

El uso del valor contable de las pymes venezolanas.
Utilidad de las NIIF en la banca venezolana.
Liderazgo transformacional y desgaste profesional de personal docente.
Momentos de la construcción de la Ciudad de Oaxaca.
Hacia la internormatividad de los costos sociorgánicos petroleros.
Algunas propuestas de simplificación administrativa y de recaudación del ISR.

*Revista
del Centro de
Investigación*

UNIVERSIDAD LA SALLE



*ISSN 1665-8612
(publicación electrónica)*

Nuestros autores

- **José Humberto Quintero Dávila.**
Lic. en Admón. de Empresas, Magíster en C. Contables y estudiante del Doctorado en C. Contables (Univ. de Los Andes, Venezuela).
- **José Baudillo Arellano Morales.**
Contador Público (Univ. Nac. Abierta), Mtría. en C. Contables y estudiante del Doctorado en C. Contables (Univ. de Los Andes, Venezuela).
- **Yosmary Carolina Durán Sánchez.**
Contadora Pública (Univ. de Andes), Magíster en Gerencia Financiera (Univ. Nac. Exper. "Rafael María Baralt") y estudiante del Doctorado en C. Contables (Univ. de Los Andes, Venezuela).
- **Ignacio Alejandro Mendoza Martínez.**
Lic. en Psicología (FES-Zaragoza-UNAM), Mtría. en Admón. (FCA UNAM), Candidato a Doctorado en Admón. (FCA-UNAM) y Doctorado en C. Admvas. (UATx).
- **Blanca Rosa García Rivera.**
Lic. en Ing. Industrial (UPIICSA-IPN), Mtría. en Admón. Industrial (CETYS) y Doctorado en C. con esp. en C. de Admón. (ESCA-IPN).
- **Héctor Torres Solís.**
Contador Público y Mtría. en Admón. de las Contribuciones (UNAM).
- **Ma. Enriqueta Mancilla Rendón.**
Contadora Pública y Mtría. en Admón. (Escuela Bancaria y Comercial, Campus Reforma), y Doctorado en C. de la Admón. (UNAM).
- **María de la Luz Maldonado Ruiz.**
Lic. en Sociología estudiante de la Mtría. en Estudios Políticos y Sociales (UNAM).
- **Deyanira Bernal Rodríguez.**
Lic. en Contaduría Pública, Mtría. en Finanzas Corporativas y Doctorado en C. Sociales (UAS).
- **Ma. Luisa Saavedra García.**
Contadora Pública (Univ. de San Martín de Porres, Perú), y Espec. en Finanzas, Mtría. y Doctorado en Admón. (UNAM).
- **Stephanía Alejandrian Alizo Theodorpu.**
Contadora Pública (Univ. de Los Andes), Esp. en Contaduría (Univ. Centroccidental-Univ. Zulia) y estudiante del Doctorado en C. Contables (Univ. de Los Andes, Venezuela)
- **Carmen Haydeé Peña Molina.**
Contadora Pública, Abogada y Magíster Scientiarum Mención C. Contables, (Univ. de Los Andes), Esp. en Derecho Laboral (Univ. Sta. María) y estudiante del Doctorado en C. Contables (Univ. de Los Andes, Venezuela).
- **Eli Saúl Rojas Ruiz.**
Contador Público, Esp. Tributario, Magíster en C. Contables y estudiante del Doctorado en C. Contables (Univ. de Los Andes, Venezuela).
- **José Ricardo Gómez Pérez.**
Contador Público, Abogado, Magíster Scientiarum Mención C. Contables y estudiante del Doctorado en C. Contables (Univ. de Los Andes, Venezuela).
- **Xiomara Maidett Agreda Palacios.**
Contadora Pública (Univ. de Los Andes), Magíster Scientiae en Gerencia de Empresas, Mención Finanzas (Univ. Exper. del Táchira) y estudiante del Doctorado en C. Contables (Univ. de Los Andes, Venezuela).
- **Marcela Astudillo Moya.**
Lic. en Economía, Mtría. y Doctorado en Admón. Pública (UNAM).
- **Irma Manrique Campos.**
Lic. y Mtría. en Economía (UNAM) y Doctorado en Economía (Pacific Western University, San Diego, EE. UU.).
- **María Antonieta Martín Granados.**
Contadora Pública, Abogada, Esp. en Admón. Fiscal y Doctorado en C. de la Admón (UNAM) y MBA (Univ. De Tulane, EE.UU.).

REVISTA DEL CENTRO DE INVESTIGACIÓN VOL. 10. NÚM. 39 ISSN: 1665-8612

Distribución y publicación: Dirección de Posgrado e Investigación de la Universidad La Salle

Comité editorial:

Dirección: Felipe Gaytán Alcalá (DPI)

Coordinadora Temática: María Enriqueta Mancilla Rendón (FN)

Coordinadora Técnica y diseño: María Concepción Fortes Rivas (DPyEI)

Apoyo Técnico: Zayra López Chávez (UNAM)

Corrección de Estilo y Cuidado Editorial: Felipe Gaytán Alcalá y María Concepción Fortes Rivas

Asesoría Legal: Javier Ramírez Escamilla (FD)

Especialistas Temáticos: José Sámano Castillo (UNAM) y Luis Arturo Rivas Tovar (IPN-GIO).

Correspondencia:



Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle.¹

Coordinación de Investigación, Dirección de Posgrado e Investigación,

Benjamín Franklin No. 47,

Col. Condesa, C.P. 06140, México, D.F.

Tel. 5278 95 00 ext. 2386, 2387 Fax. 5515 7631

E-Mail: <felipe.gaytan@ulsa.mx>

Publicación Electrónica, impresión de 30 ejemplares para resguardo bibliográfico.

Reservados todos los derechos Posgrado e Investigación de la Universidad La Salle. Reserva para el uso exclusivo del título no. 04-2002-052810271000-102, ante la Dir. Gral. de Derechos de Autor, Certificado de solicitud de título no. 7960 y Certificado de contenido no. 5638.

Los artículos firmados son responsabilidad exclusiva de los autores. El logotipo y la denominación de la Universidad La Salle son marcas registradas.

Publicación indizada en:

Los sistemas de resúmenes biblio-hemerográficos:

CLASE ([Citas Latinoamericanas en Ciencias Sociales y Humanidades](#)) de la DGB-UNAM.

iresie ([Índice de revistas de Educación Superior e Investigación Educativa](#)) de DGB-UNAM.

latindex ([Directorio de Publicaciones Científicas seriadas de América Latina, el Caribe, España y Portugal](#)). Y también se consulta en:

<<http://www.latindex.unam.mx/larga.php?opcion=1&folio=1333>>.

CATMEX ([Catálogo comentado de Revistas Mexicanas sobre Educación Superior e Investigación Educativa](#)) de la DGB-UNAM. Y también se consulta en: <<http://www.cesu.unam.mx/catmex/>>

Los índices:

redalyc ([Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal](#)). Y también en: <<http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/src/inicio/HomRevRed.jsp?iCveEntRev=342>>

EBSCO ([Servicios de Información](#)). En Fuente Académica Premier: <<http://ejournals.ebsco.com/>> ó <<http://www.ebscohost.com/thisMarket.php?marketID=1/default.asp>>.



Dirección de Posgrado e Investigación

¹ Publicación académica con arbitraje interno de periodicidad semestral, un foro plural que posibilita la divulgación amplia de temas, disciplinas, perspectivas teóricas, enfoques y metodologías cultivados en el campo de la investigación científica, humanística y tecnológica; su contenido se dirige a especialistas por área temática, investigadores y estudiantes de posgrado.

REVISTA DEL CENTRO DE INVESTIGACIÓN
UNIVERSIDAD LA SALLE
ISSN: 1665-8612
Vol. 10, Núm. 39 ENERO-JUNIO DE 2013
ÍNDICE DE CONTENIDO

TEMÁTICA: CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

Artículos de Investigación

THEME: Administrative Sciences

Research articles

- | | | |
|---|---------|---|
| El uso del valor contable en la gerencia de las pymes venezolanas.
<i>The use of the book value in the management of the Venezuelan SMEs.</i> | 5-22 | José Humberto Quintero Dávila |
| Utilidad de las Normas Internacionales de Información financiera en la banca venezolana.
<i>Usefulness of the international financial reporting standards in the Venezuelan banking.</i> | 23-32 | José Baudillo Arellano Morales |
| La contabilidad internacional: un enfoque para la presentación de información financiera.
<i>International accounting: an approach to presentation of financial information.</i> | 33-56 | Yosmary Carolina Durán Sánchez |
| Liderazgo transformacional y desgaste profesional de personal docente de Escuelas Normales del Estado de México.
<i>Transformational leadership in professional wear of teaching staff of normal schools in the State of Mexico.</i> | 57-80 | Ignacio Alejandro Mendoza Martínez
Blanca Rosa García Rivera |
| Estudio deóntico de las Donatarias con base en las teorías de Sax y Pareto.
<i>The donee deontic study based on the theories of Sax and Pareto.</i> | 81-87 | Héctor Torres Solís
Ma. Enriqueta Mancilla Rendón |
| Momentos de la construcción de la Ciudad de Oaxaca como producto turístico.
<i>Moments of the construction of the city of Oaxaca as a tourist product.</i> | 89-100 | María de la Luz Maldonado Ruiz |
| Análisis de la información gerencial del sector industrial de alimentos en Culiacán, Sinaloa, México.
<i>Analysis of the management information applied in the industrial sector of food in Culiacan, Sinaloa, Mexico.</i> | 101-118 | Deyanira Bernal Rodríguez
María Luisa Saavedra García |

ENSAYOS

Essays

- | | | |
|--|---------|--|
| Hacia la internormatividad de los costos sociorgánicos petroleros.
<i>Toward the internormativity of the sociorganics oil costs.</i> | 119-134 | Stephania Alejandrian Alizo Theodorou |
| Análisis de las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad (VEN.NIIF).
<i>Analysis of the differences between the international of financial reporting standards (IFRS) and the accounting principles (VEN IFRS).</i> | 135-149 | Carmen Haydeé Peña Molina |
| Análisis del marco normativo y legal del proceso de adopción de las Normas de Información Financiera en Venezuela (VEN NIF).
<i>Analysis of the policy and legal framework of the process of adoption of standards of financial reporting in Venezuela (VEN IFRS).</i> | 151-163 | Eli Saúl Rojas Ruiz |
| El proceso de adopción de estándares internacionales de contabilidad en Venezuela.
<i>The process of adoption of international standards of accounting in Venezuela.</i> | 165-180 | José Ricardo Gómez Pérez |
| Normas internacionales de información financiera: avances en su aplicación en Estados Unidos de América, México y Venezuela.
<i>International financial reporting standards: progress in their implementation in United States of America, Mexico, and Venezuela.</i> | 181-193 | Xiomara Maidett Agreda Palacios |
| Algunas propuestas de simplificación administrativa y de recaudación del ISR.
<i>Some proposals to simplify. Administration and collection of income tax</i> | 195-203 | Marcela Astudillo Moya, Irma Manrique Campos María Antonieta Martín Granados |

Directorio
Directory

Criterios de autor
Author's Criteria

Editorial

El presente número 39 de la [Revista del Centro de Investigación de la Universidad La Salle](#) (RCI) aborda un tema que a primera vista parece una cuestión técnica-procedimental en las empresas, cuando en realidad esconde una complejidad organizacional de la que depende su viabilidad en los negocios, y más aún, su inserción en la red de empresas, red social y su contribución al desarrollo de un país. Temas como contabilidad, normatividad, estándares y transparencia en las organizaciones dejan de ser un punto ciego, una caja negra custodiada con recelo, y pasan a formar parte de la información estratégica de una empresa que definen sus fortalezas, debilidades y la agenda que deberá cubrir para su óptimo desempeño económico.

El conjunto de artículos reunidos en este número es resultado del esfuerzo de la Dra. Ma. Enriqueta Mancilla Rendón por convocar a diversos especialistas que juegan un doble rol en el escenario de los negocios: consultores como académicos y viceversa, algunos de ellos cursando un posgrado en México y Venezuela. Las razones para convocar a varios colegas latinoamericanos, particularmente de Venezuela respondieron a un doble ejercicio. Primero, incorporar una mirada latinoamericana sobre la necesidad de construir un léxico común de análisis que permita ir más allá de las demandas del contexto y de los lenguajes particulares de las empresas. Segundo, el reto de analizar los procesos empresariales en dos países donde el Estado Nacional tiene diferentes pesos y alcances. En Venezuela el Estado es omnipresente y sobrerregulador mientras en México es burocrático y tardado en sus procesos por lo que en la práctica se vuelve una entidad permisiva de facto que no de jure. Cabe aclarar que los trabajos presentados no son estudios comparativos, sino análisis de cada caso y será el reto del lector tender los puentes entre los casos y entre países.

El índice de artículos y ensayos muestra el panorama empresarial en tres grandes temas: contabilidad- fiscal, normatividad-estándares, organización- gerencia. En el primer caso se agrupan diversos textos que van desde el uso del valor contable en la gerencia de las pymes venezolanas, pasando por adopción de contabilidad para informes financieros internacionales de contabilidad, así como la simplificación administrativa para la recaudación del ISR. En el segundo tema, que mayor número de textos aparecen en este número, analiza los estándares para la información bancaria y financiera, normatividad para empresas como la petrolera y empresas de servicios. La tercera, y última dimensión, aborda el tema organizacional: transformación del liderazgo, manejo gerencial. Adicional a todo este panorama se incluyó un texto sobre el manejo y administración de una ciudad como Oaxaca, manejo turístico pero también de una forma de vender y representar las ciudades como mercancía de consumo en el mundo globalizado.

Por todo lo anterior, el presente número es un número temático completo no sólo en el sentido de que todos sus textos refieren al mismo tema, sino porque es una visión de 360° sobre la empresa vista desde adentro, y las exigencias no sólo administrativas sino en su dimensión más árida como es la normatividad y la contabilidad.

Felipe Gaytán Alcalá
Director de la Revista

El uso del valor contable en la gerencia de las PyMES venezolanas.

