto sobre la misma ganancia. En 1999 se creó nuevamente el gravamen a los dividendos, y aunque el legislador quiso evitar la doble imposición, no logró evitarlo plenamente, como se demuestra en el presente trabajo.

Palabras clave: Doble imposición, dividendos.

RESUMEN

In the 1966's reform of the Law of Income Taxes was included for the first time the obligation to the dividends, regime that, with some modifications in the time, remained effective until the reformation published in the Official Gazette N° 4.300 (Extraordinary) of August 13, 1991, when it was eliminated. The regime caused a double taxation, because the generating business of the enrichment and the shareholders beneficiaries paid tax on the same profit. In 1999 the obligation to the dividends was created again, and although the legislator avoided to incur in the double taxation, he failed to avoid it fully, like it is shown in this paper.

Key words: Double taxation, dividends.

ABSTRACT

Introducción

En Venezuela, la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta fue promulgada en el año 1942, con vigencia a partir del primero de enero de 1943. Desde entonces, numerosas fueron las reformas y modificaciones que se le hicieron a esta importante ley tributaria. Sin embargo, fue en 1966 cuando se incluyó por primera vez el gravamen a los dividendos, régimen este que, con algunas modificaciones, se mantuvo vigente hasta la reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 4.300 (Extraordinario) del 13 de agosto de 1991, cuando se excluyó a los dividendos de este impuesto.

Los cuestionamientos que se hicieron al impuesto al dividendo antes de la reforma de 1991, estaban bien fundamentados, principalmente los que alegaban que tal régimen constituía una doble imposición (económica), la cual se materializa en razón a que las rentas (dividendos) gravadas a nivel del accionista beneficiario, lo habían sido antes en la empresa que las generó.

La doble imposición consiste en que un mismo hecho imponible se somete dos veces al pago de impuesto. Según Fonrouge, citado en el Código Orgánico Tributario (Legis, 2002), la doble imposición existe cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario. La doble imposición económica, aun cuando carece de juridicidad, se configura en los hechos que causan un doble gravamen sobre la misma renta, en contribuyentes distintos, en el mismo o en diferentes períodos, como en el caso señalado.

La validez de los argumentos esgrimidos por los especialistas y el interés de modernizar el sistema tributario para evitar que se convirtiera en un elemento perturbador al interés nacional de atraer nuevas inversiones, condujo a que en la reforma de 1991 se eliminara el gravamen a los dividendos.

La precitada reforma de 1991, que estableció: a) la exclusión de los dividendos del impuesto sobre la renta partir de 1992, y b) el sistema de

ajuste por inflación, sumado al hecho de que en Venezuela privara el criterio de territorialidad para gravar las rentas, constituyó un escenario propicio -e incluso extrañamente ideal- para la elusión fiscal.

En primer lugar, muchas empresas, especialmente medianas y pequeñas, manejaron dos utilidades con marcada diferencia cuantitativa, a saber: (a) la que informaban sus estados financieros y que por incumplimiento de la normativa contable ignoraba el efecto de la inflación, y (b) la utilidad declarada para fines tributarios que, al incorporar como partida de conciliación el resultado de la cuenta Reajuste por Inflación, generalmente resultaba menor que la primera.

Este hecho derivó en que la utilidad para fines tributarios representara apenas una porción de la utilidad contable. El extremo de la situación se observó en empresas que informaron pérdidas fiscales y ganancias contables, lo que condujo a que el exceso de utilidad contable sobre la declarada para fines tributarios nunca fuera gravado, ni en la empresa generadora de tal utilidad ni por parte del accionista receptor del dividendo; en este último, porque los dividendos no estaban sujetos al impuesto sobre la renta.

El contexto de esta situación, además de causar perjuicio al Fisco Nacional, era contrario a los principios constitucionales de generalidad y capacidad contributiva. En efecto, habiéndose configurado las circunstancias que dan nacimiento a la obligación tributaria a los fines de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, es decir, al pago del tributo por la obtención de un enriquecimiento neto, sin embargo este último no estaba sujeto a gravamen, por disponerlo así la misma Ley. El resultado fue que, habiendo los accionistas obtenido enriquecimientos por dividendos, no estaban contribuyendo con las cargas públicas.

En segundo lugar, el principio de territorialidad se constituyó en un instrumento para la elusión del impuesto sobre la renta en empresas que operan a nivel global, es decir, empresas multinacionales domiciliadas en Venezuela o empresas venezola-

nas con filiales en otros países, especialmente en las llamadas jurisdicciones de baja imposición fiscal. En el primer caso, lo común fue el traslado de utilidades entre empresas vinculadas mediante el establecimiento, entre ellas, de precios distintos a los del mercado. Es decir, se castigaba la utilidad de la empresa que operaba en Venezuela a través de la importación a precios elevados o mediante la facturación de servicios inexistentes y/o la exportación a precios menores que los del mercado.

En el segundo caso, las empresas venezolanas optaron por domiciliar sus utilidades en jurisdicciones de baja imposición fiscal, también mediante la manipulación de precios entre empresas con intereses comunes u otros mecanismos, repatriando las utilidades vía dividendos que, como antes se dijo, no estaban sujetos al impuesto sobre la renta.

Las Reformas de 1999 y 2001

Estos hechos condujeron a que, en 1999, se reestableciera el gravamen a los dividendos, evitando reincidir en la figura de la doble tributación que motivó la exclusión del dividendo del impuesto sobre la renta en 1991. Para ello, se estableció que los dividendos sujetos a gravamen son aquellos que provienen de enriquecimientos que antes no fueron gravados en la empresa pagadora, es decir, el excedente de la renta contable sobre la renta fiscal.

En esta oportunidad, la Ley estableció que “se considerará renta neta aquella que es aprobada en la asamblea de accionistas y que sirve de base para el reparto de dividendos”. Al respecto, Montagna (2003) observa que “...dicha Ley de 1999, no entró a considerar la base sobre la cual los accionistas reparten sus dividendos...”. Esta afirmación se refiere a la ambigüedad con que la citada reforma de 1999 consideró a la renta neta, si se le compara con la reforma de 2001, la cual sí la precisó.

Efectivamente, en posterior reforma, publicada en la Gaceta Oficial (extraordinario) N° 5.566 del 28 de diciembre de 2001, se modificaron algunos

artículos relacionados con este régimen, en particular lo relativo al anticipo de impuesto en el caso de dividendos en acciones, el cambio del impuesto proporcional a los dividendos provenientes de empresas que se dedican a la explotación de hidrocarburos, y lo relativo a los estados financieros que sirven de base para el reparto de dividendos. Este último cambio es la causa de que en esta reforma se haya reincidido, de manera quizá no advertida por el legislador, en una doble imposición, como se demostrará más adelante.

A los fines de mejor entender el desarrollo posterior de este material, se transcriben algunas definiciones importantes que están contenidas en la ley (reforma de 2001):

Renta neta: *Aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 91 de la presente Ley (este asunto será posteriormente desarrollado).*

Del mismo modo, se establece que *los bancos o instituciones financieras o de seguros regulados por Leyes especiales en el área financiera y de seguro, deberán igualmente considerar como renta neta, la anteriormente señalada*. Se cree que esta disposición está fundamentada en el hecho de que los estados financieros de tales instituciones, por resolución de los entes que los regulan y contrariamente a los PCGA, no tienen que estar ajustados por efectos de la inflación.

Renta neta fiscal gravada: *Es aquella sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en la Ley diferente a los aplicables a los dividendos*. Esto es, el enriquecimiento neto sujeto a las tarifas e impuestos proporcionales. Se excluyen los dividendos recibidos de otras empresas que se suponen ya fueron gravados.

Dividendo: *Es la cuota-parte que corresponde a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada*. Se debe tener claro que lo que la ley define como *dividendo* no es la base para determinar el impues-

to al dividendo, sino, que el dividendo debe ser, además, pagado o abonado en cuenta.

Enriquecimiento neto por dividendos: *Es el ingreso percibido a tal título, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal, que no haya sido gravada con el impuesto establecido en esta Ley. Igual tratamiento se dará a las acciones emitidas por la propia empresa pagadora como consecuencia de aumentos de capital.*

De las definiciones anteriores podemos concluir que, salvo la excepción establecida en la misma ley para los dividendos presuntos en el caso de establecimientos permanentes, el excedente a considerar para calcular el impuesto al dividendo se determina de la siguiente forma:

menos: Ingreso por dividendos
(pagado o abonado en cuenta)
Renta exenta
Renta exonerada
Renta neta fiscal gravada
Sub total
Dividendos recibidos de terceros
(otras empresas)
Dividendo gravable
(excedente de renta neta)

Conviene recordar aquí que, hasta el 31 de diciembre de 2000, estuvieron vigentes las normas mediante las cuales los dividendos estaban excluidos del impuesto sobre la renta y que, por la no retroactividad de la norma y por disponerlo así la misma ley, los dividendos pagados sobre las utilidades contables acumulados a esa fecha no estarán sujetos al pago de impuesto.

De lo anterior se infiere que si la empresa reparte dividendos provenientes de utilidades: a) acumuladas al 31 de diciembre de 2000, y b) causadas a partir del 01 de enero de 2001, pero que ya fueron gravadas, los beneficiarios (accionistas o socios) no pagarán impuesto al dividendo.

La anterior situación puede ser expuesta de la siguiente forma:

- Si el monto de los dividendos decretados es menor o igual que el monto de la renta que ya pagó impuesto en la empresa, no se causará impuesto.
- Si el monto de los dividendos decretados es mayor que el monto de la renta que ya pagó impuesto en la empresa, se causará impuesto sólo sobre el exceso.

La Renta Neta del Pagador

El artículo 67 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que se considerará *renta neta* aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 91 de la misma Ley. Por su parte, el artículo 91 señala que *los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen.*

Esta última disposición no es nueva, ya que tradicionalmente así lo estableció la Ley de Impuesto Sobre la Renta y más recientemente otras leyes tributarias. Este requisito es el instrumento que tiene el Estado para estandarizar el registro de las operaciones económicas que, al fin y al cabo, constituyen los hechos que configuran la base para determinar el enriquecimiento neto a los fines tributarios.

Es innegable la necesidad de que los contribuyentes lleven registros confiables y útiles a los fines del control fiscal, ya que de la fiabilidad de ellos dependerá la veracidad de los elementos cuantitativos determinantes de la obligación tributaria, lo cual también es válido en relación a los dividendos sujetos a impuesto.

La contabilidad provee de normas y procedimientos para el registro sistemático de las operaciones económicas que realizan las organizacio-

nes, con el fin de generar información, la cual, entre otras características cualitativas, debe ser: comprensible, relevante, fiable y comparable. Octavio (2003), refiriéndose a la creación de la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, afirma: “*la creación del impuesto sobre la renta contribuyó poderosamente a la organización de las empresas, ante la necesidad de disponer de sistemas contables adecuados*”. La contabilidad propende a la mejor organización de los contribuyentes, y aun cuando la misma profesión reconoce que es perfectible, no menos cierto es que se constituye en un elemento imprescindible a la hora de determinar magnitudes económicas para los fines tributarios.

Lo nuevo al respecto, es el agregado en la última reforma (diciembre 2001), que hace referencia a los estados financieros que servirán de base para el reparto de dividendos, y señala que deben ser elaborados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en Venezuela, y que el reglamento puntualizó al establecer que son aquellos emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

El hecho de que en leyes anteriores esto no se hubiera precisado, no permite presumir en forma alguna que fueran los de otro país, y si bien es cierto, tal como se afirmó, que la emisión de tales principios por parte de la FCCPV no tienen carácter vinculante, no puede negarse que son éstos los que las empresas en Venezuela utilizan para producir información financiera, con excepción de algunos sectores económicos regulados por entes o leyes especiales.

Respecto a la precisión que hace la ley en este sentido, Montagna (2003) afirma que *esta situación cambia con la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del 28 de diciembre de 2001, aplicable a partir del 1 de enero de 2002, es decir, aplicable a los dividendos que se reparten sobre la base de utilidades obtenidas a partir de dicho ejercicio, la cual establece en el artículo 67 que “se considerará renta neta aquella aprobada por la*

Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 91 de la presente Ley”, y dicho artículo 91 establece que “los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen...”

Estados Financieros Ajustados por Inflación

De las normas transcritas se puede inferir la intención del legislador de que los estados financieros que sirvan de base para el reparto de dividendos, además de cumplir con todos los principios contables, sean los ajustados por inflación de acuerdo con la Declaración de Principio de Contabilidad N° 10 (DPC 10), que es una norma emitida por la FCCPV.

De acuerdo con esta norma contable, los estados financieros de cada año deben estar expresados en bolívares constantes a la fecha de cierre. Ello implica que también las utilidades retenidas (acumuladas o no apropiadas) de años anteriores, estén también actualizadas. Al respecto el párrafo 95 de la DPC 10 (revisada e integrada) establece: “*las utilidades retenidas acumuladas (o el déficit), se actualizan por el método del nivel general de precios*”, es decir, que las utilidades retenidas ajustadas por inflación al cierre del ejercicio anterior se actualizarán con la inflación interanual.

En general, esta situación conlleva a que la utilidad de un año base, actualizada por inflación en los años siguientes, sea cada vez mayor en términos nominales. Y por cuanto los estados financieros se aprueban cada año en la asamblea de accionistas, será la utilidad actualizada que señalan esos estados financieros la que esté disponible para el reparto de dividendos.

Esto se ilustra con un ejemplo, en el cual se asume que en el año 1 (base): a) la empresa

reportó una utilidad neta (contable) ajustada por inflación de Bs. 100, b) una renta neta fiscal gravada, también de Bs. 100, y c) que la inflación del año 2 fue del 25% y la del año 3, del 35%. Con estos supuestos, en los estados financieros del año 2, la utilidad neta (contable) del año 1 estará expresada como Bs. 125 ($100 \times 1,25$), y en los estados financieros del año 3, como Bs. 169 ($125 \times 1,35$)

Esto equivale a decir que, si en el año 4, después de aprobados los estados financieros del año 3, los accionistas deciden repartirse la totalidad de las utilidades retenidas, las del año 1 son Bs. 169 y no Bs. 100, que reportó el estado de resultados ajustado por inflación (DPC 10) de aquel año.

El problema es que para determinar el excedente de renta neta (dividendo) sujeto a gravamen, la renta neta fiscal gravada imputable es la que muestra la declaración de impuesto sobre la renta del año base, es decir, Bs. 100. Si se reparte como dividendo en el año 4 la totalidad de la utilidad neta (contable) del año 1, luego de aprobados los estados financieros del año 3, es decir Bs. 169, habrá un excedente gravable de Bs. 69; mientras que si el reparto se hace en el año 2, con base en los estados financieros del año 1, no habrá excedente gravable.

A pesar de que en el año 4 los accionistas reciban un mayor monto –Bs. 169–, no es cierto que en términos reales obtengan un mayor enriquecimiento. Teniendo claro esto último, veremos que sobre la misma ganancia (expresada en una mayor cantidad de bolívares de menor poder adquisitivo) el contribuyente debe pagar ahora un impuesto de Bs. 23 ($69 \times 34\%$). Dicho en otras palabras, el accionista recibirá Bs. 146, que deflactados (expresados) a bolívares del cierre del año 1, equivalen a Bs. 86, con lo que evidentemente se está gravando un enriquecimiento inexistente, con un impuesto equivalente a Bs. 14 del año 1.

La situación podría ser aún más extrema, si se asume que la misma empresa tiene al inicio del año 1, una utilidad acumulada de Bs. 500 que, por haberse generado bajo la vigencia de la ley de impuesto que excluyó a los dividendos, no causa

impuesto sobre la renta. Así las cosas, en los estados financieros del año 1, ajustados por DPC 10 y aprobados en asamblea de accionistas, muestran una utilidad acumulada de Bs. 725, es decir, los Bs. 500 reajustados al 25% (Bs. 625) y las utilidades de ese año 1, ajustadas por DPC 10, Bs. 100.

En esta situación, si los accionistas deciden en el año 2 repartirse la totalidad de las utilidades retenidas, es decir, Bs. 725, cabe preguntarse: ¿Cuál es el enriquecimiento por dividendos gravable por el impuesto sobre la renta? La respuesta lógica es: ninguna. Esto, porque la utilidad causada bajo la vigencia del año anterior no está sujeta al impuesto y la que corresponde a la del año 1 no excede a la renta neta fiscal gravada en la empresa.

Sin embargo, el excedente de renta neta por dividendos sujeta al impuesto, se determina de acuerdo al procedimiento establecido en los artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, es decir, al monto del dividendo (pagado o abonado en cuenta) en el año 2 –Bs. 725 en este caso–, se le resta la renta fiscal gravada del año 1, esto es Bs. 100, y la renta acumulada al inicio del año 1, es decir, Bs. 500. El resultado –Bs. 125– ¿estará o no sujeta al impuesto sobre la renta?

Surge así una figura extraña. Se recordará que la incorporación del ajuste por inflación fiscal para fines de determinar el enriquecimiento neto gravable, tuvo como propósito sincerar la renta del contribuyente, que cuando se expresaba en bolívares históricos generalmente resultaba sobreestimada y, consecuentemente, era la causa de una elevada carga tributaria que comprometía el principio constitucional de capacidad contributiva.

La situación que deriva de utilizar los estados financieros ajustados por DPC 10 para determinar la renta neta del pagador no es, por sí misma, la causa del problema. Éste es el resultado de que, para fines de la imputación señalada en el artículo 71 de la ley, los valores de la renta neta y la renta neta fiscal gravada estén actualizados a fechas

distintas. El problema se materializa, en primer lugar, cuando la empresa se demora en convertir su utilidad en dividendo para el accionista y, en segundo lugar, por la presencia del fenómeno inflacionario en la economía. Mientras mayor sea la demora de la empresa en retribuir la ganancia a sus accionistas y mayor sea la inflación, mayor también será el impuesto que el accionista deberá pagar.

En todo caso, lo que sí es cierto es que en las situaciones ilustradas anteriormente se está causando una doble tributación, esta vez tanto jurídica como económica. Jurídica, por cuanto al contribuyente se le causa un monto adicional de impuesto a pagar, y económica, porque la utilidad que ya pagó impuesto en la empresa, al ajustarse por inflación y repartirse como dividendo debe pagar nuevamente impuesto, esta vez en cabeza del accionista.

La situación podría dar origen a una práctica no deseada: que las empresas repartan cada año las utilidades reportadas en sus estados financieros el año inmediato anterior. Como se demostró anteriormente, si esto ocurriera, los accionistas evitarían el pago de impuesto que se cuestiona. Este hecho es negativo para la salud financiera de la empresa misma, ya que una práctica continuada de reparto de la totalidad de las utilidades conduciría a un estancamiento o hasta un retroceso de la empresa, salvo que los dividendos se repartieran en acciones.

Si los dividendos se reparten en acciones surge la incertidumbre de cuándo deben los accionistas pagar el impuesto al dividendo: a) al enajenar las acciones, como establecía la ley de 1999, o b) al cierre del ejercicio, como han señalado algunos especialistas. En efecto, el párrafo primero del artículo 74 de la Ley de 1999 establece: *"En los casos de dividendos en acciones emitidos por la empresa pagadora a personas naturales o jurídicas, el impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, estará sujeto a retención total en el momento de su enajenación"* (subrayado nuestro). Esta disposición fue eliminada en la reforma de diciembre de 2001; sin embar-

go, se incluyó nuevamente en el artículo 214 del Reglamento de la Ley de septiembre de 2003.

En todo caso, la práctica de repartir dividendos en acciones regularmente todos los años resulta saludable para las empresas, y el impuesto que deriva de los dividendos se mantiene invariable. Es decir, el monto del enriquecimiento sujeto a impuesto se determina en el momento mismo de repartir el dividendo, pero el impuesto se paga en el año en que se enajenen esas acciones, lo que, en definitiva, no sería más que un diferimiento del pago del impuesto.

Cuando el accionista venda sus acciones, tendrá que pagar un impuesto adicional, esta vez no sobre la ganancia por dividendo, sino por la ganancia en la venta de las acciones. Si la venta se realiza fuera del mercado de valores, el impuesto se causa aplicando las tarifas 1 ó 2, según se trate de persona natural o jurídica, al importe de la venta, ya que por disponerlo así el párrafo cuarto del artículo 23 de la Ley, no se les atribuye costo alguno. Si la venta se hace a través de una bolsa de valores en el país, pagará un impuesto proporcional del 1% sobre el importe de la operación (artículo 77 de la LISLR).

Conclusiones

De esta situación se concluye la urgente necesidad de reformar la Ley de Impuesto Sobre la Renta para incorporar una disposición mediante la cual, a los fines de determinar la renta neta fiscal gravada que se impute a la renta neta del pagador, la primera se ajuste por inflación con el IPC desde la fecha de su origen a la fecha de los estados financieros que sirvan de base para el reparto de dividendos. Sólo así se evitará continuar cometiendo este exabrupto legal-tributario.

De no realizarse prontamente tal reforma, en poco tiempo se verá a las empresas desarrollar prácticas como la del reparto sistemático de la totalidad de sus ganancias anuales, para evitar que sus accionistas se vean obligados a pagar este impuesto adicional, práctica ésta contraria al interés de las empresas y al desarrollo del país.

Referencias Bibliográficas

- Código Orgánico Tributario (2002). LEGISLEc Editores, C.A. Caracas.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2000) **DPC 10: Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación (revisada e integrada)**. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano. 5ta. Edición 2002.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta (1991). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 4.300, agosto 13, 1991.
- _____ (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.390 (extraordinario), octubre 22, 1999.
- _____ (2001). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 5.566 (extraordinario), diciembre 28, 2001.
- Montagna A. (2003). "Gravamen a los Dividendos - Aspectos Prácticos-". En **60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela**. Caracas. AVDT.
- Octavio J. (2003). "La primera Ley de Impuesto Sobre la Renta y las sucesivas reformas de su articulado". En **60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela**. Caracas. AVDT.

El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas. Un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida, Venezuela*

Peña, Aura Elena

*Este artículo es producto de un trabajo de investigación financiado por el CDCHT-UULA

Aura Elena Peña

Licenciada en Contaduría Pública.
M.Sc. en Administración.
Doctora en Ciencias de la Educación.
Profesora Titular de la Facultad de
Ciencias Económicas y Sociales,
Universidad de los Andes.
auraelen59@hotmail.com

Recibido: 15-04-05
Revisado: 17-05-05
Aceptado: 01-06-05

Desde el punto de vista gerencial, las pequeñas y medianas empresas muestran una diversidad de deficiencias, entre las que está la utilización limitada de tecnología punta. Urge el diseño de un sistema de información contable, incorporando el paradigma fundamentado en la construcción de las estrategias de los negocios, y en la vinculación de las tareas, con el propósito de alcanzar los resultados deseados. Este enfoque encuentra su soporte en todas las posibilidades de integración ofrecidas por la tecnología informática. Para derivar las categorías del sistema de información contable propuesto, se determinan, en una primera fase de diagnóstico, las bases de funcionamiento del sistema implantado en una muestra intencional de pequeñas y medianas empresas y, luego, mediante una revisión del deber ser, a partir del análisis de contenido de fuentes secundarias, se infiere sobre tales categorías. De esta forma, se muestran los componentes del sistema de información contable, que conduce a una gestión eficiente y a la satisfacción de las demandas de los usuarios internos y externos.

Palabras clave: tecnología punta, sistema de información contable, paradigma, estrategias, categorías, gestión eficiente, usuarios.

RESUMEN

From the managerial point of view the small and medium companies show a diversity of deficiencies, among those that the limited use of top technology is. It urges the design of a system of countable information incorporating the paradigm based in the construction of the strategies of the business and, in the linking of the tasks, with the purpose of reaching the wanted results. This focus finds its support in all the integration possibilities offered by the computer technology. To derive the categories of the proposed system of countable information, they are determined in a first diagnosis phase, the bases of operation of the system implanted in an intentional sample of small and medium companies and, then by means of a revision of the duty to be, starting from the analysis of content of secondary sources, it is inferred on such categories. This way, the components of the system of countable information are shown that drives to an efficient administration and the satisfaction of the demands of the internal and external users.

Key words: top technology, system of countable information, paradigm, strategies, categories, efficient administration, users.

ABSTRACT

Introducción

Al hacer referencia a las organizaciones es imprescindible abordar el aspecto del “entorno” y, por lo tanto, el de la tecnología en sus distintas acepciones; una en particular la “tecnología de información”. Se afirma frecuentemente que el entorno de la empresa está cambiando, y en consecuencia, la empresa misma. Ésta interactúa en ambientes turbulentos, de incertidumbre; lo cual origina una búsqueda permanente de aquellas posiciones de competitividad que son deseadas y, necesarias para el desarrollo sostenible de la organización. Así la empresa pasa constantemente de un caos a un orden, en aras de un equilibrio y, en este ciclo espiralado se encuentra la dinámica bajo la que se desenvuelve el desarrollo científico tecnológico. Esto conduce a un inexorable “incremento de las formas que asume la complejidad del sistema organizacional.” (Ramírez, 2004, p.2).

Para tener una idea más completa de los eventos en las organizaciones, se considera el efecto de los procesos de globalización, en la implantación de sistemas de información; cuyo rasgo primordial es la exigencia en cuanto a incorporar un nuevo paradigma del quehacer eficiente. Esto, coloca en evidencia las deficiencias en la gestión de las pequeñas y medianas empresas y, en consecuencia la perentoria necesidad de generar propuestas teóricas, modelos, métodos e instrumentos con los que se pretenda por una parte, interpretar los fenómenos presentes en el entorno y, por la otra responder a las expectativas de los usuarios de la información. Así mismo, en el contexto empresarial, se intensifica la búsqueda de sistemas de información contable que permitan una operatividad más eficaz de las distintas unidades organizacionales.

Tomando en consideración estas premisas, la intención fundamental de la investigación es proponer un sistema de información contable para la pequeña y mediana empresa, que involucre categorías asociadas con las demandas de los usuarios y la tecnología caracterizada por la

complejidad y la velocidad de respuesta ante los constantes cambios. En otras palabras, un sistema de información que se adecue a las necesidades de una estructura organizacional en transición, caracterizada por su constante adecuación al entorno. Por tal motivo, se presentan respuestas a inquietudes relativas a: (1) Los aspectos que caracterizan el sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas; (2) Los elementos del sistema de información contable considerado ideal y, (3) Las divergencias entre las bases de funcionamiento del sistema de información contable implantado en las pequeñas y medianas empresas y las categorías de un sistema de información contable ideal.

Estas inquietudes subyacen de la misma complejidad del sistema empresarial; además de los principios explicativos que van surgiendo de los distintos esfuerzos en relación con la captación y la comprensión de la realidad. Bajo este contexto, los sistemas de información deben ser flexibles para facilitar la adaptación constante a las necesidades en las organizaciones. Sumado a esto, la tecnología de la información debe constituir un abanico de posibilidades en relación con el tratamiento de la información, dando respuesta oportuna a las exigencias, y en particular la derivada de la estructura financiera basada en normas internacionales de contabilidad.

1. El Problema

La importancia de la pequeña y mediana empresa (PyME) en el mundo, está evidenciada en su participación en cuanto a la generación de empleo y su flexibilidad para adaptarse con rapidez al entorno. “Las pequeñas y medianas empresas están en el centro de las propuestas de políticas que se debaten en los países de América Latina y del Caribe.” (Pérez y Stumpo, 2002, p.549). Particularmente, en Venezuela, la aplicación de las llamadas políticas de apertura y las condiciones que caracterizan el aparato productivo regional, significan factores que deben considerarse para garantizar la estabilidad de la PyME.

Ahora bien, esta situación, constituye una evidente oportunidad a aprovechar para su fortalecimiento, pues este segmento empresarial, cuenta con ventajas de inmensurable valor, tal como el desarrollo de tecnologías relativamente no especializadas, que hacen posible la producción y la prestación de servicios en pequeña escala; lo que califica su valoración social.

La PyME a través de la historia, se ha caracterizado por una administración que descansa en la visión de su único accionista y proveedor de fondos propios: su propietario, aún no convencido de la importancia de innovar y de la necesidad de aumentar su capacidad tecnológica en términos de modos de gerenciar. Es necesario, que la PyME ponga en práctica esa capacidad de adaptación excepcional a los cambios que tienen lugar en su entorno y desafíe viejos paradigmas gerenciales. Estas son épocas de grandes cambios para las empresas venezolanas. Las empresas tendrán que adoptar nuevos enfoques y nuevas maneras de operar para responder a las nuevas exigencias del país. El desafío implica, por una parte, modernizarse y desarrollar capacidades de competencia, y por otra, integrar todos los aspectos que signifiquen fortalezas, a la estrategia y a los objetivos de la empresa. Esto no se puede improvisar, pues requiere de una acción planeada que debe basarse en dos pilares fundamentales: la vinculación entre el mundo universitario y la PyME, con miras a atender las verdaderas necesidades de formación gerencial; y el abordaje de sistemas de gestión que se concrete en una nueva visión en el manejo de las empresas. Dentro de estos sistemas se ubica el de información contable, que constituye gran parte del sistema de información de las empresas y, por ende, del proceso de toma de decisiones de los gerentes de hoy. Poco es lo que puede hacer un departamento de finanzas moderno y emergente en una empresa en la que los ejecutivos no utilicen ampliamente la información contable.

Desde el punto de vista gerencial, la PyME presenta un marcado número de deficiencias,

entre las que se puede mencionar el ignorar aspectos de gestión como la calidad, la eficiencia, la competencia y el uso acertado de herramientas fundamentales. La PyME presenta una administración poco interesada en dar un uso adecuado a ese conjunto de herramientas, entre las que se destaca la contabilidad financiera, y que, indudablemente, pueden contribuir a mejorar el desempeño gerencial. La poca valoración asignada a este tipo de herramientas ha significado un obstáculo en la rapidez y precisión de decisiones trascendentales.

Bajo la turbulenta situación económica actual, Venezuela debe basar en gran parte su actividad en las pequeñas y medianas empresas; pues éstas representan la entrada a la innovación, a las transferencias tecnológicas, a la investigación; y, para hacerlo, los gerentes de estas empresas, deben demostrar apertura frente a las herramientas de gestión, además de un gran interés por desarrollar facultades necesarias para manejarlas.

Estas exigencias van dirigidas tanto a la PyME nacional como regional, pues esta última no está fuera de la problemática planteada, más aún por la naturaleza tradicionalista de sus empresas y por el poco desarrollo en la actividad industrial. Las pequeñas y medianas empresas regionales, presentan características muy particulares; generalmente disponen de locales destinados para su actividad específica, cuentan con una organización estructurada de manera simple, con una división funcional no muy bien definida; además, su gerencia tiene poca tendencia a asumir los nuevos retos relacionados con la innovación de productos o servicios, satisfacción del cliente y el máximo aprovechamiento de la capacidad instalada; todo ello unido a la concentración de la dirección en una sola persona, que generalmente resulta ser el propietario.

En la misma vertiente, la PyME enfrenta las exigencias de una sociedad caracterizada por la información y deberá por tanto desarrollar categorías que armonicen con la era de los sistemas,

particularmente el contable. Es reconocido que gran parte del sistema de información formal en las empresas está sustentado por la contabilidad, y de la eficacia de este sistema depende la rapidez y el acierto de los gerentes en sus decisiones. Referirse a las actividades y a los procedimientos formales destinados a tratar información relevante para la gerencia, es hablar de sistemas de información y, por ende, de su medio principal: *la contabilidad*. La contabilidad deriva información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema económico. Esta información es proporcionada a quienes toman decisiones, como administradores, propietarios, inversionistas, proveedores, entre otros. De allí que la contabilidad se convierte en el elemento básico de las finanzas de una empresa, pues, mediante su adecuada utilización, puede realizarse una gestión eficiente de los activos de la empresa, representados por su valor económico.