José Humberto Quintero Dávila
Professor ordinary
University Polytechnic Territorial "Kléber Ramirez"
Doctorante
Programa doctoral de Ciencias Contables
E-mail: josehumbertoquintero@hotmail.com
Facultad de Administración, Contaduría y Economía
Universidad de los Andes,
Mérida, Venezuela

[Recibido: Agosto 3, 2012, Aceptado: Octubre 30, 2012](#)

Resumen

Las operaciones económicas de la sociedad yacen inmersas en las ciencias contables y administrativas, los aspectos financieros de las personas, empresas e instituciones reposan en ellas, éstas dan valía a las cosas en sus prácticas, maniobras y usos según sea el caso del entorno. La conducta humana y empresarial ha cambiado, en especial en la sistematización de información, en donde el valor contable ha manifestado una variabilidad en el tiempo y en la actualidad está globalizada por las aplicaciones de las NIIF. Se pretende proporcionar una perspectiva del uso del valor contable en la gerencia de las PYMES en el entorno venezolano, facilitando una reflexión y orientación de los procesos administrativos, mejorando la normalización en el desempeño organizacional, además de puntualizar su uso en la gerencia, esto puede proporcionar la intermediación que tienen estas dos ciencias en la toma de decisiones gerenciales de este ramo empresarial. *Palabras clave: Valor, valor contable, gerencia, principios contables.*

The use of the book value in
the management of the Venezuelan SMEs.
A perception from the administrative science

Abstract

Economic operations of society lie embedded in accounting and administrative sciences, financial aspects of individuals, companies and institutions rest on them, they give value to things in their practices, operations and uses as the case of the environment. Human behavior and business has changed, especially in the systematization of information, where the book value has shown variability in time and today is globalized by application of IFRS. It aims to provide an overview of the use of book value in the management of SMEs in the Venezuelan environment, facilitating reflection and guidance of administrative processes, improving organizational performance standards, as well as clarify their use in

management; this may provide immediacy with these two sciences in management decisions of this branch of business.

Keywords: value, book value, management, accounting principles.

Introducción

La ciencia contable y administrativa es una de las ramas del saber que involucra la esencia de cualquier actividad por muy simple o compleja que sea, juega un papel perentorio para la toma de decisiones. En el estudio de cualquier actividad el valor está presente, éste lleva consigo una cuantía que suele descifrar lo positivo o negativo de una cosa, objeto o ente. Todo individuo en el quehacer diario lidia con objetos, cosas y sujetos, además de sus hechos; él en su mente posee un semiconductor automático para apreciar el significado, valía o conocimiento de sus actos.

El valor contable lleva a la esencia de la expresión de medición, y en tanto se enuncia el término cuantitativo, además que involucra la acción cualitativa, que apunta al modo, el carácter, la forma de ver las cosas de cualquier actividad humana, y orienta la conducta racional y lógica para determinar su postura ante una acción. En las empresas este término enuncia una ponderación entre los activos, pasivos, patrimonio, rentabilidad de capitales, ingresos y egresos que se lleva inmerso en la expresión de la ecuación patrimonial. El valor contable expresa el significado de cómo una firma asume la importancia de las actividades financieras en un ejercicio económico, en la que se refleja la utilidad o productividad de la misma. Lleva consigo unos rubros dentro de la ecuación patrimonial, en la que se muestran una serie de fórmulas matemáticas que miden la importancia de cada epígrafe y son determinados por el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), además de los Boletines de Aplicación y adopción (BA VEN NIF) emitidas por la Federación de los Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), ente federado para la regulación de la actuación del contador público en Venezuela.

En este contexto se hará una reflexión general sobre el significado del valor, emplazándolo hacia las ciencias contables y la importancia que tiene en la administración, alineándolo a las bases legales y normativas que sustentan al valor contable en el desempeño organizacional, además de visualizar la relación existente entre el valor contable y las demás expresiones que yacen en la contabilidad y la administración para las acciones gerenciales.

Preámbulo científico a la investigación

El problema presentado en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) venezolanas en especial la dedicada al ramo de compras y ventas de repuestos y accesorios derivados de los hidrocarburos, está en el uso inadecuado de la valoración contable para la toma de decisiones gerenciales. Se observa una perplejidad en el uso de los datos contables y en las acciones administrativas en estas empresas.

Un diagnóstico realizado en estas PYMES, con una data de 359 empresas identificada por este ente como el grupo 8 titulado Venta de maquinarias, vehículos, equipos industriales y similares, neumáticos, hidrocarburos y combustibles proveniente de hidrocarburos. En la que se tomaron las del ramo dedicada a la venta y compra de repuestos y accesorios derivados de los hidrocarburos, este ente gubernamental local en Mérida Venezuela, Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT)¹

¹ El Sistema Autónomo Municipal de Administración Tributaria SAMAT es un órgano administrativo autónomo de la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida. Portal virtual: <http://www.alcaldialibertador-merida.gob.ve/alcaldia_digital/node/33>.

específicamente en el Municipio Libertador y en la cual se tomó una muestra aleatoria de 78 empresas, donde arrojó que la mayoría de estas empresas tienen personas contratadas a honorarios profesionales (Contador Público) para llevar la contabilidad y la firma es administrada por empleados o dueños que no poseen el profesionalismo necesario y adecuado para enfrentar de forma efectiva las operaciones de producción administración y comercialización.

En este sentido, con datos precisos del fracaso de estas firmas en Venezuela y el resto de Latinoamérica de las PYMES, tienen conatos de quiebra a muy corto tiempo de haber sido creadas, ejemplo de ellos estudios hechos por Acosta, Pérez y Hernández. [1].

La experiencia empírica confirma que las estadísticas resultan abrumadoras sobre el fracaso de las Pymes, los datos tomados de Rianhard (citado por González, 2004) indican que en promedio el 80% de las Pymes fracasan antes de los cinco años, y el 90% no llega a los diez años. De acuerdo a la misma fuente, citando cifras de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL (2003), en los países subdesarrollados entre un 50 y un 75% dejan de existir durante los primeros tres años. Este informe continúa presentando los indicadores de países como Chile, en el cual durante 1996 el 25% de las Pymes desaparecieron en el primer año, un 17% en el segundo año, el 13% en el tercer año y un 11% fracasó en el cuarto año; parecida situación se presenta en México, donde el 75% de las nuevas empresas del sector mediano o pequeño deben cerrar sus operaciones apenas dos años después de iniciadas. En Venezuela, los datos del observatorio pymes 2007, demuestran una realidad similar a la ya planteada, el 60% esas empresas cierran antes del primer año de su nacimiento y hasta un 75% lo hacen antes de cumplir los cinco años de apertura. [SIC]

Asimismo se refleja datos de Alex dominio web en la que se observa la existencia de empresas declaradas en quiebras en Venezuela en los últimos años, ejemplo de ello, a febrero 2012 un total de 1.975 documentos de empresas en quiebra, donde se reflejan las sentencias (privadas al cliente) y que de esta cifra señalada 1.553 documentos son del periodo 2007 a la fecha; y para precisar más desde el 12 de octubre de 2011 se encuentran más de 200 documentos mostrados con sentencia [2]. A partir de esto los problemas se acentúan en las organizaciones, haciendo perder recursos, de no mantener un desarrollo sostenible y hasta el punto de quebrar y cerrar empresas por motivos inadecuados, tal vez por la inopia de valorativos “contables” y sus atributos administrativos en la toma de decisiones, en este orden de ideas existen estudios a nivel nacional e internacional en donde el fracaso de las PYMES están sucintándose a medida que va evolucionando la economía mundial.

En Venezuela la situación económica mundial no queda atrás, se acentúa, y unos de los factores que ha influido en este ramo comercial es el político, ya que el gobierno en turno (con más de 13 años en el poder) y con una mirada izquierdista (socialista) ha cambiado muchas formas y conductas de llevar la economía, lo social y lo tecnológico), al margen de lo que anteriormente (gobernaba la derecha) se había construido por más de 40 años.

En estos últimos años desde 1998 ha habido cambios desde la Constitución Nacional y la proliferación de leyes al margen de una visión izquierdista y socialista que ha hecho una quimera en los asuntos de proyectos de inversión; a esto se le suma factores internos y externos como son:

- ✓ Los *factores externos*. En primera instancia se encuentra la política de limitación de divisa extranjera (control cambiario), En segunda instancia el centralismo, en tercera instancia la nacionalización de muchas empresas que rendían fruto de gobernabilidad empresarial, es decir existía una gran libertad para la inversión de capitales, que hoy se ve mermada y limitada, entre otros.
- ✓ Los *factores Internos* pueden ser bajo la idiosincrasia de cada firma, por lo que pueden existir una serie de posturas inadecuadas en la organización misma

como por ejemplo: 1.- Estructura organizacional de cargos operan personas que no han sido lo suficientemente capacitados y entrenados para tales fines contables y administrativos. 2.- La no aplicabilidad de los estándares gerenciales. 3.- La falta de estructura organizativa. 4.- La falta de profesionalismo contable y administrativo en los altos ejecutivos. 5.- La falta de reestructuración en los procesos internos. 6.- La posibilidad de que existan conductas inapropiadas por la no existencia de manuales, guías, esquemas escritos de procedimientos técnicos y administrativos en las dependencias. 7.- Conductas que colidan con la cultura organizacional (ambiente según la idiosincrasia de los valores morales, y criterios de faenas, creencias, entre otros). 8.- Estar influenciado por la falta de ética profesional. 9.- El mal uso de los sistemas de información contables. 10.-El escaso uso de tecnología de punta y cabe de mencionar cualquier fallo no citado en los procesos internos de una empresa.

A parte de lo anteriormente expresado se le suma la adopción y aplicación de las NIIF en Venezuela que se ha venido empleando desde el 2011 y dejando las antiguas formas de llevar la contabilidad que eran las declaraciones de principios de contabilidad emitidas por la FCCPV de Venezuela.

En tanto, se formulan las siguientes interrogantes: ¿Se está haciendo uso adecuado del valor contable y de los aspectos administrativos en las PYMES venezolanas? Partiendo de esta gran interrogante salen a modelar las incógnitas ¿El desempeño organizacional está orientado a la normativa contable?, ¿En qué grado afecta a la toma de decisiones en la gerencia? ¿Existe algún perfil teórico o práctico para llevar los aspectos contable y administrativo? Para ello se establece los siguientes objetivos para responder a las interrogantes formuladas.

Objetivo general

- Proporcionar una apreciación teórica administrativa del uso del valor contable en la gerencia de las PYMES venezolanas.

Objetivos específicos

- Reflexionar sobre la concepción de valor y su orientación hacia las ciencias contables.
- Establecer la naturaleza propia del valor contable en los procesos administrativos.
- Orientar la legitimidad reglamentaria del valor contable en el desempeño organizacional.
- Puntualizar un discurso para la gerencia del uso del valor contable.

La fundamentación de investigación radica en que el empresario en especial el de las PYMES tenga una noción de la seriedad que tiene el haber emprendido una empresa, y el valor que está tiene en la sociedad, además del cómo la contabilidad está al margen de los entes económicos del estado y la colectividad en general. En este orden de ideas se pretende dar una narrativa del cómo se puede abordar una aproximación del uso de los estados financieros para atinar un poco el proceso contable y administrativo de las empresas en estudio.

Con la relación al tipo de exposición tratado en este artículo conlleva a un estudio exploratorio, ya que presenta un tópico muy general y flexible que empieza con descripciones del fenómeno, debido a que no cuenta con información suficiente o precisa, en tanto se dará a conocer con una manifestación más avanzada una vez que se profundice más en este fenómeno. En sí se está dando un adelanto de una investigación más profunda.

La metodología está sustentada en un método cualitativo que por la naturaleza de sus objetivos tiende a un tipo de investigación descriptiva, ya que por la gama de las

categorizaciones y dimensiones en que se pueda ver envuelto el propósito del estudio, este puede abordar varias hipótesis con una orientación específica, en este memorial se presenta un estudio fenomenológico motivado a su característica de investigación cualitativa. Por consiguiente se dará un discurso a cada uno de los objetivos presentados de manera tal que el lector o usuario de este trabajo tenga una conjetura propia y está a juicio facultativo su interpretación.

La reflexión de valor y su orientación hacia las ciencias contables

El significado del valor puede abarcar múltiples estudios, teniendo presente la rama del saber en la que el investigador quiera hacer la disertación, en este sentido es preciso destacar que el valor se abordará desde el punto de vista de las ciencias contables y que el mismo representa una condición cualitativa y cuantitativa de las cosas, objetos o sujetos; se echa de ver, de qué manera se incorpora una valía ante la actividad financiera.

El valor se identifica como una estimación que se hace de las cosas o los hechos de manera muy subjetiva, donde se hace la ostentación de asumir o no una postura justa o de rechazo ante una mirada social o personal. La génesis del valor proviene del griego $\alpha\lambda\lambda\alpha$, logos, estudio, pero desde que el hombre ha visualizado el mundo que lo rodea, y él al aceptar éste por el cúmulo de objetos y cosas que envuelve su entorno, está en presencia de los sentidos, tal como lo dice Gómez, “Al hablar de valores quizá estaríamos frente a una forma compleja o quizá adicional de las cosa-sentido donde el valor al igual que el sentido sería igualmente opuesto a la cosa con alguna finalidad específica” [3]. Con esta reflexión se puede decir que es la cosmovisión (manera que un individuo concibe el mundo, va en función de la cultura misma del ser, a sus anchas observa, interpreta, analiza el objeto, lo acepta o lo descompone según su valía y fija conjetura.

El individuo puede tener o ver cualquier objeto y cosa o sujeto según su criterio, animo, momento, etc. puede darle significado, que puede ir desde evaluar, estudiar y analizar sus partes que hacen del objeto observable una pieza importante o no en ese momento. El valor es un término subjetivo, el individuo por muy honorable, realista o cabal que expresa un significado sobre un objeto, cosa o sujeto, lo maneja de acuerdo a la información adquirida o procesada por su consciente, y esto hace que la palabra valor tenga un agregado para la persona que supone el costo, belleza, tamaño, importancia, entre otras características; al valor se le incorpora la esencia física que posee la visión humana, como es lo estético de las cosas, además lleva consigo el estudio y la cualidad que pueda tener el sujeto (ética), al incorporar cultura y conocimiento lógico y racional para determinar si es aceptado o rechazado ante una realidad.

El valor según Gérard en su obra la teoría del valor “da una figuración de manera matemática, de mercancía y precios, productores, consumidores, equilibrio, óptimo e incertidumbre” [4]. Esta obra da por sentado la teoría del valor y sus fronteras con la economía, la contabilidad y la administración. En las ciencias contables el valor juega un papel importante, ya que los bienes, herramientas, equipos e intangibles de una entidad o persona tienen incorporada un importe que expresa un monto monetario, representado por la dualidad existente de la cosa, y en función a la contabilidad pesa la partida doble, es decir, un bien es valorado y debe dársele una asignación contable, bajo los postulados del valor histórico o razonable, de aquí se deriva que se debe tomar una decisión para la venta, comercialización o registro pertinente.

El hecho de conceptualizar la palabra valor nos lleva a transformar la forma de pensar y la manera de ver las cosas. En el transcurrir de la historia el hombre ha transformado todo su quehacer en el planeta, y ha visto que todo tiene un sentido. Él, ha hecho de su entorno una urbe, la ha estructurado a sus anchas bajo el consentimiento y sabiduría de la existencia humana.

Los estudios hechos al valor parecen estar muy ligados a la subjetividad de las distintas ramas del saber, la esencia exigida en la sociedad se ha habituado posturas muy particulares y por ende las evocaciones hechas al valor siempre llevan consigo un derivado, como el valor económico, el valor humano, el valor jurídico y cabe de mencionar la infinidad de palabras de las ramas del saber que se pueda agregar, que para efecto de este estudio se enfocará a las ciencias contables y administrativas.

El valor expresa apreciación, darle a nuestras necesidades un cambio motivado al crecimiento de la sociedad; en la actualidad se vive y respiran muchos inconvenientes sociales, que hacen que el estudio del valor sea más complejo. Por consiguiente la humanidad vive inmersa en las necesidades, el deseo, en la aspiración, jerarquiza sus objetos o cosas desde un ángulo subjetivo; por ejemplo Abraham Maslow con las jerarquías de las necesidades que van desde fisiológicas, seguridad, aceptación, estima y autorrealización, éstas se agrupan para el estudio del valor en dos grandes ciencias. En primer lugar, las ciencias biológicas, donde están las fisiológicas (comer, dormir, etc.) y las de seguridad (vivienda, abrigo, etc.), aquí el valor de las cosas u objetos para el individuo juegan una cuantía muy subjetiva. En segundo lugar las necesidades restantes (estima, aceptación y la autorrealización) entran en las ciencias sociales, que ya por entrar en un ámbito general, donde se agrupan principios, políticas, normas, reglas entre otros acuerdos sociales, el valor sigue siendo subjetivo, pero con una mirada socialmente aceptable para un grupo, sector, es decir para las empresas, los entes gubernamentales, la industria bajo una normativa, hacen del valor de las cosas, bienes, hechos, una manera objetiva en función a la toma de decisiones grupales.

El valor es un juicio o un criterio que una persona tiene al respecto del objeto o bien, se manifiesta como algo de sentido común, lo apropiado, como también mirar las cosas desde un punto positivo, aunque toda cosa, ente, objeto o sujeto tiene por parte de un grupo determinado de personas, un juicio de valor. González refiriendo la cita de Wistgenstein “lo característico de estos juicios de valor es que en ellos se manifiesta la palabra [bueno] “significa simplemente que [el objeto] satisface un cierto estándar predeterminado” [5].

En la época contemporánea la proliferación de roles que se manejan en la sociedad actual, el valor parece haber perdido el rumbo de la esencia de apreciar las cosas, claro está, el estudio del valor es muy nuevo, son recientes los estudios hechos para identificar su verdadero significado para la humanidad actual, aunque el valor tiene un significado individual, no escapa que cuando se le da un derivado como económico, contable, razonable pasan a tener objetividad. “en las organizaciones formales e informales” el valor va más allá de lo que se puede expresar como valor humano, cada individuo da su aceptación, aunque es un término primeramente sin significación filosófica, va más allá de lo divino, belleza, importancia. Por ejemplo la creación de valor en la empresa es sólo una elemental fórmula o método que la misma aplica con el fin de obtener ingresos, y no se estila de manejar en término filosófico, Tal como expresa Rapallo, en cualquier caso el objetivo de creación de valor es un objetivo puramente financiero y responde a un criterio puramente técnico y no de tipo filosófico [6]”.

El proceso de globalización ocasionado por el urbanismo, que ha venido de la mano con los cambios sociales, el valor debe situarse en el pensar humano bajo una postura filosófica. Para Max Scheler filósofo burgués que abordó el valor, tomó la cualidad de orden especial que descansan en sí mismo y se justifican por su contenido. El Valor empieza a tener vigencia a finales del siglo XIX y principio del siglo XX por los aportes del marxismo, la cual aborda el concepto de valor sobre la base de la relación sujeto-objeto y de la correlación entre lo material y lo ideal, más tarde cambia con las posturas de otros filósofos.

El valor de alguna cosa puede obtenerse bajo cuatro perspectivas, de las cuales se pueden hacer mención: La trascendental, creíble, finalidad y argumentación. En el caso

de la perspectiva trascendental puede estar por encima de un mundo sensible, es decir por su notable significado subjetivo como el de importancia, lo valioso o lo significativo. Bajo la perspectiva de la creencia se sustenta por la conducta bajo una cultura social, es decir que un bien se obtiene porque se necesita bajo un enunciado prudente, con el fin de cubrir algo emocional. Así mismo se puede decir que un valor desde su perspectiva de finalidad se resume en la captación de la cosa, por el sólo hecho de obtener algo de que haga cumplir un deseo, necesidad, capricho, sujeto a individualismo. Por último bajo la perspectiva de la argumentación, el valor se deduce por medio de la disertación teórico razonable de obtener la cosa, bien, objeto o sujeto, a partir de aquí entra la mirada del valor razonable, [7: apartado 6] visto en la actualidad por la ciencia contable como un instrumento de medición justa y equitativa para la sociedad.

Narrada la visión general sobre el valor y con la finalidad de hacer una conjetura desde la óptica de las ciencias contables, se puede inferir sobre la similitud del mismo cuando pasa a incorporarse a las cosas, objetos o sujetos una cuantía en unidades monetarias y que reflejan el manejo de axiomas matemáticos, se afianza en la evolución histórica del pensamiento contable, el cual sus estudios empiezan a tomar forma con las escuelas clásicas con sus características particulares, donde se incorporan la teorías de los contista, protagonizada por Pacioli quien su principal aporte fue René delaPorte por allá en 1685. Pueden verse posturas de otros autores como por ejemplo la exposición de una ilustración sobre los estudios de pensamiento contable de Nohora García. [8:80-81] Asimismo la teoría del propietario entra en vigor a finales del siglo XVIII en gran Bretaña, en la que las empresas empiezan a tener un carácter jurídico, dando inicio a la separación de los bienes del propietario y comienza la estructura de la valorización a los bienes, derechos, créditos, obligaciones y la principal estructura de patrimonio que tiene la incorporación de un grupo de cuentas, teniendo el principio de valores entre sí para la máxima homogeneidad contable [9].

En concordancia con los estudios hechos de las distintas escuelas del pensamiento contable, figuran la escuela lombarda, la personalista y la controlista; como también las escuelas económicas bajo el pensamiento científico, donde su principal autor es Francisco Villa, a partir de este aporte de la economía empieza en Europa un auge del neocontinos en Francia, Alemania e Italia y ha mediado del Siglo XX tuvo una migración a los Estados Unidos [10].

En las distintas ramas del saber humano, reposa la contaduría, donde sus operaciones del quehacer diario están basadas en la contabilidad como disciplina y la misma contaduría como ciencia, la cual se diferencian al momento de aplicar la toma de decisiones. La contabilidad proviene del latín computare, que significa contar, medir o calcular, hace del valor una postura cuantificable, mediante el cual lleva al gerente a una acción de organizar, evaluar, dirigir y controlar la conducta organizacional; mientras que la contaduría como ciencia sobrelleva a la orientación principal del comportamiento organizacional ante una sociedad determinada, en la que su esencia está en la de admitir el desarrollo organizado de las empresas y los estados, en tal sentido la orientación gerencial se hace compleja.

La contabilidad es la forma en que se estructura la información financiera², con el objeto de visualizar las transacciones económicas y son utilizadas por los ejecutivos de las empresas, para que ellos puedan tomar decisiones. En sí, la contabilidad como base elemental de actividad financiera, lleva de una manera sistematizada las operaciones de la empresa y están fundamentadas con soportes, que emiten y disponen los sistemas de

² Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. Dos estadios sucesivos en la evolución del pensamiento contable. en el primero de estos grupos se confía a la contabilidad el estudio de los fenómenos económicos en sí mismos, en búsqueda de la verdad; en el segundo grupo, más evolucionado, el análisis se realiza con la finalidad de comunicar información a los usuarios de los estados financieros, para que pueda servirles como soporte útil para la toma de decisiones [10].

información contables, éstos resultados de la actividad empresarial, manifiestan un ordenamiento administrativo, que generan registros debidamente coordinados bajo los principios contables. Romero, presenta la finalidad de la contabilidad financiera con la capacidad “de producir, comunicar información financiera prescindible, útil y confiable que sirva de base para la toma de decisiones [11].”

La contabilidad expresa en su ecuación patrimonial información que orienta distintos valores en el tiempo, por el dinamismo de las operaciones que se realizan a diario en las empresas, esta ecuación enumera un conjunto de axiomas matemáticos, fórmulas que llevan consigo una valorización, este valor está referido a un término monetario. Tal como lo dice García y Gavilán jefes del Departamento de Comercialización e Investigación de Mercados de la Universidad Complutense de Madrid, “El concepto de valor se desprende de las experiencias de consumo [12]”.

La experiencia se lleva a una medición empírica y por ende se puede derivar de un valor percibido. Sin embargo el valor percibido conlleva ciertos criterios distintos bajo la percepción social, percepción del consumidor, como también un valor puede concebirse por su calidad en el bien, por su funcionalidad o por su impresión en sus características³.

Un cliente percibe el valor bajo una forma muy subjetiva y puede estar a juicio evaluativo. De aquí que el valor percibido por el consumidor entran en juego una serie de elementos, que unidos determinan la importancia, además de la parcialidad o de la lealtad del cliente.

La ciencia contable va más allá de la medición, ella tiene características cualitativas que no solamente registra y convalida los valores con la intención financiera de los activos, pasivos, patrimonios, ingresos y egresos de una empresa, sino que compara, revela, materializa, además de tener su importancia relativa, fiabilidad y representación, en ello se manifiesta, la neutralidad, prudencia, integridad y la presentación razonable, todo esto se incurre solo por el hecho de ejecutar operaciones comerciales y económicas, en pro de usarlo para la toma de decisiones.

A si lo establece el boletín del Marco conceptual (MC) emitido por la FCCPV en su apartado de las características cualitativas de los estados financieros. En el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros en su apartado B1690 © IASCF dice: “Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Las cuatro principales características cualitativas son comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad” [16].

En la empresa debe prevalecer el valor contable como instrumento clave para lograr la administración de la misma, pero ¿qué significa este término? Sobre la base de las investigaciones hecha a la contabilidad, a la contaduría moderna y contemporánea, en la mira de una definición del valor contable se hace referencia a dos vertientes: En primera instancia se hace un estudio pormenorizado o subjetivo de las diligencias hechas sobre la reflexión del valor de una cosa, bien, objeto, sujeto, u operación; y en segunda instancia

³ Dada la polisemia de la noción de valor percibido, se ha señalado la existencia de dificultades para comparar distintos estudios empíricos y, con ello, la inconsistencia en los procedimientos de medición del valor percibido... aceptándose la existencia de varios factores que permiten explicar y medir el valor percibido. En el ámbito del comercio minorista, Sweeney y Soutar [13] desarrollan una escala de medición del valor percibido que los autores denominan PERVAL. Esta escala es uno de los escasos intentos de plasmar de forma operativa una propuesta de medición del valor percibido por el consumidor, planteando la medición de esta variable a partir de las valoraciones realizadas por el propio consumidor en el punto de venta, lo que representa ir un paso más allá de las conceptualizaciones teóricas. [14] La escala PERVAL identifica tres dimensiones básicas de valor; a saber: valor emocional (sentimientos o estados afectivos que un producto genera), valor social (capacidad del producto para aumentar el autoconcepto del consumidor) y valor funcional, compuesto a su vez de las subdimensiones precio (utilidad derivada del producto debido a la reducción de los costes percibidos a corto y largo plazo) y calidad (referida al desempeño del producto) [15]. [SIC]

cuando entra en convenios entre partes de la economía bajo los aspectos legales de una sociedad, en esta instancia pasa a formar parte de un estudio objetivo.

El valor contable según Loring lo obtiene “dividiendo el patrimonio neto (Capital + reserva – activo ficticio) por el número de acciones en circulación, así pues, el valor contable se deduce del balance referido a la fecha de valoración” [17]. Esto está referido al valor de las empresas. En tanto López y Nevado se formulan una gran pregunta:

¿Es un método de valoración de empresas de gestión o de presentación de información de intangibles? En su defecto responde, si es un método válido para la valoración de empresas, hay que decir que su objetivo no es determinar cuál es el valor real de una compañía, para la posterior venta de la misma. Sino más bien conocer el valor referente de la compañía en el desarrollo habitual de su actividad (hecho continuo) integrando todos los logros e informaciones disponibles por la organización que provocan una brecha con la cuantía patrimonial ofrecida por la contabilidad [18].

Argumentando el valor contable⁴ para esta investigación en curso, se conceptualiza “como todo aquel ejercicio cuantificable trabajado por la funcionalidad y acción de las operaciones de una empresa que amerite ser evaluado bajo la contabilidad y su enlace con la administración, y provengan de indicadores financieros y no financieros para emitir un juicio o tomar una decisión”. En tal sentido, no se podría planificar, organizar, ejecutar y controlar todas y cada una de las operaciones que concibe una empresa, compañía o institución. Es preciso mencionar que la toma de decisiones depende en gran parte de los reportes arrojados por las operaciones contables, de allí estriba la viabilidad y factibilidad de cumplir o no con lo que se proyecta a futuro.