Por todo lo anterior, la contabilidad constituye el principal sistema de información que refleja el resultado de la toma de decisiones de los gerentes, así como un excelente banco de datos para predecir el futuro de las organizaciones. En consecuencia, la calidad en los procesos de información, y más los de carácter contable, determinan niveles de competitividad en las empresas, pues muchas de las decisiones tomadas son con base en los resultados o productos de dichos procesos. En lo que se refiere a la calidad y su relación con la contabilidad, es conocido que una empresa tiene clientes externos e internos de la información financiera. Los primeros son los accionistas, acreedores, el fisco, etc. En relación con los segundos, existe una gran cantidad de usuarios que esperan esa información para ejecutar su trabajo y ofrecer a los clientes el servicio o producto con las características que representen el atender a sus expectativas.

Ya se ha advertido que en los negocios se evidencian cambios vertiginosos, lo que exige que en las empresas se cuente con la flexibilidad y la capacidad de adaptarse a nuevos entornos de una manera ágil y, a veces, de forma espontánea.

Estos requerimientos se lograrán a través de la adopción de tecnologías que representen ventajas competitivas. En efecto, "la tecnología puede incrementar considerablemente la creatividad, eficiencia y productividad de los negocios. Les permite a las empresas competir efectivamente en la economía digital de un mundo global con la capacidad de tomar decisiones con rapidez y flexibilidad." (Soto, 2005, p.2). Una de las fases cruciales para la gerencia, corresponde al momento de tomar decisiones y, para hacerlo de manera eficiente, ésta debe contar con la información adecuada y oportuna. Para tal fin, se han diseñado sistemas que contemplan la integración de la información de las diferentes unidades de la empresa, incluyendo en algunos casos a clientes y proveedores. Esto es una evidencia de que "la información y la tecnología tienen un rol cada vez más estratégico...para administrar operaciones, mejorar la eficiencia y obtener ventajas competitivas en mercados que cambian rápidamente." (Mazza, 2004, p. 11).

Las herramientas tecnológicas actuales resultan una opción de sostenibilidad de las pequeñas y medianas empresas, por cuanto permiten:

- a) Gerenciar las actividades de aprovisionamiento, almacén, producción, comercialización, finanzas y contabilidad, bajo un enfoque integral.
- b) Asegurar información oportuna y de calidad.

En la actualidad, la PyME se ha convertido en uno de los principales compradores de estas herramientas, conocidas como: sistemas de planificación de los recursos empresariales (ERP). Esto por cuanto "de las inversiones totales mundiales que se realizan en tecnologías de información, la PyME representa el 45%." (Soto, 2005, p.2) Finalmente, se advierte que las nuevas tecnologías y el consecuente tratamiento de la información, subyacen del mismo paradigma tecno-económico. Bajo este paradigma se abre el abanico en cuanto al "uso de estas nuevas tecnologías informáticas que generan nuevos principios organizacionales estrechamente dependientes de

las características intrínsecas de dicha tecnología y del tipo de tratamiento de la información.” (Ramírez, 2004, p.3). Estas condiciones pueden conducir al rechazo y poco convencimiento de los pequeños y medianos empresarios de hoy, en relación con la decisión de implantar un sistema de información contable que verdaderamente contribuya a la superación de deficiencias gerenciales.

Con base en estas afirmaciones, urge determinar los aspectos que caracterizan el sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas, así como determinar sus diferencias con el sistema de información ideal, lo cual permite proponer el ajustado a las reales necesidades, tanto desde el punto de vista de los usuarios externos como de los usuarios internos.

Todo lo anterior origina la inquietud siguiente: ¿Cuál es el sistema de información contable a implantar en la pequeña y mediana empresa, que involucre categorías asociadas con las demandas de los usuarios y con la tecnología cuyas características esenciales son la complejidad y la velocidad de respuesta ante los constantes cambios?

Con base en la inquietud precedente, la investigación suministra respuestas a las interrogantes siguientes:

¿Cuáles son los aspectos que caracterizan el sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas?

¿Cuáles son los elementos del sistema de información contable ideal, en función de tomar decisiones oportunas y acertadas, además de satisfacer las expectativas de los usuarios?

¿Cuáles son las divergencias entre las bases de funcionamiento del sistema de información contable implantado en las pequeñas y medianas empresas y las categorías propias de un sistema de información contable ideal?

2. Objetivos de la investigación

Al sistematizar la problemática planteada, se establecen los objetivos fundamentales de la investigación:

2.1. Objetivo General

Presentar un sistema de información contable para la pequeña y mediana empresa, en función de las categorías asociadas con las demandas de los usuarios y la tecnología caracterizada por la complejidad y la velocidad de respuesta ante los constantes cambios.

2.2. Objetivos Específicos

Con base en el objetivo general, se plantean objetivos de manera específica, tomando en cuenta aquellos que califican según las interrogantes de la investigación. Estos objetivos específicos se corresponden con las inquietudes del estudio:

2.2.1. Identificar los aspectos que caracterizan el sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas.

2.2.2. Caracterizar los elementos del sistema de información contable considerado ideal, en función de tomar decisiones oportunas y acertadas, además de satisfacer las expectativas de los usuarios.

2.2.3. Comparar las bases de funcionamiento del sistema de información contable implantado en las pequeñas y medianas empresas con las categorías de un sistema de información contable ideal.

3. Metodología para descubrir “el deber ser” en el contexto del sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas

La metodología incluye el enfoque implícito en el diseño de la investigación. Al respecto, el diseño de este estudio responde a un paradigma mixto, por cuanto se aplican procedimientos que conducen a resultados expresados en términos cualitativos y cuantitativos. De acuerdo a su naturaleza, la investigación se califica como “diagnóstica” y “aplicada”, pues se aborda una situación específica, en una realidad concreta. Desde el punto de vista de su alcance, es analítica y explicativa, en

virtud que se pretende obtener información sobre un problema en particular, para explicar por qué ocurren los fenómenos implícitos en dicho problema, y encauzar acciones que prevean su solución. Es importante señalar que el estudio está constituido por un conjunto de procedimientos formales de investigación. Así, en la medida en que se enuncia de manera clara el problema, se sistematizan las variables involucradas, se plantean los objetivos específicos y se da respuesta a cada uno de éstos.

De acuerdo con el ámbito, la investigación es de "campo" y "documental", por cuanto los datos objeto de procesamiento y análisis, se recolectan, por una parte, de la realidad empresarial y, por la otra, a través de la revisión bibliográfica y hemerográfica correspondiente.

En relación con la población y la muestra sobre la que se derivan los resultados y conclusiones, se parte de la consideración de homogeneidad de las pequeñas y medianas empresas en los atributos como la idiosincrasia o cultura organizacional, la potencialidad en la generación de empleo, la capacidad para adaptarse a los cambios, entre otras. Tomando en cuenta lo anterior, de las pequeñas y medianas empresas integrantes de la población representada en el Área Metropolitana de Mérida, Venezuela, se selecciona una muestra de manera intencional, conformada por diez pequeñas y medianas empresas dedicadas a actividades diversas, tales como manufactura, comercio y servicios. Al respecto, es prudente aclarar que el estudio no responde al diseño de un sistema informático (hardware y software) adecuado en cada pequeña y mediana empresa. La investigación da respuesta a las categorías de un adecuado sistema de información contable para un segmento particular de empresas (PyMEs).

En relación con las técnicas e instrumentos de recolección de datos utilizados en la investigación, se diseñaron y aplicaron en correspondencia con los objetivos previstos. De esta manera, para el primer objetivo de investigación se aplicó la técnica de la encuesta con el instrumento cuestionario dirigido a los gerentes y trabajadores de las

pequeñas y medianas empresas seleccionadas intencionalmente. Así mismo, se aplica una lista de cotejo para el caso de la observación de las principales características del sistema de información contable implantado en las pequeñas y medianas empresas. Para el segundo objetivo de investigación se aplicó la técnica de la observación documental con el instrumento denominado guía de observación documental. El tercer objetivo de la investigación conduce a un contraste de lo observado en la realidad con respecto a lo ideal, por lo que se requiere de capacidad de análisis, inferencia y síntesis de la investigadora.

Cabe destacar que los instrumentos de recolección de datos fueron sometidos a revisión por parte de expertos en áreas como metodología, contenido y lenguaje y redacción, con la finalidad de conferir confiabilidad y validez a los datos obtenidos.

Con respecto a las técnicas de análisis e interpretación de los datos, la estadística descriptiva e inferencial y la técnica del análisis de contenido, se consideraron las más adecuadas al diseño de la investigación y, por consiguiente, a la presentación de los resultados de acuerdo a los objetivos propuestos.

4. Importancia de la información contable en las organizaciones

En todas las organizaciones, indistintamente de su naturaleza, la información constituye un elemento imprescindible para la planificación y el proceso de control. Para la planificación se requiere, entre otro tipo de información, aquella relacionada con las variables controlables y las no controlables sobre recursos financieros, humanos y materiales. Del proceso de control se deriva información relativa a las desviaciones respecto de lo programado, la cual es utilizada en la toma de decisiones. Este proceso debe ser realizado durante todo el desarrollo de las operaciones; de esta forma, se podrán corregir oportunamente las desviaciones que se evidencien. En la toma de decisiones se presentan las fases siguientes:

- a) Captar la existencia de una situación a la cual se debe dar solución.
- b) Establecer las posibles alternativas de solución y acción.
- c) Elegir la alternativa que se considere más adecuada, según indicadores de eficacia, eficiencia y efectividad.

Ahora bien, el sistema de Información debe derivar como producto, información calificada como útil para la toma de decisiones. De allí que la información debe cumplir con las condiciones de utilidad y equidad. La condición de "utilidad" se logra si la información proporciona todos los datos necesarios para tomar decisiones, además de ser comprobable mediante documentación que se configure en aval suficiente, y ser oportuna en cuanto a tiempo y lugar. La condición de equidad se refiere a las características de objetividad y confiabilidad de la información.

En el contexto contable, la equidad se corresponde con la característica que el International Accounting Standards Board (IASB) denomina "neutralidad", la cual se refiere a la presentación de la información en los estados financieros, de tal forma que no se evidencien criterios de intencionalidad, en cuanto a inducir de manera predeterminada en las decisiones. Un aspecto importante a considerar en la elaboración de la información contable, es la consistencia. Esto, debido a que la determinación de las cifras que se muestran en los reportes contables puede basarse en diferentes métodos, lo cual debe atenderse en el caso de la comparación de los estados financieros de un año con respecto a otros. En consecuencia, se requieren normas o guías que garanticen que el contenido de los mencionados reportes contables pueda ser comparado, con base en tratamientos consistentes de un período con respecto a otro.

De todo lo expresado anteriormente se desprende que la información contable debe ser útil fundamentalmente para:

- a) Determinar los recursos, compromisos y resultados de las operaciones de la empresa.

- b) Suministrar a los usuarios internos datos para la planeación, la organización y la administración de la actividad empresarial.
- c) Controlar la gestión de los administradores.
- d) Tomar decisiones de corto y largo plazo.
- e) Precisar las obligaciones con el Estado.
- f) Establecer el impacto social de las actividades de la empresa.

En síntesis, la información contable debe cumplir con cualidades que involucren la satisfacción de necesidades de los usuarios. Esto determina que la información contable debe ser comprensible, clara, confiable, transparente, pertinente, oportuna, verificable, comparable; todo lo cual se resume en que la información contable debe representar fielmente los hechos económicos de la empresa.

5. Aspectos que caracterizan el sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas

Para caracterizar el sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas se hace necesario realizar una retrospectiva en relación con la contabilidad. En estas empresas la contabilidad ha constituido una herramienta de aplicación limitada en cuanto a su utilidad para la toma de decisiones. Según los gerentes y trabajadores de la pequeña y mediana empresa, los usos fundamentales hacia los que se orienta la contabilidad son "preparación de reportes financieros requeridos por distintos usuarios, preparación de estados financieros y declaraciones de impuestos" (Peña, 1998, p. 316). En este mismo orden de ideas, los gerentes de la pequeña y mediana empresa afirman que los requisitos más importantes que debe cumplir la información contable financiera, para calificarla como válida y confiable, son: (1) La adaptación de la información al propósito del usuario, (2) La veracidad del contenido informativo y (3) La oportunidad en la emisión.

Aun cuando el gerente de la pequeña y media-

na empresa considera que la información generada debe ajustarse a los requerimientos del usuario, se evidencia, según observaciones de la investigadora, una significativa desconexión entre la información que se genera y aquella exigida por los diferentes usuarios (organismos de apoyo, prestamistas, administración tributaria, organizaciones gubernamentales, y proveedores). De esta manera, en las pequeñas y medianas empresas es importante la determinación de los beneficios directos e indirectos proporcionados por el suministro de información útil sobre los negocios.

Unido a lo anterior, “la mayoría de las pequeñas y medianas empresas no cuentan con manuales contables ni con equipos informáticos adecuados para la emisión de información relativa a la contabilidad de gestión” (*Ibid.*, p. 285). Sin embargo, se cuenta con paquetes computarizados estándares, que responden a los requerimientos de información de algunos usuarios externos e internos. Al respecto, se pudo constatar que la gran mayoría de las pequeñas y medianas empresas poseen aplicaciones informáticas con base en módulos independientes, como nómina, facturación, almacén, impuestos, entre otros. No obstante, cabe destacar que la gran mayoría de estas empresas no tienen acceso a las ventajas de intercambio de información ofrecidas por la Internet, lo que dificulta, de alguna manera, la disminución de los costos y la satisfacción de algunos usuarios de la información.

En síntesis, dados los cambios tecnológicos, socioculturales y económicos, se presentan para las pequeñas y medianas empresas entornos cada vez más globales y competitivos. Estos cambios han generado importantes retos en cuanto a la información contable útil para la gerencia, relativa a procesos de fabricación, logística, comercialización, satisfacción del cliente e innovación. Estos indicadores, más los tradicionales, aportarán los datos clave para el logro de la competitividad y, en consecuencia, para abrir las posibilidades de éxito en el mercado interno y externo. Bajo estos términos un sistema contable

debe reunir condiciones tales como: (1) Ajustarse a las necesidades de información de la empresa; (2) Ser de fácil interpretación y manejo; (3) Reflejar la realidad empresarial, y (4) Proporcionar información actualizada en función de las decisiones oportunas y acertadas.

6. Elementos de un sistema de información contable en función de facilitar la toma de decisiones y de satisfacer las expectativas de los usuarios

En relación con los beneficiarios de la información contable, se distinguen dos tipologías: las personas naturales o jurídicas (usuarios externos) que se relacionan con la empresa, tales como proveedores, instituciones financieras, organismos fiscalizadores e inversionistas. Los administradores en los diferentes niveles de la organización, los cuales requieren de la información para tomar decisiones. Los usuarios del sistema de información contable constituyen la base del diseño, implantación, desarrollo y control del mismo.

La información contable constituye un elemento imprescindible para la planificación y el control de las operaciones, en toda organización, independientemente de su naturaleza. En este sentido, la información que utilizan los administradores es aquella procesada en gran parte por el sistema contable, o que proviene de la información que se genera de dicho sistema. En el ámbito organizacional no es discutible que la información es fundamental para el proceso gerencial. De allí, se puede afirmar que la información constituye la esencia de la administración, pues ninguno de los procesos implícitos en la conducción de negocios (planificación, organización, dirección, motivación y control) coexiste sin apoyarse en la misma. Esto conduce a afirmar que para ser competitivos en una economía global y abierta se exigen herramientas informativas que permitan dar respuesta a las inquietudes de usuarios internos y externos.

Con base en la competencia y en el desarrollo

tecnológico actual, los sistemas de información se constituyen en el elemento clave para diseñar la estrategia de permanencia de las pequeñas y medianas empresas en el mercado, sin menoscabo del principio de desarrollo sostenible. El desarrollo tecnológico debe conducir a la profundización en el campo de las aplicaciones contables a la economía, es decir, trasluce una redimensión teórica y práctica en cuanto a las posibilidades para la contabilidad como herramienta de gestión y, por lo tanto, como fundamento en la toma de decisiones. Según lo anterior, se infieren tres niveles de decisión en los cuales el sistema de información contable desempeña un importante rol. Estos niveles son:

(1) Estratégico: en el que se decide el futuro de la empresa en el largo plazo;

(2) Táctico: en éste se definen las políticas, los procedimientos y los planes de la estrategia; lo que conduce a establecer las acciones en el corto plazo, para el alcance de los objetivos del largo plazo;

(3) Operativo: en este nivel se toman las decisiones y, en consecuencia, se realizan las acciones evidenciadas en los distintos intercambios y flujos de recursos de la empresa con el medio con el cual se interrelaciona.

Ahora bien, cada uno de estos niveles tiene sus necesidades en cuanto a información. Estas necesidades están asociadas con el grado de responsabilidad; esto quiere decir que "a mayor nivel de responsabilidad en las decisiones se requiere información más global; en cambio, al bajar hacia los nivel operativos, la necesidad de desagregar o descomponer la información aumenta." (Lozano, 2004)

El nivel operativo se configura en el primero y en la base de la pirámide de responsabilidad. En este nivel se requiere información relativa al procesamiento de las transacciones y, se deriva aquella información necesaria para las actividades de control. El segundo nivel, es decir, el táctico, comprende la consecución de información para la obtención y distribución de los recursos en aras del

alcance de los objetivos organizacionales. El tercer y último nivel, ubicado en la cúspide de la pirámide, incluye requerimientos de información de naturaleza estratégica. (Gráfico 1)



Gráfico 1. La Contabilidad como Sistema de Información. Tomada de Lozano, Bertha, 2004.

Tomando en cuenta la interrelación entre los tres niveles descritos, cada uno de éstos se constituye en procesador y generador de información en los casos en que alguno de dichos niveles solicite información de otro. De esta forma, las decisiones que tomen los gerentes de las empresas, necesariamente redundarán en acciones basadas en información generada por los diferentes niveles descritos.

En el contexto señalado, el sistema contable se convierte en un elemento imprescindible para la gerencia, aun cuando, para su mayor efectividad, este sistema debe replantear sus servicios y, por lo tanto, sus funciones. Esto, en el sentido de proporcionar información más cónsona y completa, es decir, información ajustada a un panorama globalizado.

Visto lo anterior, los informes contables tradicionales pueden ser redimensionados mediante notas que otorguen calidad a la información; de esta forma, se plantean algunos retos importantes para la contabilidad en cuanto a servir de soporte para la toma de decisiones. Algunos de estos retos se refieren a: (1) Las empresas, principalmente las pequeñas y medianas, deben proveerse de

diseños de sistemas de contabilidad mediante los cuales puedan derivar información “multivalente”, más aún cuando se está profundizando en los conceptos de la contabilidad ambiental y la contabilidad social. (2) El control eficaz de la gestión reclama innovadoras mediciones de los activos, pasivos y capital empresariales.

En estos términos se origina el compromiso de proveer información relevante y necesaria que permita dar respuesta oportuna y adecuada a las necesidades de la gerencia. Esto exige de los sistemas de contabilidad flexibilidad en la información, pues ésta, debe significar la respuesta a las situaciones cada vez más cambiantes.

7. El sistema de información contable de las pequeñas y medianas empresas y las categorías de un sistema de información contable ideal.

La caracterización del sistema de información contable de las pequeñas y medianas empresas, conduce a una reflexión en cuanto al “deber ser” de este sistema ante las demandas de los usuarios y la presencia de tecnología punta. En general un sistema de información contable tiene como esencia los procesos computacionales y, en consecuencia, incluye: hardware y software; manuales de procedimientos contables; modelos para la realización de los análisis financiero y de gestión, formularios y, por supuesto una base de datos. El sistema de información contable tiene como propósito fundamental ofrecer información para planificar la gestión de la empresa y, garantizar el control de las acciones que realizan quienes son responsables de conducir la organización.

Todo sistema de información se representa en un conjunto de elementos que se interrelacionan para la consecución de datos, los cuales se procesan y se convierten en información que se almacena y se distribuye de acuerdo a los usuarios que la requieran. En este sentido, la contabilidad se configura en un sistema de información que capta, procesa, almacena, emite y distribuye

información para la toma de decisiones. Al respecto al diseñar el sistema de información contable deben tomarse en consideración entre muchos aspectos, los siguientes:

- Personal involucrado en el manejo del sistema
- Denominación de los sistemas y equipos informáticos a utilizar.
- Detalles de las transacciones.
- Denominación de los formularios y avales a utilizar.
- Salidas (documentos como declaraciones, cheques, notificaciones, etc).
- Usuarios de la información.
- Controles para garantizar exactitud, seguridad e integridad de la información.
- Procedimientos para el tratamiento de casos calificados como “excepciones”.
- Métodos para recibir y enviar información.

El sistema de información contable y los otros sistemas de mercadotecnia, recursos humanos, producción, finanzas, entre otros; componen un mega sistema de información, representado en la empresa. Esto determina una nueva visión de empresa, como ente que se interrelaciona permanentemente con el medio ambiente, razón por la cual no puede coexistir de manera aislada. (Gráfico 2).

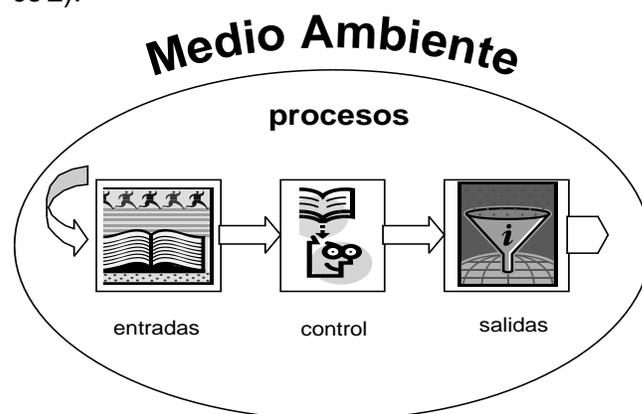


Gráfico 2. La Empresa: Mega Sistema de Información. Elaboración propia.

Por esta razón, no es acertado concebir al sistema de información contable basado sólo en los requerimientos de usuarios internos.

8. El Sistema de Información Contable en una Gestión Eficiente y para la Innovación

En la actualidad los sistemas de información contable se consideran instrumentos de competencia. Esto parte de la opinión de que los sistemas, más que facilitadores en cuanto a recolección, procesamiento y análisis de los datos de manera aislada, son generadores de valor-conocimiento en las organizaciones, en virtud de dar paso a la creatividad y a la innovación, siempre bajo la concepción sistémica de flexibilidad y transparencia.

La innovación conduce a la consecución de los objetivos organizacionales, bajo una concepción de eficiencia, tomando en consideración los cambios latentes en el entorno y las oportunidades de los negocios. El nexo entre la innovación y el desarrollo de las organizaciones es evidente, por cuanto las empresas de alto desempeño son aquellas con una elevada capacidad de innovación y con una destacada participación en los mercados internacionales. Para el logro de esta posición, las organizaciones realizan importantes inversiones en tecnología, asociada con elevados niveles de creatividad, lo que les otorga a la vez destacadas ventajas competitivas. La condición de competitividad va de la mano de la eficacia, eficiencia y efectividad de las organizaciones.

El contar con sistemas de información contable adecuados asegura una toma de decisiones con efectos más satisfactorios. En este sentido, un sistema de información debe diseñarse de tal forma que permita monitorear y reportar la situación actual, las tendencias y los cambios en las categorías que tienen un impacto significativo en el desempeño organizacional.

9. El cambio de paradigma y sus efectos en los sistemas de información

En el ámbito organizacional, se da una serie de

tareas con distinto grado de complejidad, que se deben abordar sistemáticamente. Para esto, es imprescindible realizar esfuerzos en lo que respecta a la disminución o eliminación de desperdicios y, en consecuencia, al aumento de la productividad, a través del mejor uso de los recursos disponibles. Se infiere que, junto a estos esfuerzos, es necesario emprender acciones orientadas a perfeccionar los distintos sistemas de información, en aras de corregir procesos, optimizar el uso de los insumos y, en fin, consolidar la posición financiera y satisfacer los requerimientos de clientes y usuarios.

Lo anterior obliga a las empresas, en particular a las pequeñas y medianas, a aplicar estrategias de reconversión, que significan inversiones de importante valor monetario en la absorción de tecnologías avanzadas relacionadas con sistemas organizativos, contables y de comercialización que favorezcan el desarrollo y permanencia en ambientes dinámicos y exigentes. En este sentido, se hace inaplazable la modernización de los distintos procesos de administración y de producción, para lo cual es perentorio realizar gastos en investigación y desarrollo. Todo ello conduce a un cambio de paradigma en cuanto a que las empresas no sólo deben buscar ser productivas; además, deben asegurar su presencia y posicionamiento en el mercado, desarrollando diferencias frente a la competencia, en lo relativo a las tecnologías, a la calidad de los procesos y de los productos y a la capacidad de gestión. Es, entonces, convertir la ventaja competitiva en estrategia de la empresa, en un todo de acuerdo con las nuevas condiciones de mercado, con el proceso de globalización de los negocios y con las exigencias de innovación bajo la concepción de sostenibilidad.

Bajo este contexto se deben producir cambios en cuanto al diseño de los sistemas de información, de manera de apoyar las metas de naturaleza estratégica de las empresas. De allí que una política coherente en sistemas incluya el desarrollo de la tecnología informática como: las telecomunicaciones, el telemarketing, el correo electrónico, etc. Las ventajas derivadas de la disponibilidad de información en tiempo real son significati-

vas; por esta razón, la adopción de novedosas tecnologías lleva consigo esfuerzos en cuanto a adecuación organizativa y a técnicas de gestión.

El nuevo paradigma muestra la integración de todos los elementos involucrados en las organizaciones, centrando la atención en la vinculación de las tareas, con el propósito de alcanzar los resultados deseados. Este enfoque encuentra su soporte en todas las posibilidades de integración ofrecidas por la tecnología informática, pues ésta, con base en un idioma universal, promueve la interconexión de actividades, unidades organizacionales y empresas. En esta vertiente, el sistema de información contable desempeña un importante rol, por cuanto se garantiza "información mucho más oportuna, mayor cantidad de información, mayor transparencia, operación más eficiente y una plataforma adecuada para competir internacionalmente." (Medina y Espinosa, 2004)

El enfoque planteado se basa en una perspectiva holística, bajo la cual se producen continuos flujos de información y evaluación permanente de las decisiones. Además, se incorpora la necesidad de la constante interacción entre distintas empresas para constituir bloques de competitividad. De allí, las alianzas estratégicas empresariales se constituyen en una estrategia para atender a las demandas de la alta tecnología. Por esta razón, en el caso de las pequeñas y medianas empresas se fortalecen los sistemas organizacionales como unidades integradas a través de redes.

10. Conclusiones

El sistema económico en el que se desenvuelven las pequeñas y medianas empresas se fundamenta en la información y en los conocimientos; por lo tanto, estos dos elementos se configuran en determinantes para la generación de la rentabilidad esperada. No puede obviarse que las distintas variables que cualifican los cambios y la incertidumbre propician la innovación y el desarrollo de la tecnología de la información; todo lo cual obliga a las organizaciones y a sus administradores a redimensionar sus formas de pensar, ser y hacer. De allí que la tecnología de la información,

en sus variadas dimensiones, ha sido expresión de la globalización económica de los negocios, mediante la modificación de los esquemas tradicionales de procesamiento de datos, de producción y de distribución, asegurando destacados niveles de competencia de las organizaciones.

En este orden de ideas, en las pequeñas y medianas empresas resulta importante que los gerentes agreguen valor al proceso de toma de decisiones, a través del sistema de información contable que apoye a los niveles estratégico, táctico y operativo. Además de considerar las bondades de otros sistemas, tales como el estadístico, el de producción, el de finanzas, etc. Esto porque actualmente existen destacadas debilidades en relación con el sistema de información que sirve de soporte a la gerencia de este importante sector empresarial.

Sumado a lo anterior, debe considerarse a la contabilidad como un elemento proactivo e integral de la sociedad de la información y, por ende, del conocimiento, pues su producto se sintetiza en la información financiera que sirve de base para ejercer el control, la dirección y, por lo tanto, la acertada toma de decisiones.

Finalmente, para el diseño de un sistema de información contable es importante considerar a la tecnología como medio para responder a las exigencias de los usuarios. En estos términos, las tecnologías de información adquieren un alto valor estratégico, ya que están cambiando las necesidades de los usuarios de la información, así como la forma en que las empresas realizan sus procesos; particularmente, el proceso de planificación con soporte tecnológico se ha convertido en instrumento clave para la aparición del nuevo paradigma fundamentado en la construcción de las estrategias de los negocios con base en la tecnología de la información. Esto quiere decir que el sistema de información contable debe convertirse en soporte de la instrumentación de estas estrategias en las empresas, más aún cuando el mismo contexto económico en el que se desenvuelven está caracterizado por la presión, la competitividad y las nuevas reglas impuestas por la globalización.

Referencias Bibliograficas

- Lozano, B. (2004). **La contabilidad como un sistema de información proactivo ante el cambio de paradigma.** Disponible en <http://www.azc.uam.mx>. [Consulta: 2004, Octubre 25]
- Mazza, A. (2004). **Escritos de tecnología de la información.** (1^{ra}. ed). Argentina: Ediciones Cooperativas.
- Medina, C. y Espinosa M. (2004). **La tecnología de la información y sus efectos en las organizaciones actuales.** Disponible en <http://www.azc.uam.mx>. [Consulta: 2004, Septiembre 29]
- Peña, A. (1998). **Validez de la aplicación de la contabilidad financiera como herramienta gerencial en la pequeña y mediana empresa del Área Metropolitana de Mérida. Un estudio evaluativo.** Trabajo de grado de maestría no publicado, Universidad de Los Andes. Venezuela.
- Pérez, W. y Stumpo, G. (2002). **Las pequeñas y medianas empresas industriales en América Latina.** México: CEPAL. Disponible en <http://www..ilo.org>. [Consulta: 2005, Mayo 20]
- Ramírez, J. (2004). **Sistema de información para la empresa valor-conocimiento: algunas ideas para su diseño.** Disponible en <http://www.azc.uam.mx>. [Consulta: 2004, Noviembre 03]
- Soto, S. (2005). **PyMEs: ¿ERP o ASP?.** Universidad Virtual de Monterrey. Disponible en <http://www.gestiopolis.com>. [Consulta: 2005, Mayo 19]

Estructura de Colocación y Rendimiento Inicial de Salidas a Bolsa: Tecnológicas Frente a No Tecnológicas*

Quintana, David e Isasi, Pedro

*Investigación financiada por el Ministerio de Ciencia y Tecnología a través del proyecto TRACER, Ref: TIC2002-04498-C05-04.

David Quintana

Doctor en Ciencias Empresariales,
Ingeniero Técnico en Informática
de Gestión, UNED, España y
Licenciado en Ciencias Económicas
y Empresariales, Universidad
Pontificia Comillas, España.
Profesor Ayudante Departamento de
Informática, Universidad Carlos III.
dquintan@inf.uc3m.es

Recibido: 14-01-05
Revisado: 08-04-05
Aceptado: 01-06-05

Pedro Isasi

Doctor en Informática, Universidad
Politécnica de Madrid, España y
Licenciado en Informática, Universidad
Politécnica de Madrid, España.
Catedrático de Universidad
Departamento de Informática,
Universidad Carlos III.
isasi@ia.uc3m.es

En este trabajo se analiza la relación entre el rendimiento inicial y la estructura de la colocación de las acciones admitidas a cotización. El objetivo del estudio es determinar hasta qué punto la fuerza y la naturaleza de esta relación están influidas por el sector de actividad y, concretamente, por la pertenencia o no al sector tecnológico. Para ello se han ajustado modelos de regresión lineal sobre dos muestras segmentadas de compañías estado-unidenses. La comparación de los resultados sugiere que la diferencia entre ser de tipo tecnológico o no, se extiende más allá de una mera prima de riesgo y afecta profundamente a la forma en que la estructura afecta a la infravaloración.

Palabras clave: salida a bolsa, rendimiento inicial, sector.