Con lo disertado hasta ahora se puede decir que el valor contable está inmerso en todas las operaciones de la contabilidad como disciplina y está validada por la contaduría por el significado serio y formal ante la sociedad. En el razonamiento amplio de la palabra valor contable tiende a verse desde dos perspectivas. La primera perspectiva tiene una mirada específica, donde se involucra todos los rubros de la ecuación patrimonial, que van a determinar el análisis propio del bien, equipo, herramienta, o cualquier objeto perteneciente a la firma e involucra el valor que se quiere, bien sea de mercado, económico, según libro, u otro significado económico, administrativo o contable. La segunda perspectiva está conformada en el escenario general de los estados financieros, la cual engloba todas y cada una de las partidas generales, donde se pueden analizar sus rubros de manera horizontal y vertical, ello determina la verdadera valuación de una empresa o institución a un momento determinado, y el cómo se desenvuelve en el mercado bajo los principios, normas y leyes establecida por el estado y la sociedad.

La naturaleza del valor contable y su aspecto administrativo

El valor contable es un instrumento de medición en las empresas para valorar el patrimonio, los activos y pasivos que posee en un momento determinado. Mileti, Berri y Fanucci, disertan de que:

Valor contable es método, también recibe el nombre de valor en libros o patrimonio neto de una empresa y constituye el valor de los recursos propios que se exponen en el Estado de Situación Patrimonial dentro del apartado Patrimonio Neto, formado por el Capital y las Reservas [20]. [SIC]

Sabiendo que la contabilidad es una disciplina que opera bajo técnicas para el registro y clasificación de todas y cada una de las operaciones económicas de la empresa y que protagoniza las aseveraciones de una administración financiera⁵, el

⁴ Proceso homogenizado que permite una expresión unitaria y conjunta de todas las operaciones empresariales y constituye lo que se encierra tras la denominación de <Valorización contable> [19].

⁵ La administración declara una aseveración que los hechos afirmados en los renglones de la información financiera son partidas identificables como activos (derecho) Pasivos (obligaciones). [21]

protagonismo que cumple es adherirse a la rama de la administración para brindar apoyo numérico y legal para la toma de decisiones en la gerencia. Es preciso mencionar que toda entidad financiera opera sobre un eje jerárquico piramidal para la toma de decisiones, que van del tramo superior del organigrama de la empresa pasando por un tramo intermedio, llegando a su base elemental que son las unidades de menor rango. Esto equivale decir, que existen niveles jerárquicos para tomar decisiones (alta gerencia, la gerencia intermedia y el nivel de subordinación), entendiéndose por gerencia, la diligencia estratégica que un ejecutivo hace de la información contable y sus recursos.

Los niveles jerárquicos de las empresas son relativamente variables, es decir, cambian de una empresa a otra, debido a su estructura organizativa bajo el concepto de razón comercial, por lo que se presenta el siguiente esquema para tener una referencia (tabla 1):

NIVELES	DEPENDENCIAS ELEMENTALES
Alta Gerencia	Juntas directivas, presidencias, vice-presidencias, direcciones, sub-direcciones, gerencias, sub-gerencias, gerencias regionales, entre otras.
Gerencia Intermedia	Jefes de departamentos y jefes de secciones jefe de áreas, otras.
subordinación	Todas las unidades de menor rango, empleados y obreros.

Tabla 1. Niveles jerárquicos de la empresa

La estructura jerárquica de las empresas debe estar bien definida, con el fin de configurar un patrón de líneas de autoridad, además de establecer las responsabilidades dentro de ella.

La administración con el objetivo de dirigir de manera coherente sus riendas, debe tener presente también las técnicas contables claras, puesto que el equilibrio entre esta jerarquización y sus técnicas de llevar sus registros serían la base fundamental para el éxito; y no sólo la estructura organizativa tiene la ordenación, sino también del valor contable depende la buena y exitosa marcha de la firma hacia el desarrollo.

Aunque la mirada del valor contable está más centrada en el nivel intermedio, motivado que éstos son los cimientos intelectuales del cómo se manejan las operaciones de producción, administración y comercialización, de ellos está la función de hacer cumplir las leyes y las normas, además de reportar a la alta gerencia los datos, registros e informes efectivos para que sean evaluados y se tomen las decisiones centrales para que la misma se mantenga en el mercado.

Aunque en la empresa la departamentalización desempeña un rol importante en la organización de la actividad contable, por ende debe existir el departamento que se dedique a la recolección e integración de los registros contables y que exista el suficiente conocimiento en el área con el fin de generar información fiable y de validez; ésta dependencia es la responsable de emitir las mediciones exactas de los registros de las operaciones, con el propósito de que los niveles superiores (gerencia, dirección, presidencia, junta directiva), puedan decidir el rumbo efectivo de la empresa o institución.

La ciencia administrativa en función a los niveles jerárquicos, el valor contable debe obedecer a una estructura de niveles también (figura 1), como se observa toda empresa realiza registros y deben ejecutarse en el nivel inferior o subordinación (gerencia operativa) quienes realizarán y revisarán las operaciones de compra-venta-comercialización y lo asienten bajo el marco conceptual de las NIIF. Luego el nivel intermedio (gerencia intermedia) está en la función de analizar e interpretar el conjunto de operaciones contables realizadas, con el fin de hacer cumplir las normas vigentes (NIC, NIIF, BA VEN NIIF y todo lo normado por la FCCPV), por lo que ayuda a la gerencia

administrativa al cumplimiento de las funciones legales que toda organización debe tener con los entes gubernamentales e internacionales. Por último, el nivel de dirección (la alta gerencia) una vez que tenga los informes de los estados financieros, evaluará la situación financiera, asesorada por el staff de las ciencias contables, el cual tomará la última palabra sobre las políticas a seguir en materia de inversiones.

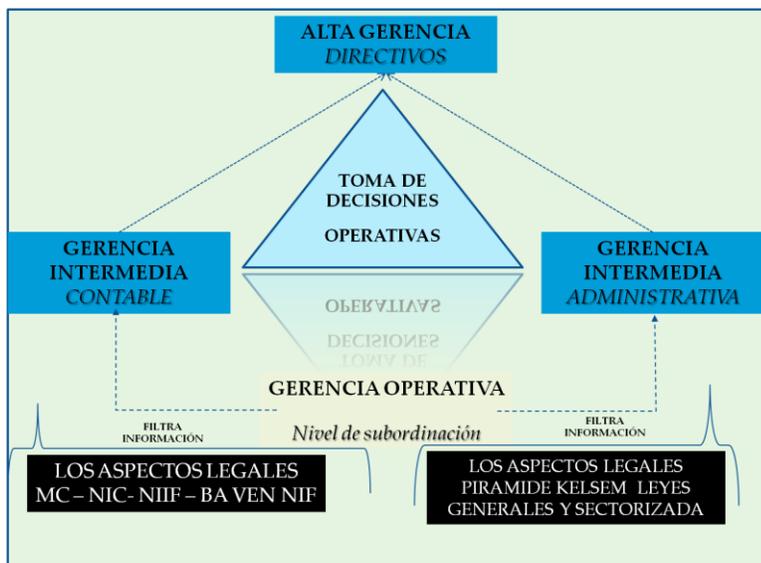


Fig. 1: Jerarquización de las Operaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales.

Legitimidad del valor contable y el desempeño organizacional

El valor contable está dispuesto en todos los rubros que dispone la ecuación patrimonial de manera general y que agrupa los estados de situación y resultados, es decir (figura 2):

A	=	P	+	C	+	I	-	E
E. R. Estado de Resultado				B.G Situación Financiera				

Fig. 2. Valor contable

Es preciso comentar que la contabilidad por ser axiomática, que maneja teoremas, definiciones y supuestos adicionales, no tiene leyes, así lo expresa Scarano:

Luego de explicitar cuáles son las leyes que deberían manifestarse, resultó que no podríamos encontrarlas porque no se ha determinado aún cuál es la propiedad empírica que estará reflejada por un sistema numérico. Luego ¿Existen leyes contables? Nuestra conclusión fue negativa. Sin embargo, esto no descalifica ni desjerarquiza a la contabilidad. La contabilidad en la actualidad es científica. Su estatus es el de una tecnología social [22].

Refiriendo los principios y las normas de contabilidad como leyes aisladas, es preciso mencionar que son aplicadas en casi en su totalidad en el Balance General (B.G) y las políticas a seguir en la posición legal. El valor contable está sujeto a los principios y normas contables impartidas por entes reguladores de la materia, donde las organizaciones formales deben obedecerla para su transparencia de sus valoraciones en cuanto a activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (Elementos de los estados

financieros según su reconocimiento y valoración) [23] de los estados financieros ante los organismos competentes que controlan, evalúan y analizan las operaciones.

La evidencia del valor contable dentro de la empresa, los ejecutivos deben tener presente las variaciones que pudiesen tener los activos, y analizar en lo posible los cambios y transformaciones que pudiesen tener los activos fijos, las conversiones monetarias y otras situaciones ocurridas por factores incontrolables de la economía. Refiriendo los principios y las normas de contabilidad como reglamentaciones aisladas a lo jurídico (caso Venezuela), es preciso mencionar que son aplicada en su totalidad a la fórmula integral de la ecuación patrimonial, que se recoge en el BG o también expresado como Estado de Situación (ES) y al ER y las normativas contables por las y NIIF son aplicadas de manera indirectas por leyes emanadas del estado, en tanto exigen un ordenamiento jurídico indirecto.

El valor contable tal como fue conceptualizado anteriormente está sujeto al marco conceptual de la NIIF impartidas por entes reguladores de la materia, donde las organizaciones formales deben obedecerla para su transparencia de sus valoraciones ante los organismos competentes que controlan, evalúan y analizan las operaciones de la misma.

Las normas que se recopilaban en las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) en Venezuela anteriormente, servían para visualizar el comportamiento de la valorización contable en la gerencia, en tanto hasta finales del siglo pasado e inicios de los años de este siglo la contabilidad se regía por principios emitidos por la FCCPV, no obstante existía la DPC-0, la cual, operaba como marco conceptual en la que las empresas llevaban sus operaciones contables, y su objetivo radicaba en mostrar los estados financieros, suministrar la información de la situación financiera a una fecha determinada, los resultados de sus operaciones de efectivos y movimientos de efectivos”.

En la actualidad a la luz de la adopción de las NIIF, la FCCPV “Venezuela” se ha visto en la necesidad de unificar ciertos criterios contables que hace de las operaciones contables y administrativa una mejor y mayor uniformidad en las actividades empresariales.

En sintonía con las NIC la FCCPV emite la norma del marco conceptual que regirá la contabilidad de las entidades en Venezuela, por lo que se identifica como MC titulada Marco Conceptual [24:27] para la preparación y presentación de estados financieros emitida en el 2010, en adecuación de las políticas de la International Accounting Standards Committee Foundation (IASC) que fue aprobado en el año de 1989, y acogiéndose a la adopción del Internacional Accounting Standars Board (IASB), en relación a este amparo, el marco conceptual vislumbra el propósito y valor normativo. Este último hace uso del manejo de los Estados Financieros (EF), las características cualitativas [10:9-10] que determinan la utilidad de la información financiera de los EF; la definición, el reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los EF; y en último lugar acoge los conceptos de capital y mantenimientos de capital.

Por consiguiente la alta gerencia y la gerencia intermedia deben tener presente las BA VEN NIF que publica la FCCPV “Venezuela. No se pretende exhortar a la gerencia a que visualice detalladamente términos de la NIIF, sino que se invita a revisar el apartado de la Adopción por primera vez de las NIIF el cual esquematiza la NIIF-1 que agrupa una serie de NIC, NIIF y CINIF, [16] en tanto, puede abordar algunas tales como: la NIC 1, La visión internacional que establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros” En función a la adopción por la FCCPV “Venezuela”. El objetivo esencial de esta NIC 1 Es:

Esta Norma establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los

estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido [16]. [SIC]

Al elaborar los EF, la gerencia evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Ellos se elaboran bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.

Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los EF. Como se observa la gerencia hace hincapié en sus EF, ya que de ellos se desprende toda la información contable, donde cada ítem identifica su valor, y ellos son los responsables de revelar la información que permita que los usuarios evalúen los objetivos, las políticas y los procesos de la gestión del capital.

Además deben apearse a la NIC 08 que indica los cambios en las estimaciones contables y errores, no obstante el objetivo según la adopción con la política internacional refiere dos importantes razones:

1. El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.
2. Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1. Presentación de Estados Financieros [16]. [SIC]

Estas NIC tratan de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de la entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades. Apegado a los EF la alta gerencia debe reconocer que el verdadero valor contable está reflejada en la NIC 32 referida a los instrumentos financieros, que orienta a la presentación e información a revelar, esta norma internacional de contabilidad expresa el establecimiento de los principios para presentar los instrumentos financieros en relación a la ecuación patrimonial, con el fin de visualizar de manera correcta los resultados, para determinar las pérdidas, los dividendos y todo pasivo financiero que esto arrojen, con el fin de generar credibilidad y razonamiento ético [16]. El objetivo esencial de esta NIC 32 es la de: “establecer principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio y para compensar activos y pasivos financieros”.

La gerencia debe obedecer en relación a lo expuesto que la NIC 39 que sigue la concordancia de los instrumentos financieros, pero con la teoría del reconocimiento y medición [16], que al estadio contable lleva consigo la esencia del valor razonable, no obstante esta NIC tiene como objeto reconocer y medir todos los activos y pasivos de las empresas y que se apegan a las exigencia de la NIC anterior como a la NIC 07 que indica que la gerencia debe maniobrar su liquidez y por ende debe hacer revisión de su información sobre los cambios históricos en el efectivo y sus equivalentes de una entidad mediante un estado de flujo de efectivo, en el que los flujos de fondos del período se clasifiquen según las actividades de operación, de inversión y de financiación [16].

En función a las NIIF estas son como ayuda a la contabilidad empresarial, y se crean con el propósito de que los estados financieros sean transparentes para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten, además que suministre un punto de partida adecuado para la contabilización.

Se presenta una perplejidad sobre el uso de las NIIF cuando se van aplicar o desarrollar los valores contables, la gerencia debe tener presente el Boletín emitido el 31/12/2011 Año 11 MES 12 no. 00010 por la FCCPV, donde se compilan los Boletines de Adopción de las VEN-NIF (BA-VEN-NIF) que dice “Las NIIF comprenden: las NIC Las NIIF y la interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones (SIC) y el Comité de Interpretaciones de NIIF (CINIIF). Cabe destacar que para efecto de las PYMES deben tener presente la aclaratoria acerca de la preparación y presentación de información financiera intermedia, en el caso de las entidades que adopten VEN-NIF-PYME y totalidad de los resúmenes técnicos que publica la FCCPV en la adopción a la International Accounting estándar Board (IASB), Traducido al español como “Consejo de estándares internacionales de contabilidad” y las International Accounting Standards Committee (IASC), traducido como “Comité Internacional de Normas Contables” estos son grupos compuestos por profesionales de Estados Unidos, Inglaterra, Alemania, Francia, Canadá y Japón, entre otros países, que periódicamente se reúnen para proponer normas contables de aplicación internacional.