RESUMEN

This paper studies the influence of the offering structure over first-day return of initial public offerings. The objective is to determine whether the nature and strength of this relationship is influenced by the sector of activity, and more specifically, by being a tech company or not. In order to that, two linear regression models were fitted to a segmented sample of US companies. The comparison of the results suggests that the consequences being a tech company, go beyond a mere risk premium and affect the way that structure influences underpricing.

Keywords: initial public offering, underpricing, sector.

ABSTRACT

1. Introducción

La literatura académica viene documentando desde hace muchos años la existencia de importantes movimientos en el precio de las acciones durante el día de su admisión a cotización. La diferencia entre el precio de oferta y el de cierre generalmente conlleva ganancias importantes que no son fácilmente justificables. Como ejemplo de su magnitud, Ritter y Welch (2002) encontraron un rendimiento medio del 18,8% sobre una muestra de 6.249 salidas a bolsa que tuvieron lugar en los Estados Unidos entre 1980 y 2001¹.

El estudio de este fenómeno se ha consolidado como una de las líneas de investigación más activas en finanzas. Esto hace que sea frecuente encontrar en las revistas académicas de mayor prestigio internacional artículos proponiendo teorías acerca de la naturaleza del fenómeno.

Entre las más consolidadas, están las que vinculan el rendimiento inicial a la estructura de la colocación. Será en distintas facetas relacionadas con este aspecto en las que las que se sustente este estudio.

Es habitual considerar que el sector de actividad puede ser una variable determinante del rendimiento inicial. Por otro lado, es especialmente destacable el caso de las compañías pertenecientes al sector tecnológico. Éstas presentan una serie de características, como el tamaño o el perfil de riesgo, que habitualmente se consideran dignas de control en los modelos explicativos lineales. La forma tradicional de abordar el problema consiste en la incorporación de variables dicotómicas que toman valor cero o uno en función de la pertenencia a segmentos de carácter tecnológico.

Cabe la posibilidad de que la influencia de este factor se refleje en algo más que una prima de riesgo. Puede que estas compañías se vean afectadas por la forma en la que se organiza la colocación de una forma distinta al resto y que este

hecho quede enmascarado por el uso de la variable dicotómica.

El objetivo de este trabajo es comparar la influencia de una serie de variables relativas a la estructura de colocación sobre el rendimiento inicial, en función de la pertenencia o no al sector tecnológico.

2. Análisis

En este apartado se presentará la metodología a emplear para, a continuación, detallar las variables explicativas. Posteriormente, se aportarán detalles sobre la muestra y, finalmente, abordar la sección dedicada a los resultados.

2.1. Metodología

Dado que el objetivo final es explicar el rendimiento inicial, es obligado comenzar facilitando una explicación formal sobre qué se entiende exactamente por el término. Se denomina *rendimiento inicial* de una acción al cambio porcentual entre el precio de oferta al precio de cierre del primer día menos el rendimiento del índice general del mercado en que cotiza, es decir:

$$R_i = \left(\frac{P_{c_i} - P_{o_i}}{P_{o_i}} \right) - \left(\frac{M_{c_i} - M_{a_i}}{M_{a_i}} \right)$$

Donde:

R_i : Rendimiento inicial de la acción i .

P_{o_i} : Precio de oferta de la acción i .

P_{c_i} : Precio de cierre de la acción i .

M_{a_i} : Índice de mercado al cierre del día anterior en que la acción i fue admitida a cotización.

M_{c_i} : Índice de mercado al cierre del día en que la acción i fue admitida a cotización.

Los índices empleados en el análisis fueron el S&P 500, el NASDAQ Composite y el AMEX Composite, en función del mercado en que fuese admitida a cotización la compañía.

La metodología a seguir es bastante sencilla. Una vez sean presentadas las variables explicativas, se ajustarán modelos de regresión lineal²

¹ Media no ponderada de la diferencia entre los precios de salida y el primer precio de cierre.

² Todos los modelos de regresión contenidos en este trabajo han sido estimados con Econometric Views 3.1.

sobre dos muestras, una de ellas compuesta por compañías tecnológicas y otra por no tecnológicas, con el objeto de comparar los resultados.

Como paso previo a la estimación de los modelos, se aplicará el contraste de heterocedasticidad de White al 5%. Esto permitirá determinar si la hipótesis básica de la regresión lineal de que la varianza de los residuos del modelo es constante se cumple o no. En caso de no poder rechazar la hipótesis de heterocedasticidad, se emplearán covarianzas y desviaciones consistentes con la presencia de ésta, con el objeto de conseguir unos estadísticos que nos permitan determinar con precisión la relevancia de las variables explicativas.

A partir de este punto, se estimarán unas primeras regresiones que contarán con todas las variables explicativas propuestas. Una vez hecho esto, se descartará en cada modelo aquella variable entre las que presenten una relación menos clara con el rendimiento inicial, las no significativas al 5%, cuyo estadístico t tenga un menor valor absoluto. Este proceso se repetirá hasta que todas las variables resulten significativas. Fruto de lo anterior, se identificarán modelos parsimoniosos.

2.2. Variables Explicativas

La forma de organizar la operación de colocación tiene una enorme importancia a la hora de determinar el comportamiento a corto plazo de las acciones. Son muchos los académicos que, bajo distintos enfoques, han hecho de este aspecto el centro de su investigación. Este trabajo abarcará seis variables relacionadas con este particular: prestigio de los asesores financieros; rango inicial de precios; revisión final del precio; precio de la colocación; porcentaje de capital emitido y el tamaño de la colocación.

2.2.1. Prestigio de los Asesores Financieros (PRESTIGIO)

Uno de los factores en el ámbito de las salidas a bolsa cuya influencia ha sido más estudiada es la elección de coordinador global. La literatura ha

tratado extensamente la influencia de la reputación del banco de inversiones sobre el comportamiento de la acción a corto plazo. Merecen especial mención los trabajos de Neuberger y Hammond (1974), Neuberger y La Chapelle (1983), Beatty y Ritter (1986), Johnson y Miller (1988) y Carter y Manaster (1990) que muestran una relación inversa entre el prestigio y el rendimiento del primer día. Un trabajo posterior de Beatty y Welch (1996) puso de manifiesto que esta relación podría haber cambiado de signo a principios de los '90s.

Siguiendo el método propuesto por Balvers *et al* (1988), la influencia de los asesores se modelará mediante una variable dicotómica. El valor de ésta será igual a uno si entre los asesores principales se encuentran entidades prestigiosas, y a cero en caso contrario. Todo asesor que aparezca de forma consistente durante los años del estudio entre los 25 bancos que dirigieron operaciones por un importe más elevado, participará de la condición de reputado.

2.2.2. Rango Inicial de Precios (AMP_RAN)

Tras considerar la importancia de elegir un buen grupo de colocadores, se procederá a tratar la influencia de una de sus funciones principales, que es la elección de un rango orientativo de precios que presentar a los inversores en las primeras etapas del proceso de salida a bolsa.

La literatura tradicionalmente sostiene que rangos amplios están asociados a rendimientos más elevados. La justificación sería que estos denotan dificultad por parte del emisor y sus asesores para establecer una valoración adecuada, lo que a su vez debería traducirse en primas de riesgo más elevadas.

Siguiendo a Hanley (1993), se usará como índice explicativo el porcentaje sobre el precio mínimo del rango que supone el precio máximo.

2.2.3. Revisión Final del Precio de Venta (REV_RAN)

Hanley (1993) propone que la relación entre el precio final de oferta y el rango no vinculante puede interpretarse como un signo de incertidum-

bre sobre las expectativas de la compañía y, por tanto, es susceptible de influir en el rendimiento a corto plazo. Según esta autora, una importante revisión al alza o a la baja del precio podría ser interpretado por el mercado como un mayor riesgo *a priori* que se reflejaría en un mayor rendimiento inicial. La variable que propone para medir este efecto responde a la expresión:

$$S = \frac{|P_f - P_e|}{P_e}$$

Donde:

P_f : Precio final de la oferta.

P_e : Precio esperado. Punto medio del rango de oferta.

2.2.4. Precio Final de Oferta.

El indicador recién presentado se apoyaba para su cálculo en el precio de emisión. Esta misma cifra, sin ninguna alteración, puede ser incluida como variable explicativa. Chalk y Peavy (1987) encontraron una relación inversa entre el precio de emisión y el rendimiento durante el primer día. Un trabajo posterior de Brennan y Hughes (1991) también abunda en la relevancia de esta variable.

Tal y como ocurría en el caso de la reputación de los asesores financieros, la tendencia documentada por Chalk y Peavy (1987) podría haber cambiado en los '90s. Beatty y Welch (1996) detallan cómo el cambio de muestra desde la primera versión de su estudio, que empleaba datos de los '80s, hasta la última conllevó un cambio de signo en esta relación que la hacía inconsistente con las teorías clásicas.

2.2.5. Proporción de Capital Emitido (RETENIDO)

En numerosos trabajos se ha puesto de manifiesto la existencia de relación entre el movimiento de precios del primer día y el porcentaje de capital retenido por los accionistas iniciales en la colocación. Entre otros, se pueden mencionar los trabajos de Leland y Pyle (1977), Grinblatt y Hwang (1989) o Aggarwal *et al* (2002).

Desgraciadamente, para un buen porcentaje de las operaciones no se dispone de un desglose del porcentaje de acciones primarias y secundarias que fueron colocadas. Por esta razón, se ha aproximado esta variable a través de la proporción de acciones que se colocó en la salida a bolsa con respecto al número de acciones de la compañía que no formó parte de la operación.

2.2.6. Tamaño de la Colocación (LTAM)

Esta variable representa el logaritmo del tamaño de la emisión medido en millones de dólares excluyendo la opción de sobresuscripción. La literatura ha recogido desde Ritter (1984) una relación inversa entre el tamaño de la colocación y el rendimiento. Beatty y Ritter (1986) emplean el inverso del tamaño como indicador *a priori* de la incertidumbre asociada a la compañía.

Muchos artículos posteriores, como los de Megginson y Weiss (1991), Hansen y Torregrosa (1992) o Jain y Kini (1999), entre otros, recurren a una representación alternativa que coincide con la que se usará en este trabajo. En general, las compañías de mayor tamaño se caracterizan por tener una base accionarial más amplia y ser más conocidas por los posibles inversores, hecho que se traduciría en una menor asimetría de información y, por tanto, en un menor riesgo de inversión.

2.3. Descripción de la muestra

A pesar de que abundan los trabajos que ponen de manifiesto que este fenómeno tiene un alcance global, la mayor parte de los estudios están centrados en los Estados Unidos. Este trabajo no es una excepción, y la razón fundamental es la mayor facilidad de acceso a datos.

La muestra empleada recoge información relativa a 400 salidas a bolsa que tuvieron lugar entre 1996 y 1999. Los mercados considerados han sido el NASDAQ, AMEX y NYSE. La muestra no incluye compañías financieras, fondos de inversión, ADRs ni *unit offerings*³.

³ Venta conjunta de acciones y otros activos, normalmente *warrants*.

Los datos fueron obtenidos del proveedor de información Hoovers Online. En algunos casos, se recurrió a IPO Data Systems e IPO.com como fuentes suplementarias. El estudio también emplea índices de los tres mercados mencionados. La información relativa a los *composites* del NASDAQ y AMEX se obtuvo de la NASD⁴ y se usó Bloomberg como fuente de los cierres diarios del S&P 500.

Las 400 compañías se dividen en dos grupos de igual tamaño: Tecnológicas y No Tecnológicas. Como criterio para clasificar las empresas en una categoría u otra, hemos empleado la definición de IPO Data Systems. Todos los años, esta compañía realiza una serie de informes entre los que se encuentra una lista con todas las salidas a bolsa relacionadas con el sector tecnológico. En la base de su estudio se encuentra el código primario de actividad industrial declarado por cada empresa en el folleto de emisión.

El cuadro 1 muestra los principales estadísticos descriptivos correspondientes a las distintas variables explicativas para cada una de las dos categorías propuestas. Esta información permite apreciar las diferencias en la forma en que se estructuran las salidas a bolsa en cada segmento.

Cuadro 1: Estadísticos descriptivos

	AMP_RAN	INFR_AJ	LTAM	PRECIO	RETENIDO	REV_RAN	PRESTIGIO
Muestra Tecnológica							
Media	0,15	0,11	1,53	11,91	0,57	0,09	0,54
Mediana	0,15	0,08	1,54	11,50	0,43	0,08	1,00
Máximo	0,40	0,48	2,95	26,00	2,33	0,50	1,00
Mínimo	0,00	-0,27	0,70	3,50	0,09	0,00	0,00
Desv. Típ.	0,08	0,13	0,46	5,09	0,39	0,09	0,50
Muestra No Tecnológica							
Media	0,16	0,39	1,53	11,58	0,42	0,11	0,59
Mediana	0,18	0,19	1,56	11,00	0,35	0,08	1,00
Máximo	0,40	2,48	2,89	27,00	2,07	0,60	1,00
Mínimo	0,00	-0,22	0,65	4,00	0,06	0,00	0,00
Desv. Típ.	0,08	0,54	0,38	4,59	0,30	0,11	0,49

2.4. Resultados

Siguiendo el esquema propuesto, a continuación se exponen los resultados obtenidos a partir de los modelos ajustados sobre las muestras recién presentadas.

2.4.1. Muestra No Tecnológica

Al aplicar la regresión lineal sobre el conjunto de todas las variables, se obtiene un modelo con una capacidad de ajuste limitada. El estadístico R^2 apenas alcanza un valor de 0,096, es decir, apenas somos capaces de explicar el 10% de la variabilidad del rendimiento inicial a través de una relación lineal entre las variables explicativas propuestas y la variable dependiente. Entre las variables consideradas, sólo el precio muestra una probabilidad asociada estadístico t superior al 5% y, por tanto, resulta significativo.

El protocolo propuesto de eliminación sucesiva de variables no significativas lleva resultados muy similares. Como se puede apreciar en el cuadro 2, el modelo queda reducido a la variable mencionada más una constante, sin apenas ceder capacidad explicativa.

Cuadro 2: Modelo no tecnológico

Variable dependiente: INFR_AJ				
Observaciones incluidas: 200				
Variable	Parámetro	Desv. típ.	Estadístico t	Prob.
C	0,01	0,02	0,61	0,54
PRECIO	0,01	0,00	4,47	0,00
R^2	0,09	Estadístico F		19,97
R^2 corregido	0,09	Prob (Estadístico F)		0,00
Durbin-Watson	2,06			

El coeficiente asociado al precio es positivo, lo que implica que a mayor precio, mayor es el rendimiento inicial. Este resultado parece chocante, puesto que contradice la teoría clásica, pero no supone una novedad. Como ya se adelantó en el apartado dedicado a la descripción de las variables, Beatty y Welch (1996) ya difundieron resultados en este sentido.

⁴ National Association of Securities Dealers

2.4.2. Muestra Tecnológica

Al igual que en el caso anterior, la estimación del modelo lineal sobre la muestra tecnológica parte de la verificación de la homocedasticidad de los datos. En este caso, el contraste de White nos lleva a hacer ajustes sobre las covarianzas y desviaciones típicas.

El modelo inicial, que considera todas las variables, aporta resultados muy distintos a los anteriores. La proporción de variables significativas a niveles convencionales se invierte, pasando de una a todas menos una. Sólo el tamaño parece no contribuir a la capacidad explicativa del modelo. Ésta, sube de manera notable desde 0,09 a 0,35.

Al estimar una segunda regresión, eliminando el tamaño, se obtiene el modelo detallado en el cuadro 3. La capacidad de ajuste es muy similar a la anterior y las cinco variables que ya resultaban explicativas en el modelo anterior conservan su condición. La proporción de capital retenido muestra un coeficiente negativo (-0,25) y resulta significativa al 5%. Esto último se aprecia en que el valor absoluto del estadístico t es relativamente alto, con lo que la probabilidad de que la variable sea irrelevante es prácticamente nula. Tal y como se esperaba, cuanto más diluyen su participación los inversores originales, menor es la señal de calidad que emiten al mercado y más bajo es el rendimiento inicial. En este mismo sentido se presenta la relación con la amplitud del rango de precios. Frente a lo que habríamos anticipado, los rangos amplios están asociados a un menor rendimiento inicial.