El discurso del valor contable para la gerencia

El valor contable sustenta lo general del significado de contabilidad, es decir, es el valor macro de una empresa, y se sustenta en la ecuación contable citada anteriormente. En tal sentido los demás valores subyacen sumergidos en esta gran ecuación, son fórmulas matemáticas que se derivan de la información financiera emitidos por los EF, por ejemplo se citan algunos valores que se hallan en la contabilidad, las razones o índice que se derivan de la ecuación contable, ratios que constituyen valor en la contabilidad financiera. Sánchez, la razones e índices financieros las clasifica en las razones de “Liquidez, solvencia, de apalancamiento, de actividad o gestión, rentabilidad, entre otras” dependiendo de sus limitaciones [25]. Existen otras razones como el de crecimiento, de valuación, índice de suficiencia, índice de eficiencia, entre otros valores de flujo de efectivo, es preciso mencionar que estos valores son necesarios para la gerencia para tomar decisiones.

La gerencia en su afán de mejorar la actuación contable considera el valor razonable como una de las herramientas de aplicación sustentada en las NIIF, ya que su esencia es llevar una uniformidad de los estados financiero a valores reales, en tanto se puede derivar del entendimiento entre las partes cuando llegan a una valía del activo o deuda de una manera ecuánime, y así registrar el evento. Rodríguez expone que valor razonable “es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción libre” [26].

Según la NIC 39 en relación a la medición el valor razonable está referido al precio cotizado en un mercado activo. Si el mercado para un instrumento financiero no es activo, la entidad establecerá el valor razonable utilizando una técnica de valoración, en tanto refiere el cómo un bien u obligación al ser intercambiado entre las partes de una operación económica, estén informado sobre los precios de mercado, o condición preestablecida de su mutua independencia en el acto comercial [16].

El valor razonable es la forma más práctica de darle valoración a los rubros esenciales de la ecuación patrimonial, mediante el uso de las técnicas e instrumentos normados por los entes que regulan los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que en la actualidad están a nivel internacional. Fortis y García refieren sobre la fiabilidad del valor razonable lo siguiente: “La información contable es fiable

cuando muestra fielmente la realidad económica de la transacción, independientemente de su forma legal, además de ser prudente, completa y libre de distorsiones” [27:12].

También es necesario recalcar la importancia que juega la gestión administrativa y en especial a nivel gerencial en acatar las normas contables emitida hasta la fecha. Pero no se escapa, que la gerencia en especial la de nivel superior, su rol trasciende más allá del valor contable, por basarse en la heurística positiva tal como lo cita Imre Lakatos filósofo húngaro muy influido en su juventud por Hegel donde comenta la heurística positiva y negativa. Padrón, citando a Echeverría, Javier [28] dice:

El término heurística viene dado del griego *εὕρισκειν*, que significa «hallar, inventar» y se entiende como la capacidad de un sistema para realizar de forma inmediata innovaciones positivas para sus fines. La capacidad heurística es un rasgo característico de los humanos, desde el punto de vista puede describirse como el arte y la ciencia del descubrimiento y de la invención o de resolver problemas mediante la creatividad y el pensamiento lateral o pensamiento divergente [28].

La gerencia sin importar su escala jerárquica dentro de la organización, bien sea en el nivel de subordinación, intermedio o en la alta gerencia, debe tener presente el alegato de hallar e inventar, ya que de allí parte el desarrollo y progreso de la entidad, por lo que el término valor contable con sus ratios expresados de manera conjunta en la ecuación patrimonial, aporta a la dirección múltiples elementos que dan pie para que se tomen decisiones en pro de llevar a la cima sus intenciones de superación financiera, social y económica.

Reflexiones finales

El estudio a las PYMES se realiza por ser el más vulnerable en cuanto al manejo de sus recursos financieros y el frágil uso de los aspectos contables y administrativos en la adopción de las NIIF y el cambio legal en Venezuela.

El ramo derivados de los hidrocarburos se seleccionó de manera muy estratégica, ya que están dispersa en todo el casco de la ciudad de Mérida-Venezuela; los productos y servicios que se derivan de este recurso natural no renovable, se debe a que somos un país petrolero, donde se exporta crudo y se importan gran abundancia de sus derivados para cubrir necesidades nacionales, en tanto la demanda de los mismo en la zona amerita ser atendido en cuanto a su desempeño organizacional.

El fenómeno de estudio del presente trabajo se centra en el mal uso del valor contable en la toma de decisiones en la gerencia de las PYMES venezolana, el cual hizo necesariamente proporcionar una apreciación teórica administrativa, para hacer entrar en moderación la importancia del mismo.

En cuanto a la reflexiones del significado del valor, la deliberación hecha al valor desde la proximidad de las ciencias contables, hace que su investigación desde el aspecto administrativo y económico, incorpore elementos subyacente de cuantía y valoración cualitativa que lo acreditan a un estudio reflexivo.

En el caso del valor desde las ciencias contables da la relevancia que persigue en una empresa, en la que su significado de contabilidad como disciplina y de la contaduría como ciencia, hacen de las operaciones administrativas y contables una cotidianidad de agregar importe a sus fines, objetivos o metas.

El valor desde la óptica contable radica en las estructuras que se conforma en los estados financieros, donde se llevan todos los registros de las operaciones para determinar el control y evaluación de las operaciones comerciales. Estas operaciones se realizan para generar la medición, registros de los activos, pasivos, patrimonio,

rendimiento de capitales, ingresos y egresos de la firma o institución y que van a servir de instrumento a la administración y a la gerencia para la toma de decisiones.

En lo que respecta al sustento del valor contable y su aspecto administrativo, se puede afinar que, el valor contable es el soporte de las operaciones administrativas, en la que la valorización proporcionada por la contabilidad como disciplina de las ciencias contables, provee técnicas para el registro y clasificación de las operaciones productivas, económicas y administrativas de la empresa, donde fija una jugada estratégica para adherirse a la rama de la administración y así brindar apoyo numérico en cuanto a los planes a seguir.

Al respecto sobre la legitimidad del valor contable y el desempeño organizacional se puede concluir que el mismo está regido por una serie de normativas y postulados emanados de entes públicos y privados, que regulan el comportamiento del valor de manera equitativa y razonable, donde el marco conceptual que rigen los postulados generales de la contabilidad, las NIIF y los boletines de aplicación y adopción de las VEN NIIF regidas por la Federación de los Colegios de Contadores Públicos de Venezuela fijan la conducta y regulación de las firmas e instituciones venezolanas.

En cuanto a la relación del valor contable y el discurso para la gerencia, se puede llegar a interpretar de cómo el valor contable yace sumergido en los estados financieros, y de ellos se deriva un inventario de información que ayuda no sólo a la gerencia, sino a terceros interesados en la información contable.

La ciencia contable ha trascendido las fronteras internacionales, donde se está llegando a un criterio globalizado para poder entender la valoración contable término muy conocido pero su profundidad se hace necesaria, a la luz de los méritos educativos y la persistencia de la FCCPV en ejercer el rol práctico de la contabilidad, como es poner en marcha a las empresas con una nueva visión globalizada con las NIIF.

Cabe destacar que en la contabilidad en Venezuela no existe ningún marco jurídico que lleve la operatividad de los ordenamientos contables, sólo se aprecian las normas citadas anteriormente en función a las NIIF, y que están siendo adoptadas y aplicadas por la FCCPV, todo bajo las leyes vigentes en el marco legal de la constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En relación al diagnóstico realizado a las PYMES dedicadas al ramo comercial de compra y venta de repuestos y accesorios derivados de los hidrocarburos en el Municipio Libertador, Mérida-Venezuela arrojó que los empresarios no hacen uso de la información del valor contable para la toma de decisiones, solo para cumplir un rol legal ante los entes competentes del estado, los contadores no son personal fijo sino contratos a honorarios profesionales, la toma de decisiones es muy instintiva y se basan en términos simplemente inventariables y competencia de precios.

La revisión bibliográfica da por sentado que el valor contable por tener esa amplitud en la empresa, y no estar definido para el pequeño y mediano empresario por las razones expuestas, hacen entrar en reflexión a que deben implementarse o diseñarse modelos que mejoren tal conducta contable y administrativa.

Referencias

- [1] Acosta Campos, I.; Pérez Prieto, M. E. y Hernández de Velasco, J. (2009). Las PyMES en el Desarrollo de la Economía Social. Factores de éxito Subsector Contratista del Municipio Lagunillas del Estado Zulia. *NEGOTIUM Revista Científica de Ciencias Gerenciales*, Maracaibo, Venezuela: Fundación Miguel Unamuno y

- Jugo, año. 4, no. 12, abril, pp. 100-120. [En línea] Disponible en: <<http://www.revistanegotium.org.ve/pdf/12/Art6.pdf>>, consultada: junio de 2012.
- [2] V|lex. (2012). Buscador de Información Jurídica Global [En Línea] Disponible en: <<http://ve.vlex.com>>, consultado: febrero 28 de 2012.
- [3] Vargas Gómez, D. (2006). El Valor y su origen dentro de la esencia humana. Una mirada al sentido ontológico del valor. Aparte Reí *Revista de Filosofía*. Bogotá, Colombia, no. 45, mayo, p. 2. [En Línea] Disponible en: <<http://serbal.pntic.mec.es/~cmunoz11/vargas45.pdf>>, consultada: marzo de 2012.
- [4] Debreu, G. (1973). *Teoría del Valor. Un análisis axiomático del equilibrio económico*. España: BOSCH, 164pp.
- [5] González, O. (2001). "Lógica, conocimiento y valor". Un tríptico filosófico, *Revista de filosofía de la Universidad Complutense de Madrid*, España, vol. 25. pp. 187-212. [En Línea] Disponible en: <<http://revistas.ucm.es/index.php/RESF/article/view/RESF0101120187A/10079>>, consultada: marzo de 2012.
- [6] Rapallo, C. (2002). *La creación de valor: una aproximación*. Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Politécnica Complutense de Madrid [En Línea] Disponible en: <<http://pendientedemigracion.ucm.es/BUCM/cee/doc/02-11/0211.pdf>>. consultada: noviembre 25, 2011.
- [7] Pérez, J. (2010). *Una verdadera revolución: Efectos contables de la convergencia financiera mundial*. Normas Internacionales de información financiera NIC/NIIF. CISS-NIIF, no. 731, junio, pp. 44-52. [En Línea] Disponible en: <http://www.elcriterio.com/seccion_articulos/tecnicacontable_jorge_perez3.pdf>, consultada: mayo 25 de 2010.
- [8] García, N. (2011). Una Ilustración sobre los Estudios de Pensamiento Contable. *Cuaderno de contabilidad*. Bogotá, Colombia: Universidad Javeriana, vol. 12, no. 30, enero-junio, pp. 77-93. [En Línea] Disponible en: <http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol12_n_30/vol12_30_3.pdf>, consultada: mayo de 2010.
- [9] Tua Pereda, J. (2004). Contabilidad e Historia. Evolución del Concepto de Contabilidad a través de sus definiciones. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*. Colombia, octubre-diciembre, pp. 44-82. [En Línea] Disponible en: <<http://scienti.colciencias.gov.co:8084/publindex/docs/articulos/1692-2913/27/104.pdf>>, consultada: mayo de 2010.
- [10] Tua Pereda, J. (2009). *Contabilidad y Desarrollo Económico*. El Papel de los modelos contables de predicción. Especial Referencia a Las NIC'S. *Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas*. España: Universidad Autónoma de Madrid, vol. 4, pp. 1-24. [En Línea] Disponible: <http://www.elcriterio.com/revista/ajoica/contenidos_4/contabilidad_y_desarrollo_cal_i_09.pdf>, consultada: junio de 2010.
- [11] Romero, J. (2002). *Principios de contabilidad*. Premio Nacional de Contaduría. Segunda Edición México DF, McGraw Hill, 540pp.
- [12] Gavilán, D. y García, J. (2009). ¿Esperamos porque es mejor o es mejor porque esperamos? Un estudio exploratorio de la relación entre el tiempo de espera y el valor percibido. *Universia Business Review* España: Universidad Complutense de Madrid, segundo semestre, p. 59. [En Línea] Disponible en: <http://ubr.universia.net/pdfs_web/UBR002200956.pdf>, consultada: junio de 2010.
- [13] Sweeney, J. C. and Soutar, G. N. (2001), Consumer-Perceived Value: The Development of a Multiple Item Scale, *Journal of Retailing*, UK: Elsevier, vol. 77, no. 2, summer, pp. 203-220.

- [14] Sales, V. y Gil, I. (2007). Valor percibido por el consumidor: Una aplicación en la compra de equipamiento para el hogar. *Estudios sobre Consumo*. Madrid: , no. 82, pp. 35-48. [En Línea] Disponible en: <http://www.consumo-inc.gob.es/publicac/EC/2007/EC82/Ec82_03.pdf>, consultada: mayo de 2010.
- [15] Ruiz, M. (2008). Valor Percibido, Actitud y Lealtad del Cliente en el Comercio Minorista. *Universia Business Review España*: Universidad de Valencia de Madrid, primer semestre, pp. 104-105. [En Línea] Disponible en: <http://ubr.universia.net/pdfs_web/UBR0012009102.pdf>, consultada: mayo 2010.
- [16] International Accounting Standards Committee Foundation. (2010) *Normas Internacionales de Información Financiera*. 30 Cannon Street. London ED4M 6XH United Kingdom.
- [17] Loring, J. (2004). *Gestión Financiera*. España: Duesto, p. 92.
- [18] López. V. Nevado, D (2006). *Gestione y Controle el Valor Integral de su Empresa*. Análisis integral: Modelos, informes financieros y capital intelectual para rediseñar estrategia. Desarrollo de un caso real. España: Díaz Santos, p. 15.
- [19] Mileti, M.; Berri, A. y Fanucci, G. (2004). El Valor de la Empresa y la Contabilidad, *Novenas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística*, noviembre. [En línea] Disponible en: <<http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivosmiletielvalorempresa.PDF>> consultada: marzo 25 de 2010.
- [20] Montesino, V. y otros. (2007). *Introducción a la Contabilidad Financiera* Un enfoque internacional. 5ta. Edición adaptada al borrador del nuevo plan contable. España: Areil, p. 96.
- [21] Marín, V. y Mancilla, M. E. (2010). Control en la Administración para una Información Financiera Confiable. *Revista Contabilidad y Negocios*. vol. 5, no. 9, pp. 68-75.
- [22] Scarano, E. (2006). ¿La Contabilidad Es Ciencia o es Científica? *Revista de Actualidad Contable FACES*. Venezuela: Universidad de los Andes, año 9, no. 12, pp. 17-72.
- [23] Monge, P. (2005). Las Normas Internacionales de Contabilidad. *Revista de Actualidad Contable. FACES*. Venezuela: Universidad de los Andes, año 8, no. 10, Enero – Junio, pp. 35-52.
- [24] Cañibano, L. y Gonzalo, J. A. (1996). Los Programas de Investigación en Contabilidad. *Programas de Investigación en Contabilidad Contaduría. Universidad de Antioquia* no. 29, Colombia, pp. 13-61.
- [25] Sánchez, I. (2006). *Razones o Índices Financieros Finanzas para ejecutivos no financieros*. <http://www.inosanchez.com/files/mda/af/Topico03_razones_financieras.pdf>, consultada: febrero 28 de 2010.
- [26] Rodríguez, R. (2010). *Agricultura, (NIC 41) y su Relación con otras NIFF*. [En Línea] <http://www.google.co.ve/search?hl=es&q=valor+razonable+contabilidad&meta=cr%3DcountryVE&aq=0&aqi=g10&aql=&oq=Valor+Razonable&gs_rfai> consultada: abril 27 de 2010.
- [27] Fortis, I. y García, I. (2006). *La contabilidad según valor razonable* [En Línea] Disponible en: <<http://www.cemla.org/old/pdf/acp/dp-0607-bde.pdf>>. consultada: junio 12 de 2012.
- [28] Padrón, J. (2000). *Programa epistemología II y Programas Doctorales* Guía Electrónica. Para la Universidad Simón Rodríguez (Caracas); Universidad del Zulia; Universidad Pedagógica Experimental Libertador.

Utilidad de las Normas Internacionales de Información financiera en la banca venezolana

José Baudillo Arellano Morales
Profesor de asignatura
Doctorante
E-mail: arellanoister@gmail.com
Programa doctoral en Ciencias Contables
Facultad de Administración Contaduría y Economía
Universidad de los Andes
Mérida, Venezuela

[Recibido: Agosto 2, 2012, Aceptado: Octubre 30, 2012](#)

Resumen

Este trabajo analiza la utilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera en los estados financieros así como su uso en la banca venezolana en la toma de decisiones para la concesión de créditos. En Venezuela, hay obligatoriedad de aplicación de dichas Normas a partir del 1 de enero de 2008 para grandes empresas y del 1 de enero de 2011 para Pequeñas y Medianas Empresas. A la fecha de la presente investigación (julio 2012), esta disposición debe cumplirse. Se aplicó un cuestionario a las entidades financieras presentes en El Vigía, Mérida y se determinó que: la banca considera que los estados financieros son comprensibles, relevantes, fiables e integrales; algunas entidades bancarias no solicitan estados financieros anualmente.; la base de medición es costos históricos y valor razonable. Las notas revelatorias no se emiten en la totalidad de los casos.

Palabras clave: Estados Financieros, Utilidad, Normas Internacionales de Información Financiera, Banca Venezolana, Medición.

Usefulness of the international financial reporting standards in the Venezuelan banking

Abstract

This study analyzes the utility of the International Financial Reporting Standard in the financial reports and the usage of the Venezuelan Bank in order to make decisions about granting credits. In Venezuela, it is obligatory to apply these standards since January 1-2008 for big entities and since January 1-2011 for small and medium-sized entities. Since this investigation was made (July 2012), this disposal must be complied. It was applied a questionnaire to the financial entities in El Vigía, Mérida, and it was determined: the bank

considers that the financial reports are comprehensible, relevant, reliable, and integral, in the same way, some entities do not request annual financial reports, the measurement base is the historical costs and reasonable value. The notes to the financial statements are not totally emitted in most of the cases.

Keywords: Financial Reports, Utility, International Financial Reporting Standard, Venezuelan Bank, Value.

Introducción

Este trabajo tiene por objeto analizar la utilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera en la elaboración de estados financieros y el uso que hace la banca venezolana en la toma de decisiones para la concesión de créditos a sus usuarios. Para el logro de este objetivo se realiza un enfoque del tema desde el punto de vista de la comunicación en los negocios, entendiendo por comunicación en los negocios como los estados financieros correspondientes a unidades económicas o empresas para un momento determinado.

El uso de las Normas Internacionales de Información Financiera como el lenguaje universal de la contabilidad, el desarrollo y uso de dichas Normas Internacionales en Venezuela, como reciente aplicador de las mismas, la clasificación de los negocios en Venezuela, ya que dicha clasificación incide en la utilización de algunas de esas normas y el uso que hace la banca venezolana de esa información financiera para la concesión de créditos a sus usuarios como principales emisores de información financiera, ya que existen otros emisores de información financiera, pero no son solicitantes descritos bancarios y es el uso habitual que se da a dicha información financiera.

Metodología

La presente investigación es de campo porque la información se recogerá en la misma realidad en la cual sucede: es exploratoria porque pretende establecer la utilidad que da a las normas de presentación de estados financieros en el sector bancario; y es transaccional, porque la medición se realizará una sola vez. La estrategia de recolección de la información es la entrevista y el instrumento de recolección de información será el cuestionario, dicotómico de preguntas cerradas con posibilidades de respuestas: sí, no y no sabe/no contesta.

Del cuestionario se elaboraron 17 preguntas para la banca como principales usuarios de la información financiera. La población es de dieciséis entidades bancarias que están establecidas en el municipio Alberto Adriani del estado Mérida.

Por su parte, la muestra será poblacional, ya que el cuestionario se aplicará en todas las entidades financieras presentes en la población.

La Comunicación Global en Los Negocios

Marín [1] expresa que la contabilidad es el lenguaje de los negocios. Se define contabilidad como la ciencia que se encarga de recopilar, registrar y clasificar las transacciones mercantiles de una organización en términos de dinero, presentar e interpretar sus resultados. De manera que recopilar, registrar y clasificar las transacciones mercantiles de una organización no tiene sentido sin la presentación del resultado. Dicha labor no culmina en la presentación de los resultados, ya que esos resultados deben ser la base para la toma de decisiones.

La toma de decisiones será acertada si los estados financieros son veraces, entendiendo la veracidad como una representación fiel de la organización mediante la presentación de

su situación financiera y los resultados de un período determinado que sean imagen fiel de la realidad de la empresa.

Tua [2], expresa que "la búsqueda –y registro- de una verdad única, sin importar quién la recibe y por qué, se sustituye, como ya hemos indicado, por una verdad orientada al usuario, que pretende y persigue proporcionar la mayor utilidad posible en la toma de decisiones...", lo cual expresa la finalidad de la información financiera pero en esa orientación al usuario pudiera tergiversarse y manifestar verdades trucadas o que coadyuven a una interpretación errada de la realidad, por tanto, es imprescindible que la información financiera se emita para fines generales y para cualquier tipo de usuario. La interpretación de esa información será subjetiva, dependiendo del interés que el usuario tenga en la información o en el ente que reporta.

Este planteamiento de elaborar estados financieros orientados al usuario generaría tantos sistemas contables como usuarios interesados hubiese, en tal sentido, Tua [2], (1995) "aconseja la necesaria búsqueda de un solo sistema que trata de satisfacer en la mejor medida posible la totalidad de los intereses concurrentes".

Por su parte, Pattillo, citado por Tua [2], manifiesta: "El objetivo de la Contabilidad financiera es proporcionar un sistema de información y comunicación externas, al recopilar, dar forma compacta, interpretar y diseminar datos económicos, que den una representación financiera de los derechos económicos y el interés relativo de los segmentos de la economía, a fin de facilitar a esos segmentos la formulación de juicios y la toma de medidas".

Tua [2] expresa que La "American Accounting Association", tuvo un destacado papel en esta evolución, al poner reiteradamente de manifiesto la dimensión comunicacional de la Contabilidad, dimensión que, de acuerdo con su postura, llegó a incluir en sus definiciones: "La principal función de la Contabilidad es acumular y comunicar información económica, que permite juicios y decisiones informados a sus usuarios (AAA, 1966)."

Martín y Mancilla [3] en su trabajo titulado "Control en la Administración para una información financiera confiable" expresan que "El objetivo de la Contabilidad financiera es proporcionar un sistema de información y comunicación externas, al recopilar, dar forma compacta, interpretar y diseminar datos económicos, que den una representación financiera de los derechos económicos y el interés relativo de los segmentos de la economía, a fin de facilitar a esos segmentos la formulación de juicios y la toma de medidas". La comunicación externa de esta información debe ser útil y confiable. Útil porque debe proporcionar la información que el usuario requiere y confiable porque las cifras en ella reflejadas deben ser fiel reflejo de la situación financiera y de la gestión administrativa de la empresa, lo cual permitirá al usuario la toma de decisiones acertadas como elemento de predicción del desempeño futuro de la entidad.

Las autoras hacen referencia a las características de confiabilidad y oportunidad de los estados financieros, precisando que los estados financieros son confiables si su contenido es congruente con las operaciones que realizan con terceros y oportunos si están disponibles en el momento en el cual se necesitan, y que además, tenga coherencia entre contenido y lo que se desea representar.

La globalización ha permitido vencer las variables de tiempo y distancia mediante el uso de los avances tecnológicos, lo cual permite relaciones de intercambio mercantil entre entes de todas partes del mundo. Estos intercambios han generado la necesidad de tener un lenguaje común en los negocios. Como el lenguaje común en los negocios es la contabilidad, se hizo necesario establecer normas conocidas por todos los actores, además de que se hizo necesario un proceso de armonización contable que permitan un intercambio fluido y sin barreras de comunicación. Este lenguaje común y universal se llama Normas Internacionales de Información Financiera.

Normas Internacionales de Información Financiera

Esta tarea fue asumida por un órgano inglés denominado International Accounting Standards Board (IASB) (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), quien emprendió la redacción de una serie de normas de contabilidad denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Este órgano emprende la tarea de redactar las normas internacionales de contabilidad luego de plantearse la problemática de estados financieros heterogéneos bajo normas vigentes en los distintos países. Al ampliarse el comercio internacional y vencerse barreras de tiempo y distancia, mediante el avance y generalización del uso de la red informática, se emprende la redacción de normas que puedan propender a presentaciones de estados financieros uniformes y el uso de cuentas comunes, así como criterios uniformes de reconocimiento y medición, para lo cual se presentan a los distintos entes reguladores en cada país y es entonces cuando se inicia el proceso de auscultación y discusión de las normas presentadas y la armonización con los usos, costumbres y obligaciones legales en cada país.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) [4], publica las NIIF, las cuales se inician con el Marco Conceptual que es, a nuestro criterio, una guía que orienta el abordaje de las distintas normas establecidas por el Organismo. Este trabajo ameritó la incorporación de otros países, como Estados Unidos, Canadá y México, entre otros, a efecto de revisar, cotejar con la realidad de cada uno de los países y someter a consideración del IASB comentarios, críticas y recomendaciones, que coadyuven a tomar en consideración la situación de todos los países intervinientes, lo cual redundaría en menor cantidad de adaptaciones por parte de los países que asuman tales normas como propias. Se inicia en Venezuela el estudio y discusión de las Normas Internacionales de Contabilidad

Normas Internacionales de Información Financiera en Venezuela

En Venezuela, el órgano rector de regular la profesión contable y, por ende, la normativa técnica a seguir en el país, es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), la cual está integrada por los colegios estatales federados, es importante recordar que la división política del país está integrada por 24 estados, algunos de los cuales contienen núcleos, los cuales son pequeñas seccionales que por razones de distancia o de número de individuos agrupados en extensiones geográficas cercanas, funcionan separadamente de la sede principal, generalmente establecida en las capitales de estado.

La FCCPV [5] en directorio nacional ampliado (Comité integrado por la directiva de la Federación y la directiva de los colegios federados), emite el Boletín de Actualización de las Normas Internacionales de Información Financiera número 0 (BA VEN NIF 0), en el cual se establece: “ los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, se denominarán VEN-NIF y comprenderán los boletines de aplicación BA VEN NIF y las NIF adoptadas para su aplicación en Venezuela, los cuales serán de uso obligatorio para la preparación y presentación de información financiera para los ejercicios que se inicien después de su aprobación, a menos que se indique su fecha de aplicación”.

La normativa técnica vigente en Venezuela emitida por la FCCPV [6], está integrada por boletines de aplicación: B0 00010 (Boletín de Actualización No. 10 que establece los boletines de actualización (BA VEN NIF) 0, 02, 04, 05, 06, 07 y 08), NIIF-PYMES que establece las normas de información financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, el Marco Conceptual (guía para la revisión y estudio de las NIIF), 29 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que son las normas para casos específicos, nueve NIIF o Normas Internacionales de Información Financiera, diez Sic o interpretaciones a

las Normas Internacionales de Contabilidad y dieciséis CINIIF, que son también interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financieras.

Es importante hacer saber al lector que, en Venezuela, a las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, se les llama normas full o completas, la única diferencia entre ambas es que las primeras fueron emitidas por el International Standard Committee (IASC) y las segundas por el IASB. De igual manera, las Sic y las CINIIFs, son interpretaciones a las Normas Internacionales emitidas, en el mismo orden, por los organismos mencionados antes. Se les llama Normas completas para distinguirlas de las Normas para Pequeñas y Medianas Empresas.