La relación entre el precio de oferta final y el rango de precios no vinculante propuesto a los inversores es positiva, lo que era de esperar. A mayor revisión, mayor incertidumbre y, con ello, mayor prima en forma de rendimiento inicial.

Hay otras dos variables que presentan coeficientes de un signo que podría llamar la atención. La primera de ellas, el precio, muestra el mismo comportamiento que puso de manifiesto sobre la muestra no tecnológica. La segunda es el prestigio de los asesores financieros. En este caso, los

asesores financieros reputados no sólo no aseguran menores subidas iniciales de precio, sino que aportan una prima considerable. Tal y como pasaba con el precio, la inconsistencia con el modelo tradicional tiene precedentes. Beatty y Welch (1996) ya anticiparon este tipo de resultados.

Cuadro 3: Modelo tecnológico

Variable dependiente: INFR_AJ				
Observaciones incluidas: 200				
Desv. típ. y covarianzas consistentes con heterocedasticidad según White				
Variable	Parámetro	Desv. típ.	Estadístico t	Prob.
C	0,09	0,15	0,59	0,56
AMP_RAN	-1,43	0,44	-3,29	0,00
PRECIO	0,04	0,01	3,67	0,00
PRESTIGIO	0,15	0,07	2,17	0,03
RETENIDO	-0,25	0,08	-3,15	0,00
REV_RAN	0,97	0,44	2,19	0,03
R ²	0,34	Estadístico F		20,30
R ² corregido	0,33	Prob(Estadístico F)		0,00
Durbin-Watson	2,35			

3. Conclusiones

En este trabajo se ha estudiado, mediante modelos de regresión lineal, la influencia de una serie de variables relacionadas con la forma de estructurar una salida a bolsa sobre el rendimiento del primer día en función del segmento de actividad.

La comparación de los modelos deja claro que la forma de organizar la colocación afecta de forma distinta a las compañías tecnológicas y a las no tecnológicas. Sólo el precio de colocación conserva capacidad explicativa en los dos casos. Además, esta variable resulta ser la única significativa sobre la muestra no tecnológica. La diferencia de la capacidad explicativa de los modelos también es notable. La calidad de los ajustados sobre la muestra tecnológica es substancialmente más alta.

Todo esto hace suponer que el uso de modelos distintos en función del sector de actividad podría ser beneficioso. Los resultados apuntan a que el uso de variables dicotómicas para controlar la influencia de la pertenencia al sector tecnológico podría resultar inadecuado, ya que ésta afecta de forma notable a la forma en que las variables explicativas podrían estar influyendo sobre el rendimiento inicial.

De forma adicional, los resultados apoyan los resultados de un estudio de Beatty y Welch (1996) que sugería que la influencia del precio y el prestigio de los asesores financieros podrían haber cambiado de signo en los últimos años. Sin embargo, frente a lo que cabría anticipar, los rangos amplios parecen asociados a un menor rendimiento inicial.

Referencias Bibliográficas

- Aggarwal, R.K., Krigman, L. y Womack, K.L. (2002). Strategic IPO underpricing, information momentum, and lockup expiration selling. **Journal of Financial Economics**. Vol. 66, N° 1, pp. 105-137.
- Balvers, R.J., McDonald, Bill y Miller, Robert E. (1988). Underpricing of new issues and the choice of auditor as a signal of investment banker reputation. **Accounting Review**. Vol. 63, N°4, pp. 605-622.
- Beatty, R.P. y Ritter J.R. (1986). Investment banking, reputation, and the underpricing of initial public offerings. **Journal of Financial Economics** vol. 15, N°1/2, pp. 213-232.
- Beatty, R.P., (1989). Auditor reputation and the pricing of initial public offerings. **Accounting Review**. Vol. 64, N°4, pp. 693-709.
- Beatty, R.P., y Welch, I. (1996). Issuer expenses and legal liability in initial public offerings. **Journal of Law and Economics**. Vol. 39, pp. 545-602.
- Carter, R.B., Dark, F.H. y Singh, A.K. (1998). Underwriter reputation, initial returns, and the long-run performance of IPO stocks. **Journal of Finance**. Vol. 53, pp. 285-311.
- Carter, R.B., y Manaster, S. (1990). Initial public offering and underwriter reputation. **Journal of Finance**. Vol. 45, pp. 1045-1067.
- Grinblatt, M. y Hwang, C.Y. (1989) Signalling and the pricing of new issues", **Journal of Finance**. Vol. 44, pp. 393-420.
- Hanley, K.W. (1993). The underpricing of initial public offerings and the partial adjustment phenomenon. **Journal of Financial Economics**. Vol. 34, N°2, pp. 231-250.
- Hansen, R.S. y Torregrosa, P. (1992). Underwriter compensation and corporate monitoring. **Journal of Finance**. Vol. 47, N°4, pp. 1537-1555.
- Jain, B.A. y Kini, O. (1999). On investment banker monitoring in the new issues market. **Journal of Banking and Finance**. Vol. 23, pp. 49-84.
- Johnson, J.M. y Miller, R.E. (1988). Investment banker prestige and the underpricing of initial public offerings. **Financial Management**. Vol. 17, N°2, pp. 19-29.
- Leland, H. y Pyle, D. (1977). Informational asymmetries, financial structure and financial intermediation. **Journal of Finance**. Vol. 32, pp. 371-387.
- Meggison, W.L. y Weiss, K.A. (1991). Venture capitalist certification in initial public offerings. **Journal of Finance**. Vol. 46, N°3, pp. 799-903.
- Neuberger, B.M., Hammond, C.T. (1974). A study of underwriters' experience with unseasoned new issues. **Journal of Financial and Quantitative Analysis**. Vol. 9, N°2, pp. 165-177.
- Neuberger, B.M., La Chapelle, C.A. (1983). Unseasoned new issue price performance on three tiers: 1975-1980. **Financial Management**. Vol. 12, N°3, pp. 23-28.
- Ritter, J.R. (1980). The 'hot issue' market of 1980. **Journal of Business**. Vol. 57, N°2, pp. 215-241.
- Ritter, J.R. y Welch, I. (2002). A review of IPO activity, pricing, and allocations. **Journal of Finance**. Vol. 57, N°4, pp. 1795-1828.

Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización*

Viloria, Norka

*Este artículo es producto de un trabajo de investigación financiado por el CDCHT-ULA

Norka Viloria

Licenciada en Contaduría Pública.
M.Sc. en Administración.
Doctora en Ciencias de la Educación.
Profesora Titular de la Facultad de
Ciencias Económicas y Sociales,
Universidad de los Andes.
ggalarraga@cantv.net

Recibido: 07-04-05
Revisado: 27-06-05
Aceptado: 15-07-05

Las organizaciones, para lograr sus objetivos, deben establecer un mínimo de reglas de operatividad, a las que se puede denominar *control interno*. El control interno, como objeto de revisión por parte del contador público, está sujeto a regulaciones nacionales e internacionales, pero es responsabilidad de la gerencia su puesta en marcha y óptimo funcionamiento. Esta investigación, de tipo analítico, que se llevó a cabo en el Municipio Libertador del Estado Mérida, y cuyo objetivo era analizar los factores que inciden en el control interno de una organización, tuvo como resultado fundamental el hecho de que las empresas no diseñan el control interno bajo la óptica de sistemas, y no toman en cuenta los factores recomendados por el informe COSO, ya que hacen énfasis en la estructura de la organización y el control de ciertas áreas operativas, sin visualizar al sistema de control interno de forma integral.

Palabras Clave: Organización, Control, Sistemas.

RESUMEN

Organizations must to establish a set of operative rules, which can be named internal control, in order to achieve their objectives. The internal control, as an object to review for the public accountant, is ruled by national and international standards, but its functions and optimal performance, is a responsibility of the management. This research, of an analytical type, was made in the Libertador Municipality of Mérida State, Venezuela, in order to analyze those factors which incide in the internal control of an organization. The results showed the lack of design of the internal control by the organizations, from the systems view. Furthermore, those factors recommended by COSO report are neglected. The studied enterprises emphasized on organization structure and the control over certain operative areas, neglecting the internal control system as a whole.

Key words: Organization, Control, Systems.

ABSTRACT

1. El Control Interno Organizacional como Objeto de Estudio

La organización puede visualizarse como un espacio con puntos de referencia claros, normativas, autoridad y comportamiento planificable, donde se insertan individuos con intereses particulares, experiencias y conocimientos; y, adicionalmente, los individuos y la organización se encuentran inmersos en un intercambio permanente entre sí mismos y con el entorno, y que, producto de estos intercambios, modifican la actuación del individuo y de la organización y, a su vez, el entorno es modificado por las actuaciones de los mismos.

Es importante, entonces, dado el intercambio constante entre los individuos y la organización, establecer un mínimo de reglas que permitan la operatividad organizacional. Este mínimo de normas se conoce como Sistema de Control Interno. Sin embargo, pareciera que las organizaciones se han constituido más por hacer y con base en la experiencia, que por estudios de planes de negocios y diseño organizacional. Esto ocasiona que los sistemas de control interno no respondan a las necesidades organizacionales.

Por otra parte, el control interno es evaluado por los Contadores Públicos en su rol de auditores, y para ello utilizan como normativa marco la Publicación Técnica N° 2 de la Federación Venezolana de Colegios de Contadores Públicos (1998), como "comprende ... todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas por el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia" (p.310). Esta definición está presente también en el *Statement on Auditing Standards (SAS) N° 1*, del Instituto Americano de Contadores Públicos, que en su control interno define al control interno como:

El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio,

para proteger sus activos. Verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a la práctica ordenada por la gerencia. (1948)

En 1949, en una modificación a la misma norma, subdivide al control interno en:

- *Controles contables*: Dirigidos a la protección de los activos y confiabilidad de los registros contables.
- *Controles Administrativos*: Dirigidos a la eficiencia de las operaciones y el apego a las prácticas de la gerencia.

Estas definiciones de control interno lo perciben, más que como un sistema interactuante, como un plan estático y sectorizado, sin tomar en cuenta factores como el recurso humano, la tecnología y el contexto o ambiente organizacional, y presenta las siguientes debilidades:

1. No expresa efectivamente ningún concepto de control interno
2. No asume a la organización como un sistema coordinado y en constante movilidad,
3. Se limita a la salvaguarda de los activos, ignorando otros aspectos como los pasivos y el capital o patrimonio de la organización
4. Presupone la búsqueda de exactitud de datos contables, por lo cual ignora las estimaciones contables
5. Descansa su eficiencia en la preexistencia de manuales y procedimientos organizacionales (Viloria, 1998)

En 1992, después de un largo período de discusión, el *Committee of Sponsoring Organizations* de la *Treadway Commission*, *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, creado en Estados Unidos de Norteamérica en 1985 (comité que fue creado con el propósito de definir un nuevo marco conceptual de Control Interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que se venían utilizando), propone un nuevo concepto de Control Interno y lo define como:

Un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y Eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las Leyes y normas aplicables (www.cosirosales.com)

Para diversos investigadores y como propuesta del Informe COSO, se establece que el control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí, que se derivan del estilo de dirección de la Organización y se encuentran integrados en el proceso de gestión; estos componentes son: el entorno de control, la evaluación del riesgo, el sistema de información, las actividades de control y la supervisión del sistema de control.

Por otra parte, en una revisión empírica a los resultados de diversas auditorías efectuadas en organizaciones privadas del Estado Mérida, se puede visualizar que las debilidades más comunes del sistema de control interno en las organizaciones son:

1. No existen en la mayoría de las organizaciones planes ni manuales que permitan conocer las funciones de los empleados, así como tampoco conocen los objetivos organizacionales

2. No están claras las líneas de autoridad ni de comunicación,

3. Escasa segregación de funciones, independientemente del tamaño de la organización, la responsabilidad de tareas que pueden inducir a irregularidades o fraudes, recaen en una sola persona,

4. No existe un adecuado control sobre los activos organizacionales,

5. No está clara la *entidad* o figura jurídica de la organización, encontrándose, por una parte, incongruencias entre ésta y la formulación de la información financiera y, por la otra, que se confun-

de la personalidad jurídica de los dueños o socios con la de la organización,

6. No se percibe al sistema contable como un factor más que interactúa en la organización, sino como un ente independiente, que tiene fines tributarios, por lo que no se toma en cuenta, en muchos casos, para la toma de decisiones.

Parecería, entonces, que el sistema de control interno organizacional no está siendo tomado en cuenta en toda su dimensión y que ello puede incidir en la eficiencia y eficacia de la misma, la cual puede poner en riesgo la posibilidad de continuar operando en un determinado mercado. Ante esto, la investigación planteada se formuló como objetivo general analizar los factores que inciden en el funcionamiento del sistema de control interno organizacional.

De acuerdo al alcance de su objetivo, la investigación se puede tipificar como *analítica*, y, de acuerdo con la fuente de los datos, *de campo*. Para obtener la información se clasificó a las organizaciones privadas registradas en el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales y ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida, de acuerdo al número de empleados, y se tomó, como población objeto del presente estudio, ciento doce (112) empresas con más de veinte trabajadores inscritos en la mencionada dependencia. Para escoger la muestra, se estratificó por sector de actividades y se aplicó la estadística para obtener el tamaño de la misma, la cual ascendió a cuarenta y dos (42) empresas. Para obtener la información se aplicó un cuestionario a los gerentes o contadores de las organizaciones involucrados con el diseño o supervisión de los sistemas de control interno, con la finalidad de obtener una descripción de los mismos y poder determinar los factores que inciden en el sistema de control interno. La validez y confiabilidad del cuestionario aplicado se sometió a revisiones de expertos en contenido, en ortografía y redacción, y se realizaron pruebas piloto para comprobar de forma empírica si las respuestas se relacionaban con las interrogantes planteadas. Para analizar los resultados se utilizó

la estadística descriptiva como análisis cuantitativo, asociándose los resultados con la revisión documental, para tener una capacidad interpretativa de los fenómenos en forma más amplia.

1.2 Del Análisis del Control Interno Organizacional

De acuerdo con los parámetros de un sistema de control interno, se establecieron una serie de preguntas a las organizaciones estudiadas, relacionadas con el entorno de control, la evaluación de riesgos, el flujo de la información, las actividades de control y la supervisión del sistema propiamente dicho.

El entorno de control: El contexto o ambiente donde se desarrollan las actividades organizacionales debe estar signado por la filosofía de gestión de la gerencia, donde el control debe basarse en la integridad y el compromiso ético de los accionistas, el cual debe reflejarse en todos los niveles de la organización. Es importante, también, que la organización tenga clara tanto su visión como su misión, y compartirla con todos los miembros de la misma, para generar el sentido de pertinencia y motivar la capacidad de logro; de lo contrario, el conflicto de intereses impedirá alcanzar las metas organizacionales, y obstaculizará el cumplimiento de las normas de control interno. Para lograr un entorno de control apropiado deben tomarse en cuenta aspectos tales como: la estructura organizacional, la división del trabajo, el estilo de gerencia y el compromiso por ser mejores. (Whittington, 2004)

Al consultarles a los accionistas o gerentes de las organizaciones sobre si se tomaron en cuenta las normas de conducta y ética para los socios, 23% de los accionistas no tomaron en cuenta ninguna norma de conducta o ética en el momento de constitución de la empresa. Sin embargo, 80% de los encuestados manifiestan que se incluyen principios de integridad y valores éticos en las funciones de sus empleados y que éstas se realizan por escrito en el momento de la contrata-

ción, lo cual garantiza el conocimiento formal de los principios y valores éticos de la gerencia.

En cuanto al compromiso de ser competentes como organización, 46% de los encuestados manifestó que no lo incluyen en su misión organizacional, por lo cual este valor, que se refleja en el ambiente organizacional, se encuentra en minusvalía, pudiendo la empresa ser eficaz, pero no eficiente, en sus labores.