Por otra parte, el Boletín de Actualización no. 6, emitido por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela [7] en fecha 18 y 19 de Marzo de 2011, establece: “Que la pequeña y mediana entidad constituye un factor preponderante en el desarrollo económico del país...”, “que fue aprobado el siguiente programa de adopción: 22. Para pequeñas y medianas entidades (PYME) en el ejercicio económico que se inicie el 01 de enero de 2011 o fecha inmediatamente posterior, permitiéndose su adopción anticipada para el ejercicio que se inicie a partir del 01 de enero de 2010” y define la pequeña y mediana entidad como: “Entidad formalmente constituida que persiga fines de lucro y No está sujeta al cumplimiento de las disposiciones relativas a la preparación de información financiera, emitidas por los entes reguladores autorizados por la legislación venezolana para ello”. Los entes que exigen los estados financieros son las Oficinas de Registro Mercantil, las entidades reguladoras como Superintendencia de Costos y Precios Justos, Asociaciones de Pequeñas y Medianas industrias y Entidades Oficiales financiadoras de la pequeña y mediana industria.

Adicionalmente, el Boletín No. 8, emitido por la misma federación [8], en su párrafo 2, referido al alcance, expresa que: “Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) serán aplicados por toda entidad que prepare sus estados financieros para usuarios externos o requeridos por cualquier disposición legal venezolana”.

El párrafo 2.7. de las NIIF-PYMES [9] establece la fiabilidad de la información financiera y establece: “La información proporcionada en los estados financieros debe ser fiable. La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente”.

Por otra parte, en Venezuela los entes que cotizan en bolsa y las empresas aseguradoras y la banca tienen obligación de rendir cuenta y publicar sus estados financieros, así como los comerciantes que asumen los tipos de personería jurídica establecidas en el código de comercio, como las sociedades en nombre colectivo, sociedades en comandita, sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades anónimas.

Bases de Medición

El párrafo 100 del Marco Conceptual establece que hay cuatro (4) métodos o bases de medición en los estados financieros, las cuales se considera importante definir: costo histórico, costo corriente, valor realizable (o de liquidación) y valor presente. Entendiendo por costo histórico la cantidad pagada en el momento de la adquisición. Costo corriente es la cantidad de efectivo o equivalente de efectivo que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Valor razonable es la cantidad que está dispuesto a recibir o a pagar, un vendedor o un comprador, debidamente informado y en condiciones de independencia. Valor presente que corresponde a las expectativas

de flujo de efectivo que generaría el activo descontando las entradas netas de efectivo que se espere genere la partida en el curso normal de operación.

En Venezuela, el criterio de medición más utilizado es el de costo histórico ya que es de obligatorio cumplimiento el principio de neutralidad que establece que la información debe estar libre de sesgo. Sin embargo, la información financiera presentada a los bancos pudiera carecer de tal neutralidad por lo cual se pretende medir el criterio de la banca al momento de solicitar estados financieros a sus usuarios para la negociación o aprobación de créditos.

Kohler [10] define el término base: “es el costo o el valor utilizado como sustituto del costo” y por otra parte define base contable: “Método empleado para el registro y la información sobre las transacciones” y finalmente, explica que base de costo es “ la base de valuación , así llamada, que se sigue para el registro e información de las erogaciones”.

Guerra [11] manifiesta que medida “es la tarea del contador cuantificar los recursos que utiliza la empresa en las transacciones. Para completar los conceptos contables básicos, hay que considerar un procedimiento uniforme de medición, a fin de que la información relativa a una entidad pueda ser comunicada con efectividad al posible usuario.”

Clasificación de los negocios en Venezuela

El Instituto Nacional de Estadística (INE) [12], principal órgano público de estadística en Venezuela, siendo el ente central del sistema estadístico nacional (SEN), se encarga de brindar estadísticas e información al poder ejecutivo nacional. Este organismo estadístico en el IV Censo Económico 2007-2008, último reporte estadístico económico nacional clasifica las empresas según estrato de ocupación en: Gran empresa (más de 100 personas ocupadas), Mediana empresa superior (entre 51 y 100 personas ocupadas), mediana empresa inferior (entre 21 y 50 personas ocupadas), pequeña empresa superior (entre 5 y 20 personas ocupadas) y pequeña empresa inferior (entre 1 y 4 personas ocupadas). Las cifras publicadas por el INE evidencian que las empresas grandes en Venezuela son un porcentaje bajísimo en comparación con las entidades medianas y pequeñas, lo cual permite inferir que en ese mismo porcentaje, por lo menos, se mantienen los usuarios de créditos en las entidades bancarias, motivo por el cual los emisores de estados financieros en el presente trabajo se entienden pequeñas y medianas entidades.

Cuadro 1. Unidades económicas por personal ocupado [12]

CLASIFICACIÓN	CANTIDAD	REPRESENTACIÓN PORCENTUAL	ACUMULADO
Pequeña Empresa Inferior	322,845	75.5771081	75.5771081
Pequeña Empresa Superior	90,257	21.1289103	96.7060184
Mediana Empresa Inferior	9,142	2.140116534	98.84613494
Mediana Empresa Superior	2,760	0.646108251	99.49224319
Gran Empresa	2,169	0.50775681	100
TOTAL	427,173	100	

Del análisis presentado en el IV Censo Económico 2007-2008, por el INE, se puede afirmar con claridad que más del 96 % de las empresas del país son pequeñas empresas y el 99,47 % son pequeñas y medianas empresas, por lo cual se tratará de establecer la utilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES) en la elaboración de estados financieros bajo la óptica de la banca. ¿Por qué la banca? Es posible que las grandes ciudades del país hayan diversas entidades usuarias de los estados financieros, como Bolsa de Valores,

Empresas de Arrendamiento Financiero, Empresas financiadoras, Registros Mercantiles, Empresas Controladoras del Estado como Superintendencia de Bancos (SUDEBAN), Superintendencia de Seguros, entre otras, y la banca comercial, principal proporcionadora de créditos para el sector privado, básicamente para las PYMES.

Entes solicitantes de los estados financieros

En las poblaciones de provincia, los estados financieros se presentan ante dos entes, primordialmente: ante el registro mercantil, en ocasión de la presentación de los estados financieros ante la asamblea ordinaria de accionistas o socios, lo cual se hace anualmente, por estar establecido en el código de comercio venezolano y ante las entidades bancarias, para actualizar el expediente bancario o para solicitar un crédito.

En el caso de las entidades bancarias, algunas podrán tomar decisiones en cuanto al tipo de estados financieros que solicitan, el tipo de informe que los acompaña y el profesional que los respalda; otras entidades financieras reciben lineamientos de sus casas principales o de las gerencias regionales. Todos estos factores inciden en la fiabilidad de los estados financieros y en la certeza de recuperación del crédito concedido.

Resultados

Luego de aplicar el instrumento de recolección de datos a las entidades financieras presentes en la entidad: Bancos Bicentenario, Fondo Común, Banesco, Exterior, Del Pueblo Soberano, Provincial, Del Sur, Activo, Industrial de Venezuela, Del Caribe, Nacional de Crédito, Occidental de Descuento, De Venezuela, Venezolano de Crédito y Mercantil, de los cuales estos dos últimos se negaron a responder la encuesta aplicada. A continuación se presentan los resultados obtenidos.

Cuadro 2. Instrumento aplicado a las entidades financieras

No.	Pregunta	Si	No	NS/NC	Total
1	¿Los solicitantes de créditos tienen obligación pública de rendir cuentas?	9	4		13
2	¿Los solicitantes de créditos publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos?	4	9		13
3	¿Los estados financieros solicitados por su entidad proporcionan información acerca de la situación financiera del beneficiario?	13			13
4	¿Los estados financieros solicitados por su entidad proporcionan información acerca del rendimiento del beneficiario?	12	1		13
5	¿Los estados financieros solicitados por su entidad proporcionan información acerca de los flujos de efectivo del beneficiario?	12	1		13
6	¿Los estados financieros muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia?	9	4		13
7	¿La información presentada en los estados financieros es comprensible?	10	1	2	13
8	¿La información presentada en los estados financieros es relevante?	10		3	13
9	¿La información presentada en los estados financieros es fiable?	10	2	1	13
10	¿La información presentada en los estados financieros es integral?	10	1	2	13

No.	Pregunta	Si	No	NS/NC	Total
11	¿Sus usuarios entregan estados financieros anuales?	5	8		13
12	¿Dichos estados financieros son comparables?	5	6	2	13
13	¿La base de medición aplicada para activos y pasivos es el costo histórico?	6	4	3	13
14	¿La base de medición aplicada para activos y pasivos es el valor razonable?	10		3	13
15	¿Alguno de sus clientes tiene obligación pública de rendir cuentas?	5	7	1	13
16	¿De un período a otro se mantienen los criterios de presentación de los estados financieros?	13			13
17	¿Se emiten con los estados financieros las notas reveladoras?	6	5	2	13

De conformidad con las respuestas obtenidas los resultados son los siguientes:

El 69.23% de las entidades financieras expresó que los solicitantes de créditos tienen obligación pública de rendir cuentas, el 30.76% respondió que los solicitantes de créditos no tienen obligación pública de rendir cuentas. Esta obligación pública de rendir cuentas sólo la tienen en Venezuela las empresas de seguro y las entidades bancarias, así como las empresas que cotizan en bolsa de valores. En la entidad merideña no hay empresas que coticen en bolsa de valores.

El 30.76% de las entidades financieras afirmó que los solicitantes de crédito publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, lo que podría ser indicador que su contabilidad logra resultados eclécticos entre fiscalidad y utilidad, lo que permite dar cumplimiento a la normativa fiscal del país y sirven como referencia para la toma de decisiones acertadas.

Por otra parte, el 100% de los encuestados afirman que los estados financieros solicitados proporcionan información acerca de la situación financiera de sus titulares y el 92.30% afirma que también aportan información del rendimiento del beneficiario y de sus flujos de efectivo.

El 69.23% de las entidades financieras expresan que los estados financieros muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia.

El 76.92% de los encuestados afirma que la información financiera presentada en los estados financieros es comprensible, relevante, fiable e integral, lo cual pudiera ser porque los operarios financieros deben conocer el lenguaje de los negocios y los estados financieros son parte de su labor diaria.

El 38.46% de los entrevistados afirman que sus usuarios presentan estados financieros anuales y que los mismos son comparables. El 46.15% expresa que la base de medición de los activos y pasivos son los costos históricos y el 76.92% expresa que la base de medición es el valor razonable (realizable o de liquidación), lo cual parece contradictorio ya que las bases son exclusivas, se utiliza uno u otro, no ambos.

De igual manera que el caso anterior, para la pregunta no. 15 se establece que el 38.46% de los encuestados expresan que alguno de sus clientes tienen obligación pública de rendir cuentas, coincidente con la pregunta no. 1 en la cual respondieron el 69.23% que sus clientes tienen obligación pública de rendir cuenta. Esta contradicción de respuesta entre ambas preguntas, que son la misma, podría indicar que los encuestados no contestaron con franqueza, que desconocen quiénes tiene obligación pública de rendir cuentas o fueron ligeros al responder.

Finalmente, 100% de las entidades financieras respondieron que de un período a otro se mantienen los criterios de presentación y el 46.15% manifestó que junto a los estados financieros se emiten las notas revelatorias.

Las preguntas 13 y 14 expresan: 13.- ¿La base de medición aplicada para activos y pasivos es el costo histórico?; 14.- ¿La base de medición aplicada para activos y pasivos es el valor razonable? La base de medición recomendada por las normas internacionales de información financiera es el valor razonable. En las preguntas correspondientes a la base de medición del valor razonable o costo histórico, pudiera entenderse que hay contradicción ya que en la pregunta trece, acerca del costo histórico como base de medición seis de los encuestados responden positivamente, pero en la siguiente pregunta que trata al valor razonable como base de medición diez entidades financieras contestan positivamente. Los estados financieros deben ser a costos históricos o a valor razonable, ambas bases de medición son excluyentes, de manera que no se explica cómo de un total de trece encuestados, seis responden positivamente para costo histórico y diez para valor razonable, además de tres que no saben/no contestan, dando como resultado dieciséis formas distintas de base de medición, cuando el resultado máximo debería ser trece.

Discusión

De los resultados obtenidos se deduce que los analistas de crédito de la banca confunden obligación pública de rendir cuentas y publicación de estados financieros con propósito de información general, ya que en Venezuela los entes que cotizan en bolsa y las empresas aseguradoras y la banca tienen obligación de rendir cuenta y publicar sus estados financieros, así como los comerciantes que asumen los tipos de personería jurídica establecidas en el código de comercio, como las sociedades en nombre colectivo, sociedades en comandita, sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades anónimas.

Entre los solicitantes de crédito se incluye en gran parte productores agropecuarios y personas naturales no comerciantes, los cuales no tienen obligación pública de rendir cuentas.

La banca considera que los estados financieros solicitados proporcionan información acerca de la situación financiera del beneficiario, del rendimiento de su actividad y de sus flujos de efectivo, así como de los resultados de la gestión administrativa de la gerencia del beneficiario, que la información presentada es comprensible, relevante, fiable e integral, lo cual evidencia el sistema de utilidad contable que se realiza en las entidades solicitantes, en contra del criterio de sistema de legalidad o fiscalidad que es una creencia generalizada entre los profesionales de la contaduría pública.

Los encuestados dividen opinión acerca de la entrega de estados financieros anuales por parte de los solicitantes, lo cual debería ser indispensable ya que la entidad financiera necesitaría controlar el récord de la actividad de los solicitantes para asegurar la recuperación de los capitales prestados, por una parte, y la misma división de opiniones resulta a la pregunta de si los estados financieros son comparables. En la opinión del autor la comparabilidad de los estados financieros de un año a otro mostraría la consistencia en la aplicación de los mismos principios de una anualidad a otra.

Las entidades financieras no rechazan la presencia de los colegios de contadores públicos en las actuaciones de los profesionales de la contaduría pública. Tampoco rechazan la elaboración de estados financieros de conformidad con lo establecido en las normas internacional de información financiera y a la pregunta de si de un período a otro se mantiene los criterios de presentación de los estados financieros, el 100% responde positivamente, cuando en la pregunta no. 11 sólo cuatro de un total de trece contestaron

que sus usuarios entregan información anual. ¿Cómo puede evaluarse el mantenimiento de criterios de presentación si no se tienen estados financieros de un año a otro?

En cuanto a la emisión de notas revelatorias sólo el 46% de los elaboradores de estados financieros cumplen con la obligación de emitir las notas revelatorias como parte integral de los estados financieros. Esta información procede del tipo de información que recibe la banca por parte de los emisores de la información financiera. En esta pregunta se buscó establecer si los contadores públicos elaboradores de la información financiera emiten notas revelatorias, como se establece en el marco conceptual y la NIC 1, lo cual permitiría a la banca como usuarios de la información financiera una base más firme para la toma de decisiones acertadas en cuanto a la concesión de créditos a los beneficiarios de las solicitudes de dichos créditos.