Al consultarles sobre el diseño organizacional, la división de la autoridad, la responsabilidad y los deberes entre los distintos miembros de la organización, 77% de los encuestados consideró que su estructura organizacional es formal. En cuanto a los criterios para establecer la estructura organizacional, se les presentaron los siguientes: líneas de autoridad, responsabilidad del cargo y concentración de deberes; 81% optó por las líneas de autoridad, 42% por la responsabilidad del cargo y 42% por la cantidad de deberes concentrados en una persona. Destaca el hecho de que sólo 19% de los encuestados optaron por las tres alternativas. Las organizaciones estudiadas tienden a ser verticales y centralizadas, donde generalmente las decisiones son tomadas de forma unilateral, por lo que el control interno reposa en una estricta supervisión de las actividades.

Evaluación de los Riesgos: Se entiende por riesgo la causa probable de que no se consigan los objetivos organizacionales. La organización debe prever, conocer y abordar los riesgos con los que se enfrenta, para establecer mecanismos que identifiquen, analicen y disminuyan los correspondientes. En una organización se pueden distinguir dos tipos de riesgos: El *riesgo inherente* y el *riesgo de control*. El riesgo inherente se relaciona con las actividades propias de la organización, es decir, las que por sí mismas pueden ocasionar conflictos e incidir en la posibilidad de continuar con la premisa de Negocio en Marcha, y el riesgo de control se relaciona con las alteraciones organizacionales que pueden sucederse por efectos del funcionamiento del sistema interno. Al consultarse sobre si se identifican los riesgos organizacionales

85% contestó de forma afirmativa, pero al pedirles que identificaran estos riesgos sólo una de las organizaciones identificó riesgos inherentes al propio negocio (la organización tiene como objeto social la salud); el resto de las organizaciones encuestadas identifican riesgos de control relacionados con áreas operativas, como el efectivo, el manejo de los inventarios y el control de las ventas.

Actividades de control: En el diseño organizacional deben establecerse las políticas y procedimientos que ayuden a que las normas dictadas por la gerencia se ejecuten con una seguridad razonable, para, de forma eficaz, enfrentar los riesgos que existen respecto a la consecución de los objetivos de la organización. Dentro de las actividades de control más comunes se pueden mencionar, el control del desempeño y el procesamiento de la información.

De las organizaciones estudiadas, 46% utilizan la revisión del desempeño como actividad de control; el resto de las organizaciones (53%) utiliza controles de aplicación relacionados con controles de entrada y salida de bienes; autorización de las transacciones y cotejo durante el procesamiento de la información. Destaca que 54% de las organizaciones no toma en consideración la segregación de funciones, tales como: autorización, registro y custodia, lo cual contraviene uno de los principios básicos de un sistema de control interno óptimo.

Información y comunicación: El personal de una entidad debe no sólo captar una información, sino también intercambiarla para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones. La clave del aprendizaje organizacional se encuentra en el nivel de eficacia de la transmisión del conocimiento de cada individuo que pertenece a ella.

Al consultarse a las organizaciones sobre su flujo de información y comunicación, se observó que 88% de las organizaciones considera importante respetar las líneas jerárquicas comunicacionales, y esto corrobora la estructura piramidal de la mayoría de las organizaciones. En cuanto a la información contable, 88% de las empresas manifiestan que sus registros contables son oportunos y que los estados financieros se origi-

nan de los mismos. Sin embargo, al solicitarle su opinión sobre los criterios que inciden en el funcionamiento del control interno, manifiestan como problemas del sistema de control interno: la falta de comunicación oportuna entre los distintos niveles organizacionales, la delegación de funciones, la falta de documentación de las operaciones y la educación y falta de experiencia del personal que labora en estas áreas. Este contraste de respuestas hace pensar que, efectivamente, en las organizaciones encuestadas no se dan actividades de control adecuadas para proteger los objetivos organizacionales.

Supervisión: Todo el proceso ha de ser monitoreado, con el fin de incorporar el concepto de mejoramiento continuo; así mismo, el sistema de control interno debe ser flexible para reaccionar ágilmente y adaptarse a las circunstancias. De acuerdo a la periodicidad de la supervisión, se puede clasificar en *permanente* o *periódica*. La supervisión es permanente cuando la acción se hace de forma continua, y en muchos casos es jerarquizada, es decir, el trabajo se va revisando desde los niveles inferiores (los que ejecutan la acción) hasta los niveles superiores, que son los responsables de la misma. La supervisión será periódica cuando se establecen plazos para su realización, tales como las revisiones que realizan los auditores externos o los comisarios.

Al requerirse a los encuestados sobre las actividades de supervisión al sistema, manifestaron que no existe un seguimiento oportuno a los procedimientos establecidos, y, en otros casos, no existen tales procedimientos, por lo que las actividades de supervisión se ven limitadas. Esta percepción de poco o escaso monitoreo a las actividades del sistema se corroboran al solicitarle que evalúen el sistema de control interno de su organización, ya que 50% no lo considera óptimo, 26% lo considera óptimo y 24% no respondió.

Conclusiones

El sistema de control interno debe estar interrelacionado con todas las actividades de la organización, debido a que debe incluir las medidas nece-

sarias para que la gerencia pueda realizar un seguimiento eficaz a todos sus recursos. Para Pérez, “es mucho más que un instrumento dedicado a la prevención de fraudes o al descubrimiento de errores accidentales en el proceso contable; constituye una ayuda indispensable para una eficiente administración” (1999, p. 32).

Al realizar el estudio tomando como base lo recomendado por el informe COSO para el diseño del sistema de control interno, se pudo determinar que los factores que inciden en su diseño se relacionan con:

- La estructura organizacional, como una parte del ambiente o del contexto, se asume como una estructura vertical y se respetan las líneas de autoridad. No se da importancia a los valores organizacionales de integridad, ética y compromiso, por ser mejores en el momento de constitución de la organización, aunque se comunican a los empleados.
- Aplicación de medidas puntuales de seguridad en el manejo de inventarios y procesamiento de la información, y no se aplican medidas de desempeño. No se considera importante la segregación de funciones.
- No se evalúan los riesgos inherentes a la actividad del negocio, pero sí se identifican áreas de riesgo de control, tales como el efectivo y el manejo de los inventarios.
- Las organizaciones estudiadas dejaron de lado aspectos como la comunicación constante con todos los niveles jerárquicos, y este es un punto que consideran crítico en sus organizaciones. En cambio, dan importancia al registro oportuno; esta variable puede estar relacionada con la presión fiscal y los deberes tributarios que se derivan de las operaciones.
- En cuanto a la supervisión del propio sistema, se percibe como escasa y que debe mejorarse.

Se puede concluir que estas organizaciones han obviado que el control interno debe ser un sistema, lo cual implica un conjunto de partes o actividades que trabajan de forma integrada para alcanzar un conjunto de objetivos, y que, en el caso del control interno, este sistema es complejo ya que interactúa con su medio. El sistema de control interno se puede catalogar como un sistema abierto o complejo, debido a que éste interactúa con el entorno y es capaz de adaptarse a las condiciones del mismo; pero, a su vez, se adapta al ambiente. Es importante que los responsables del diseño del sistema de control interno promuevan la integralidad como mecanismo eficiente para el logro de los objetivos organizacionales.

Referencias Bibliográficas

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1998). **Declaración de principios de Contabilidad y Normas de Auditoría**. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público.
- Instituto Americano de Contadores Públicos (1992) **Informe COSO**. Disponible en www.cosinrosales.com. Búsqueda realizada en marzo 2005.
- Instituto Americano de Contadores Públicos (1973) **Declaración de Normas de Auditoría (SAS N° 1)**. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos (compilación).
- Pérez, F (1999). **Auditoría Financiera**. México: McGraw-Hill.
- Viloria, N. (1998) **El control Interno: Un análisis de la normativa existente**. Mérida: Actualidad Contable.
- Whittington, R y Pany K. (2004) **Principios de Auditoría**. México: McGraw-Hill.

POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES TRABAJOS DE GRADO Y TRABAJOS ESPECIALES DE GRADO

MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES TRABAJOS DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Acevedo, ClaraInés	Propuesta de una Metodología para la Práctica de Auditorías Integrales en la Empresa PROULA S.A. División Medicamentos ubicada en el Estado Mérida.
Arellano, Mercedes	La Ética del Contador Público en su desempeño como Gerente de las Empresas del Sector Bancario en el Municipio Libertador del Estado Mérida.
Bonetti L., Gabriela	Estudio Situacional de las Empresas Inscritas y Aceptadas en la Zona Libre Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida. Período 1995-2003.
Cabriles, Isolda	Cambio en el bienestar económico producido por un aumento en la tarifa del servicio de agua potable. Caso: Usuarios residenciales del Acueducto Regional del Táchira en el Municipio San Cristóbal.
Camacho, Fredy	Los Principios Tributarios consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y sus efectos en la Gestión Fiscal del Municipio Libertador.
Cerrada, Gladis	Impacto de los beneficios fiscales en materia de Impuesto sobre la Renta y a los Activos Empresariales en el desarrollo del sector pecuario. Caso: Municipio Alberto Adriani del Estado Mérida Lapso 1996-2000.
Chacón, Gildaly	Análisis de las Alternativas de Administración de la Presentación de Antigüedad Propuestas en la Ley Orgánica del Trabajo.
De Freitas, Sandra	Fusión de las Instituciones Financieras Venezolanas y su efecto en la Estructura Contable de la Banca Universal. Caso: Banco Mercantil / Interbank.
Eslava, Rolando	Valoración Económica de los Pasivos Ambientales generados por la empresas hoteleras en la Cuenca del Río Mucujún: Técnica de Gasto Preventivo.
Gómez, Mabedg	Diseño de un Sistema de Costos basado en actividades para las empresas comercializadoras y distribuidores de productos perecederos. Caso: Jugos Mérida.
Humbría, Johny	Propuesta de una Metodología para cuantificar y valorar Impactos Ambientales en Proyectos Viales. Caso: Estado Trujillo
Luciani, Laura	Análisis del Costo de un Estudiante de Pregrado atendido por Escuela de la FACES ULA

MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES TRABAJOS DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Marcuzzi, Marino	Análisis de los Sistemas de Contabilidad General en las Empresas del Sector Hotelero tres estrellas ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida
Márquez, Yelitza	Efectos Organizacionales de los Procesos de Fusión por Absorción y Transformación de las Entidades de Ahorro y Préstamo en Banco Universal. Caso: Merenap C.A. y del Sur E.A.P.
Márquez R., Maria M.	El Desempeño Docente de los Contadores Públicos basado en estrategias de la neurociencia (IUTE)
Méndez, Saray	Propuesta de una Metodología para la Práctica de Experticias Contables en el CICPC (PTJ) del Estado Mérida
Menesello, Graciela	El Comportamiento Ético del Contador Público en la práctica de Auditoría.
Molina P. Nury	El Comportamiento Ético del Contador Público en el Ejercicio de la Docencia. Caso: Escuela de Administración y Contaduría Pública Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Núcleo Mérida.
Molina R. Ana	Aspectos Estructurales para la Presentación de los Estados Financieros ante el Sector Bancario. Un Diagnóstico Situacional, en las Empresas Comerciales del Municipio Libertador del Estado Mérida.
Molina, Víctor Hugo	Evaluación de las Metodologías de Ajustes por Inflación aplicadas en Venezuela. Caso: PROULA.
Monagas, Dulce	Análisis de los Procesos de Gerencia Universitaria en la Escuela de Economía de la FACES-ULA: Un Enfoque Sistemático
Monagas, Marisela	Una Visión de la Calidad del Sistema de Información Contable de la Empresa Construcciones C.A., desde la Óptica Gerencial.
Monsalve R. Belkis	Estrategias presupuestarias para la optimización de los recursos en las gobernaciones. Caso: Gobernación del Estado Mérida.
Moreno, Johana	Criterios Ambientales en las Organizaciones Empresariales adscritas a la ZOLCCyT del Estado Mérida
Oropeza, Lucia	Diagnóstico Situacional del Proceso Presupuestario de la ULA Hídricos. Caso: Aguas de Mérida S.A.
Patiño, Antonio	Diseño de un sistema estratégico de control de gestión pública. Caso: Contraloría General del Estado Mérida.
Quintero, Luis	Estimación de los Pasivos Ambientales mediante la Técnica Obligaciones Económicas de los Usuarios de los Recursos Hídricos. Caso: Aguas de Mérida C.A.

MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES TRABAJOS DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Quintero B. Maria E.	Análisis de la incidencia de la normativa técnico legal ambiental contenida en la ley de diversidad biológica sobre la contabilidad corporativa.
Ramírez, Elizabeth	Responsabilidad del Contador Público frente a la Información Financiera.
Ramos, Andrea	Diseño del Cuadro de Mando Integral para las Estaciones de Servicio de la Ciudad de Mérida
Reinosa P., Doris	Factores que Inciden en la Conformación de los Costos Ambientales en el Proceso de Extracción del Aceite de Palma.
Rivas, Luis	La Incidencia de la Administración del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos en las Finanzas Públicas del Municipio Libertador Período 95-99.
Rojas Moreno, Emily	Diseño de un Sistema de información para la verificación patrimonial de las Empresas en el Registro Mercantil. Caso: Registro mercantil primero del estado Mérida.
Román, Nélica	Capital Intelectual. Principal Generador de Éxito en las Empresas del Siglo XXI
Sáez S., Belkis	Análisis del Proceso de Recaudación de los Impuestos sobre Inmuebles Urbanos e Industria y Comercio en el Municipio Trujillo, Estado Trujillo.
Santiago, María	El Contador Público como Elemento Fundamental para el Desarrollo de la Pequeña y Mediana Empresa del Área Metropolitana de Mérida
Telles, Marco	Lineamientos Estratégicos para la Implantación del Balance Scorecard en el Dpto. de Costos de la Empresa Siderúrgica del Orinoco.
Torres, María Guadalupe	Aspectos Contables presentes en la Ley Aprobatoria del Convenio sobre Diversidad Biológica. Caso: Promotora de Proyectos de la ULA. División Medicamentos
Urdaneta, Maria Alejandra	Valoración Económica Ambiental del Costo del Agua en el Municipio Trujillo. Estado Trujillo.

ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS TRABAJOS ESPECIALES DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Altuve, Carol	Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio y su Incidencia en la Capacidad Contributiva del Sujeto Pasivo del Municipio Campo Elías del Estado Mérida.
Álvarez N., Marbeth P.	Efecto jurídico y económico de la Obligación Tributaria en Materia de impuesto a los activos empresariales en una empresa del estado. Caso: Compañía Nacional de Reforestación (CONARE).
Aponte, Delmary	Impacto de las Rebajas por Inversión en Materia de Impuesto Sobre la Renta en el Desarrollo del Sector Hotelero durante los años 1994-2001. Caso: Municipio Libertador del Estado Mérida.
Avendaño, Luis	Estudio de los Impuestos de Bebidas Alcohólicas por Preparación de Productos Destilados (Aguardiente) en el Estado Mérida.
Avendaño, Yoly	Análisis del Proceso de Fiscalización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Caso: Región Los Andes Mérida Año 2000.
Becerra M., Francisca	Estudio de los factores que determinan la Base Imponible del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos del Municipio Libertador del Estado Mérida
Bustamante, Xiomara	Propuesta de Cultura Tributaria aplicable a los Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Una Propuesta en el Marco del Municipio Tovar, Estado Mérida.
Calderón, Arturo Luis	El Draw Back como Régimen Aduanero Incentivador de las Empresas en Venezuela.
Castillo, Frank	Modernización aduanera en Perú y Venezuela, a objeto de su aplicabilidad en otros sistemas aduaneros.
Corredor, Ramón	Incidencia de Convenio para evitar la doble tributación en el flujo de las inversiones provenientes de los EE.UU. de Norteamérica en la República Bolivariana de Venezuela.
Delgado, Mileida	Análisis de las Sanciones para Incumplimiento de Deberes Formales en Materia de Impuesto al Valor Agregado.
Díaz Solano, Doris S.	Análisis de la relación del principio de Renta Mundial establecido en la ley de Impuesto sobre la renta con los conflictos de la doble imposición. Caso: Aplicación en Venezuela.
Espinoza, Danny	Diagnóstico del Proceso de Fiscalización Empleado por el SENIAT, Región Los Andes, Sector Mérida, en Materia de ISLR
Fuenmayor, Luz Marina	Consecuencias Económicas y Sociales del Conflicto Colombo-Venezolano por el Tránsito Fronterizo en Relación con el Transporte Terrestre de Mercancía.

ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES MENCION: TRIBUTOS TRABAJOS ESPECIALES DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
García, Mayela	Implicación Económica de los Activos Empresariales en el Sector Turístico Caso: Valle Grande La Culata, Estado Mérida
García, Norbith	Derecho de los Contribuyentes y sus Medios de Defensa frente a la Administración Tributaria Venezolana.
García V., Yuley Y.	Efectos del ajuste por inflación fiscal en la medición de la capacidad contributiva en materia de impuesto sobre la renta en Venezuela.
Guillén, Trina del Carmen	Límites de responsabilidad tributaria de los Contadores Públicos en el ejercicio de la profesión.
Guillén, Maricela	Elementos Subjetivos y Objetivos que Configuran los Ilícitos Tributarios Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad en la Legislación Venezolana.
Jáuregui, Ricardo	Estudio del Marco Legal Vigente en función del Control de los Ilícitos Aduaneros en Venezuela.
Lobo, Amador	Tratamiento Contable y Fiscal de los Costos y Gastos para la Determinación del ISLR.
Maldonado, Elsy	Estudio Comparativo de la Patente Vehicular en los Municipios Libertador, Campo Elías y Santos Márquina del Edo. Mérida, Periodo 2000.
Méndez Mora, Isaura	Impacto del Impuesto al Débito Bancario en la Banca Comercial. Caso: Banco Provincial, Oficina Tovar.
Méndez Rivera, Ana	Análisis del Gravamen a los Dividendos Establecidos en la Ley de ISLR.
Montes, Bermen	Análisis de los Mecanismos utilizados para recaudar el Impuesto de Patente de Industria y Comercio Caso: Municipio Libertador del Estado Mérida.
Mora, Lisbeth	I.V.A. en Venezuela. Sus Fortalezas y Debilidades.
Mora, María Eugenia	Indicios de Defraudación Tributaria en el Municipio Alberto Adriani del Estado Mérida.
Moreno A., Adriana	Las Medidas Antidumping de Venezuela a la luz de los Acuerdos Internacionales. Caso: Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA).
Muñoz, Lilibeth	Análisis de la Ordenanza sobre actividades económicas de servicio e índole similar en torno a su aplicación, durante el Periodo 1996 -2002. Caso: Municipio Francisco Javier Pulgar del Estado Zulia.
Pacheco, Carmen	Estudio Diagnóstico del Impuesto de Patente de Industria y Comercio en la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida.
Pereira, Yipsy	Análisis de la aplicabilidad del régimen simplificado de tributación para pequeños contribuyentes (Monotributo) en la ciudad de El Vigía Estado Mérida.
Pineda, María Andreína	Estudio Analítico de las Estrategias de Planificación del ISLR en Venezuela.

ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS TRABAJOS ESPECIALES DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Piñate, Jenny	Diagnóstico de la recaudación de Impuesto sobre Inmuebles Urbanos en el Municipio Libertador del Estado Mérida.
Prato, Marisel	Impacto del Débito Bancario en el sector Construcción. Caso de Estudio: Constructora M & P C.A.
Quintero, Mirna	La Evasión del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio a las Empresas que Ofrecen Bienes y Servicios. Caso: Municipio Libertador del Estado Mérida.
Ribeiro, Maria Francia	Política de Comercio Exterior Venezolana en el acceso a los mercados internacionales de productos no tradicionales.
Rincón, Lux Marina	Aplicabilidad de un nuevo Régimen de Exoneraciones del ISLR al Sector Agropecuario en Venezuela Caso: El Vigía
Rojas, Ana Marbella	El Impuesto sobre Inmuebles Urbanos y su incidencia en el Presupuesto de Ingresos del Municipio Libertador del Estado Mérida.
Rojas, Eli Saúl	El Impuesto sobre Actividad Comercial, Industrial o de índole similar y el beneficio que produce al Contribuyente. Caso: Municipio Alberto Adriani de la Ciudad de El Vigía, Estado Mérida.
Rojas Duque, Alba A.	Diagnóstico del Control Interno de la Alcaldía del Municipio Sucre del Estado Mérida.
Ruiz, Lenis	Análisis Retrospectivo del Ajuste por Inflación Fiscal Establecido en la Ley de ISLR.
Sánchez, Alba	Impuesto sobre Patente de Industria Comercio y Servicios Similares del Municipio Libertador del Estado Mérida y su Incidencia Económica en el Contribuyente.
Sepúlveda, Adelina	Diagnóstico del proceso de retención de impuesto sobre la renta. Caso: Facultades de la ULA Mérida.
Sulbarán, Ana	Propuesta para el Mejoramiento de la Gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar para el Municipio Tulio Febres Cordero del Edo. Mérida
Uzcátegui, Dorys	Impacto Económico de la ZOLCCYT del Estado Mérida sobre la Pequeña y Mediana Empresa.
Vielma, Zaida	Impacto financiero del impuesto municipal sobre la actividad económica comercial, industrial o de índole similar. Caso: Corporación Droguería Los Andes C.A.

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 éstos hayan sido aprobados para su publicación, con el objeto de mantener la uniformidad de estilo de la revista. No se devolverán los originales. Los autores recibirán dos ejemplares gratuitos de la revista en la cual se publique su trabajo.

La revista es de frecuencia semestral. La recepción de artículos se realizará durante todo el año. Los trabajos se enviarán a la siguiente dirección: **Coordinación de la Revista ACTUALIDAD CONTABLE FACES. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Núcleo La Liria. Edificio "F". Segundo piso. Mérida Venezuela. Teléfonos (0274) 2401111 Ext. 1043, (0274) 2401042. Fax: (0274) 2401040. Correo electrónico: actualidadcontable@hotmail.com**

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 Gráficos (figuras, dibujos, fotografías, mapas, planos, etc.). Los cuadros y gráficos 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 gráficos. 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.

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: actualidadcontable@hotmail.com**

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 Graphs (figures, drawings, photos, maps, prints, etc.). The charts and graphs should be put in separate pages. They must be number with Arabic numbered, 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 graph 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 seminars: 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: actualidadcontable@hotmail.com

SUSCRIPCIÓN A LA REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

Nombre:

Ocupación:

Institución:

Dirección:

.....

Ciudad: Estado:

Teléfono: Fax: e-mail:

TARIFAS (no incluye flete)

	Un ejemplar suelto	Anual (dos números)
VENEZUELA	Bs. 7.000	Bs. 14.000
EEUU	\$ 5	\$ 10

FORMA DE PAGO

Efectivo o cheques de gerencia a nombre de:
Ingresos Propios FACES

Depósito en cta. cte. No. 432-0-023492 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 Issue	Annual (two issue)
VENEZUELA	Bs. 7.000	Bs. 14.000
USA	\$ 5	\$ 10

PAYMENT FORM

Cash or money order to:
Ingresos Propios FACES

Deposit cta. cte. No. 432-0-023492 Banco del Caribe:
in account of Ingresos Propios FACES

ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

No. 1 / Noviembre 1998

EDITORIAL / Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

- **La Ética, la Moral y el Ejercicio Profesional** / Altuve Godoy, Germán
- **Costo Basado en las Actividades (ABC)** / Rincón de Parra, Haydeé
- **El Control Interno: Un Análisis de la Normativa Existente** / Viloría O., Norka
- **Reforma Ley Orgánica del Trabajo: Consideraciones Generales** / Casal de A., Rosa Aura
- **Contratos a Futuro** / Molina, Víctor H.

No. 2 / Junio 1999

EDITORIAL / Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

- **La Formulación de Objetivos en la Investigación Contable** / Zaá Méndez, José Rafael
- **Ambiente Conceptual e Integración de Metas** / Sulbarán G., Juan Pedro
- **Los Costos Ambientales** / Quintero de Contreras, María E.
- **Venezuela Frente a la Integración Económica Regional** / Peñaloza de García, Marlene
- **Las Expectativas de una Auditoría** / Viloría Ortega, Norka
- **La Contabilidad Como Ciencia: Fundamentos y Principios** / Borrás Atiénzar, Francisco

No. 3 / Diciembre 2000

EDITORIAL / Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

- **Filosofía de la Gerencia Universitaria** / Altuve Godoy, José Germán
- **Las Paradojas de la Globalización** / Peñaloza de G., Marlene
- **El Surgimiento de una Nueva Sociedad** / Aranguren, Manuel; Casal, Rosa A. y Viloría, Norka
- **La Motivación del Personal en la Pequeña y Mediana Empresa** / Bastidas A., María Carolina
- **Hacia la Búsqueda del Saber Científico en la Contabilidad** / Casal, Rosa Aura
- **Sistemas de Acumulación de Costos para Empresas de Servicios** / Molina, Olga y Morillo, Marysela
- **Cómo Elaborar un Estado de Costos en la Producción Vendida** / Morillo M., Marysela Coromoto
- **El Papel de la Contabilidad Financiera en las Pequeñas y Medianas Empresas** / Peña, Aura Elena

No. 4 / Enero-Junio 2001

EDITORIAL / Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

- **La Teoría de Acción: Posibilidades de Aplicación en el Ámbito Universitario** / Sulbarán, Juan Pedro
- **Línea de Investigación Denominada Las Ciencias Contables y Financieras. Su Epistemología y Aplicabilidad: Tema para la Discusión** / Contreras, Ismaira y Molina, Olga
- **Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos** / Morillo, Marysela
- **Calidad, Productividad y Costos: Análisis de Relaciones entre estos Tres Conceptos** / Rincón de Parra, Haydeé
- **Epistemología de la Ciencia Contable** / Viloría, Norka
- **Carga Fabril: Distribución vs Asignación** / Ovideo, Gaudino

ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

No. 5 / Enero-Junio 2002

EDITORIAL / Norka Viloría

ARTÍCULOS

- **La Gerencia Municipal del Ambiente en el Territorio de la Zona Libre, Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida (ZOLCCYT), Venezuela** / Ablan Bortone, Nayibe
- **Capital Intelectual y Generación de Valor** / Altuve, José G.
- **El Proyecto Educativo como Intención Ideologizante de la Acción de Gobierno** / Bastidas, María C. y Peña, Aura Elena
- **La Corriente Positiva y su Influencia en la Ciencia Contable** / Casal, Rosa Aura y Viloría, Norka
- **La Educación Andragógica: Una Estrategia Frente a los Problemas Ambientales** / Moreno, Fanny y Quintero de C., María
- **Diseño de Sistemas de Costeo: Fundamentos Teóricos** / Morillo, Moreno, Marysela Coromoto
- **El Marketing como Filosofía de Servicio** / Peñaloza, Marlene
- **Aspectos Contables Presentes en la Ley Aprobatoria del Convenio sobre Diversidad Biológica** / Torres Palacios, María Guadalupe.

No. 6 / Enero-Junio 2003

EDITORIAL / Marysela Morillo

ARTÍCULOS

- **Ideas para Impulsar la Investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes (FACES-ULA)** / Casal, Rosa Aura
- **Cambio de Paradigmas, Complejidad y Educación: Breves Comentarios para Fundar un Debate** / Ferguson, Alex
- **Nuevas Técnicas de Control y Gestión de Costos en Búsqueda de Competitividad** / Molina de P., Olga
- **Consideraciones sobre la Gerencia Universitaria en la Escuela de Economía de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes** / Monagas, Dulce
- **La Contabilidad de Costos y el Diseño de Mezcla de Productos** / Morillo Moreno, Marysela Coromoto
- **Internet y las Comunicaciones Corporativas: Reorientando la Formación Financiera de las Empresas** / Santaella, Germán
- **La Universidad de Los Andes como Organización Inteligente** / Viloría, Norka

No. 7 / Julio-Diciembre 2003

EDITORIAL / Nélide Román

ARTÍCULOS

- **Dimensión Ambiental en la Universidad de Los Andes, Actualidad y Perspectivas** / Quintero de C., María E. y Saavedra, Sol
- **La Contabilidad Dentro de un Modelo de Educación Recurrente del Pequeño y Mediano Empresario. Un Enfoque Emergente para la Eficiencia de la Gestión** / Peña, Aura Elena
- **Impacto de las Fusiones Bancarias en los Clientes Internos. Caso: Fondo Común Banco Universal - Venezuela** / Muñoz R., José F. y Requena M., Karen E.
- **Comentarios acerca del Proyecto de Ley de Hacienda Pública Estatal** / Ramos, Carlos
- **La Actualización del Contador Público en Venezuela: Un Reto Permanente** / Bastidas, María C.
- **La Contabilidad de Costes en los Hospitales de EE.UU. La Problemática de la Asignación de los Costes** / Monge, Pedro
- **El Problema de Clasificación de las Microempresas** / Tunal S., Gerardo

ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

No. 8 / Enero-Junio 2004

EDITORIAL / María Carolina Bastidas

ARTÍCULOS

- **Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción** / Ablan B., Nayibe y Méndez V., Elías
- **El riesgo en títulos valores. Métodos científicos. Comparación con el método intuitivo basado en la Cosmobiología. Caso: Empresa Alger** / Altuve, José Germán
- **Analfabetismo tecnológico: Efecto de las tecnologías de información** / Andrade B., Lucía
- **Indicadores para el control de gestión de procesos básicos en hoteles** / Ferrer, María Alejandra y Gamboa C., Teresa
- **El margen de operación específico y programable y el punto de equilibrio específico y programable. Luces amarillas en el tablero de las decisiones empresariales** / Kaplan, Alfredo
- **Indicadores no financieros de la contabilidad de gestión: herramienta del control estratégico** / Morillo M., Marysela
- **El neoinstitucionalismo como unidad de análisis multidisciplinario** / Pérez Pérez, Gabriel y Valencia E., Laura
- **Las ciencias de la educación a través del proceso administrativo** / Viloría, Norka y Casal, Rosa Aura

No. 9 / Julio-Diciembre 2004

EDITORIAL / Rosa Aura Casal

ARTÍCULOS

- **El uso del valor actual neto y la tasa interna de retorno para la valoración de las decisiones de inversión** / Altuve, José Germán
- **Alternativas de administración de la prestación de antigüedad propuestas en la Ley Orgánica del Trabajo** / Chacón, Gildaly y Casal, Rosa Aura
- **Una estimación del tipo de cambio real en Chile para el período 1970-1997** / Chuecos, Alicia
- **El espacio europeo de educación superior** / Monge Lozano, Pedro
- **La pequeña y mediana empresa ante el fenómeno inmanente de la globalización** / Peña, Aura Elena y Bastidas, María C.
- **Estimación de pasivos ambientales mediante la técnica Obligaciones Económicas de los Usuarios: Caso: Aguas de Mérida C.A.** / Quintero, Luis E. y Anido, José D.
- **Internacionalización de la Pequeña y Mediana Industria (PyMI)** / Rodríguez, Germán
- **Una aproximación a un enfoque holístico en auditoría** / Viloría, Norka

No. 10 / Enero-Junio 2005

EDITORIAL / Aura Elena Peña

ARTÍCULOS

- **La Calidad en la Microempresa Merideña y su Impacto en el Ambiente** / Carlos Bustos
- **Mecanismos de Transmisión de la Política Monetaria** / Chuecos, Alicia
- **Contabilidad de Costos: Una Evaluación a la Cátedra** / Molina, Olga
- **Las Normas Internacionales de Contabilidad** / Monge Lozano, Pedro
- **Análisis de la Cadena de Valor Industrial y de la Cadena de Valor Agregado para las Pequeñas y Medianas Industrias** / Morillo, Marisela C.
- **El Mix de Marketing: Una Herramienta para Servir al Cliente** / Peñaloza, Marlene
- **Política Científica Venezolana y su Influencia en las Universidades: Caso LUZ** / Suárez, Wendolin y Pereira de Homes, Lilia
- **Automatización de los Procesos de Trabajo** / Tunal Santiago, Gerardo