Referencias

- [1] Marín, A. (2010). Contabilidad, el lenguaje de los negocios. *Revista Ucema*. Año 4, no. 13. [En línea] Disponible en: <<http://www.ucema.edu.ar>>, consultada: marzo de 2012.
- [2] Tua Pereda, J. (1995). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín, Colombia: Centro Interamericano Jurídico-Financiero.
- [3] Martín Granados, V. M. A. y Mancilla Rendón, M. E. (2010). Control en la Administración para una información financiera confiable. *Revista Contabilidad y Negocios*. Perú: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, vol. 5, no. 9, julio.
- [4] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2012). *Marco Conceptual*. Caracas, Venezuela. [En línea] Disponible: <<http://www.fccpv.org.ve>>, consultada: marzo de 2012.
- [5] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2012). *Boletín de Actualización de las Normas Internacionales de Información Financiera número 0 (BA VEN NIF 0)*. Caracas, Venezuela. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org.ve>>, consultada: marzo de 2012.
- [6] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2012). *BO 00010 – Boletines de Aplicación de los VEN NIF*. Caracas, Venezuela. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org.ve>>, consultada: marzo de 2012.
- [7] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2012). *Boletín no. 6*. Caracas, Venezuela. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org.ve>>, consultada: marzo de 2012.
- [8] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2012). *Boletín no. 8*. Caracas, Venezuela. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org.ve>>, consultada: marzo de 2012.
- [9] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2012). *NIIF PYMES – NIIF para las pequeñas y medianas entidades*. Caracas, Venezuela. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org.ve>>, consultada: marzo de 2012.
- [10] Kohler, E. L. (1976). *Diccionario para contadores*. México: U.T.E.H.A.
- [11] Guerra, J. E. (1991). *Fundamentos de contabilidad*. Caracas, Venezuela: Universidad Nacional Abierta.
- [12] Instituto Nacional de Estadística. (2011). *IV Censo Nacional Económico 2007-2008*. Caracas, Venezuela. [En línea] Disponible en: <<http://www.ine.gov.ve>>, consultada: marzo de 2012.

La contabilidad internacional: un enfoque para la presentación de información financiera

Yosmary Carolina Durán Sánchez
Profesora-Investigadora adscrita a GICCA
Departamento de Ciencias Económicas,
Administrativas y Contables
Núcleo Universitario "Rafael Rangel"
Doctorante
E-mail: yosmaryduran@ula.ve
Programa doctoral en Ciencias Contables
Facultad de Administración, Contaduría y Economía
Universidad de los Andes
Mérida, Venezuela

[Recibido: Agosto 3, 2012, Aceptado: Octubre 30, 2012](#)

Resumen

A partir del año 2008 comenzó una migración hacia el modelo internacional donde fueron adoptados nuevos estatutos para las grandes entidades. A comienzos del año 2011 es implementada la adopción y aplicación de las NIIF para las Pequeñas y Medianas entidades (PyME). La presente investigación está desarrollada bajo una metodología documental, descriptiva con diseño de campo y tiene como finalidad analizar la Contabilidad Internacional como una adopción para la preparación y presentación de la información financiera para la toma de decisiones en el sector salud privado del municipio Valera estado Trujillo. Para recabar la información se aplicó un cuestionario al contador de dichas organizaciones. De ello se concluyó que la mayoría de estas entidades todavía no están aplicando las normas internacionales de contabilidad por considerar que no están obligados por ninguna normativa legal.

Palabras clave: Contabilidad Internacional, NIIF para las PyME, Sector Salud Privado, Toma de decisiones, Información financiera.

International accounting: an approach
to preparation and presentation
of financial information

Abstract

Since 2008 a migration began to the international model where new statutes were adopted for large entities. At the beginning of 2011 is implemented the adoption and implementation of NIIF for the Small and Medium Entities (PyME). This research is a

methodology developed under documentary, descriptive and field design is to analyze the international accounting as an adoption for the preparation and presentation of financial information for decision-making in the private health sector in the municipality Valera-Trujillo state. To gather the information a questionnaire was applied to counter these organizations. It concluded that most of these entities are not yet applying international accounting standards on the grounds that they are not bound by any legal rules.

Keywords: International Accounting, NIIF for the PyME, Private Health Sector, Making decision, financial information.

1. Introducción

Lo establecido en los Ven-PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) han sido aplicados por todas las entidades en Venezuela desde el año 1997 hasta el año 2007 como principios en sus registros de contabilidad, conocidos como las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) conjuntamente con las Publicaciones Técnicas (PT) emitidas por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), y hasta el año 2007 se encontraban vigentes 13 DPC y 3 PT, tomando en cuenta lo establecido en la DPC-0 como primer orden de supletoriedad lo señalado en las Normas Internacionales de Contabilidad - Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF). Es importante destacar que actualmente se encuentra como normativa vigente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Luego desde el año 2008 hasta 2010, según Herrera, *et al.*, [1] los principios se dividieron en dos vertientes, además de la adopción de las NIIF, recogidas en los Boletines de Aplicación en Venezuela de las Normas de Información Financiera (BA-VEN-NIF), donde las Grandes entidades aplicarían los BA-VEN-NIF y las PyME (Pequeñas y Medianas entidades) seguían aplicando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (Ven-PCGA), teniendo igualmente como primer orden de supletoriedad lo establecido en las NIC-NIIF.

Con los cambios en los principios a partir del primero de enero de 2011, se continúa con las dos vertientes, clasificadas en Grandes entidades (GE) y PyME, las primeras seguirán aplicando las BA-VEN-NIF y las NIIF completas y las PyME aplicarán los BA-VEN-NIF y las NIIF para las Pequeñas y Medianas entidades.

Las BA-VEN-NIF constituyen los nuevos principios a aplicar desde el 01-01-2011 para las PyME, y que todo profesional de la Contaduría Pública debe conocer. Hasta el año 2012, se han aprobado 9 BA-VEN-NIF y se han derogado 2 de ellos, el BA-VEN-NIF 1 y el BA-VEN-NIF 3. En lo concerniente a las NIIF para las PyME (2009) está compuesto por un compendio de 35 secciones, en un solo cuerpo o norma, todo ello aplicable a cada rubro de los elementos de los estados financieros en particular y con nuevos criterios para su reconocimiento y medición en los mismos, a fin de presentar información financiera de alta calidad, comparable y de óptimos y fiables resultados para las entidades que las aplican.

Es de resaltar lo esencial que es la aplicabilidad de una contabilidad internacional en la información financiera, pues su homologación (que no significa igualdad sino compatibilidad y aceptabilidad) de las normativas contables permite que haya una comparabilidad de la información financiera para la toma de decisiones, no solo entre diferentes períodos de una misma empresa sino lo más importante, entre distintas empresas en los mismos períodos, pero en lugares distintos. Por lo tanto, el objetivo de llevar una contabilidad internacional es reducir las diferencias en las prácticas contables a través del mundo para lograr compatibilidad y comparabilidad.

Esto conduce a que todas las entidades manejen una contabilidad uniforme y transparente, cuyo cambio ha constituido una ventaja comparativa que mejora la posición

de las empresas en el complejo mundo de la globalización económica; por lo que, la Contabilidad Internacional debe ser adaptada para la preparación y presentación de la información financiera para la toma de decisiones, donde las PyME venezolanas específicamente las pertenecientes al sector salud privado del municipio Valera del estado Trujillo, debieron o deben estar adoptando las normativas internaciones como son las NIIF para las PyME según lo estipulado en la BA VEN-NIF 0 Versión 5 párrafo 14 (fecha de aplicación de las VEN-NIIF).

2. Problemática

En Venezuela, los principios de contabilidad generalmente aceptados, se encuentran establecidos en la Declaración de Principios de Contabilidad número cero, (DPC 0), aprobada en el año 1997, la cual establece la forma de aplicación de los mismos para las entidades de negocios, con o sin fines lucrativos. Esta forma de aplicación emitido por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) [2] establece un orden de la siguiente manera: en primer lugar, aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), y luego de manera supletoria las Normas Internacionales de Contabilidad, conocidas como NIC, estas últimas aprobadas por la Junta de Normas Internacional de Contabilidad (IASB - International Accounting Standards Board). Seguidamente se aplican las normas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, hoy función asumida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), luego, las establecidas por la Junta de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos (FASB) y por último, las normas emitidas por países latinoamericanos con situación financiera y económica similar a Venezuela.

Esta escala de aplicación genera la ausencia de un conjunto único de normas de contabilidad para la preparación y presentación de estados financieros, que hace impracticable la comparabilidad de los mismos con información financiera de otras latitudes y distorsiones en la forma de reconocimiento, medición y por ende de interpretación de los elementos contenidos en la misma. Por lo tanto, se requiere de un proceso de armonización de la normativa contable, lo cual es preocupante producto de la aceleración, interacción e interdependencia mundial y regional de las economías y de las necesidades que surgen en el contexto empresarial.

De allí que, llevar una Contabilidad Internacional o internacionalización, es un proceso irreversible, inevitable e indispensable que se justifica según De Larrea [3] debido a la necesidad de: una concreta información competente por parte de los actores de la economía, usuarios de la información en un contexto de internacionalización; una información financiera de calidad y con valor contributivo para la toma de decisiones; una información financiera confiable para los usuarios; la viabilidad de un mismo proceso de internacionalización/regionalización económica que evidencia que la economía no puede ir por un camino y la contabilidad y la información financiera (con las cuales hablan y se nutren los negocios) por otro lado.

El mismo autor señala que con la homologación a través de la Contabilidad Internacional en las organizaciones, se permite lograr: minimizar las diferencias o justificar la eliminación de criterios y prácticas contables innecesarias para la elaboración y presentación de información financiera en un plano internacional/regional; hacer la comparabilidad de la información financiera en un marco equitativo, justo, razonable y de cooperación entre los gobiernos y las empresas; asegurar que las mismas transacciones, eventos y circunstancias, se contabilicen bajo los mismos criterios, de igual manera, por diferentes empresas en diferentes lugares; facilitar la operación eficientes de los mercados comerciales y financieros, así como el flujo de recursos entre los países y entre las empresas, mediante la compatibilidad de los PCGA nacionales con los internacionales. Por esta razón, las organizaciones en el mundo y los organismos que

emiten normativa en los países y entes reguladores, han acordado en utilizar un único juego de normativa financiera conocidas como las NIIF.

Por ello, la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela [2] decidió, en enero de 2004, después de un amplio análisis iniciado en el año 2000, la aplicación de las NIIF en Venezuela, considerando dos grupos de entidades de negocios: uno representado por grandes entidades que no cotizan en mercados de valores, aplicando las NIIF completas, a partir del año 2008; el resto de entidades, consideradas Pequeñas y Medianas a partir de los ejercicios de que inicien el 1 de enero de 2010, de forma voluntaria y de manera obligatoria a partir del año 2011, la aplicación de las NIIF para las PyME.

El objetivo de las NIIF es obtener una información financiera objetiva, neutral, transparente, oportuna y razonable que permita a los usuarios de la misma, disponer de datos financieros útiles y confiables en la toma de decisiones, análisis de datos, diagnósticos de metas y objetivos planificados. Por lo tanto, se hace necesario la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera en las entidades de Venezuela que permita una uniformidad de información financiera comparada con otra entidad de cualquier parte del mundo.

Además, la exigencia del mercado internacional, de los Tratados de Libre Comercio y la propia globalización, se hace necesaria la adopción de las NIIF en Venezuela; sobre todo para aquellas empresas venezolanas vinculadas con los negocios internacionales. Pues, la información financiera que se genera en una organización en cualquier tipo de declaración que exprese la posición y el desempeño de la misma, siendo su objetivo esencial ser de utilidad al usuario general en la toma de decisiones económicas.

Ahora bien, la toma de decisiones empresariales suelen presentarse en cualquier tipo de organizaciones, independientemente de su magnitud (pequeña, mediana o grande), sin embargo, la mayoría de las organizaciones a nivel mundial y en Venezuela, se destacan por ser pequeña y mediana entidad (PyME), y representar un aporte significativo para la economía del país, por lo que es de resaltar hacer el estudio de la adopción de las normas internacionales de contabilidad en esta categoría de organizaciones.

En este sentido, según Páez [4] las Pequeñas y Medianas entidades representan un pilar fundamental para la economía tanto en Venezuela como a nivel mundial, pues oscilan entre el 90% y el 98% del total de las empresas, y tienden a seguir creciendo contando con una estructura organizacional compuesta por menos de veinte trabajadores; en Europa las Pequeñas y Medianas entidades generan siete de cada diez (empleos) y en Estados Unidos representan el cincuenta por ciento del Producto Interno Bruto (PIB). [4] Por otra parte, de acuerdo a Pezzella [5] “el 99.2% de las empresas europeas, más de 98% de las empresas latinoamericanas y más de 95% de las empresas norteamericanas” se ubican en el segmento de micro, pequeñas y medianas entidades, considerándose su participación de forma significativa en el PIB. [6]

El tejido empresarial de las empresas venezolanas según Páez [7] se encuentran distribuidas en un 99.20% entre pequeñas y medianas entidades (76% emplean menos de 4 trabajadores, y el 24% poseen más de 4 trabajadores), el 0.80% restante pertenecen a las grandes entidades.

En este orden de ideas, se destaca la importancia de conocer como ha sido el proceso de adopción de las NIIF para las PyMes en Venezuela, ya que se han presentado muchas dificultades para su adopción, pues para Garrido [8] uno de los grandes conflictos es la postura asumida tanto por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) como por la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela, en especial por obedecer a la campaña de

desinformación estimulada por un grupo de contadores a nivel nacional de tipo político, de ignorancia o por cualquier razón, generando un comunicado (Oficio no. 06-00-02) de fecha 9 de marzo de 2010 que ratifica y aconseja a los entes descentralizados del estado a no acogerse a las Normas Internacionales de Contabilidad, ni a exigir la presentación de estados financieros bajo las mismas a las empresas que auditan o supervisan, razón por la cual no estimulan a las empresas a adoptar las normas internacionales en su contabilidad.

Aunado a esto, el mismo autor señala otros obstáculos como falta de entrenamiento, período muy corto para la adopción, dificultad de comprensión de los nuevos lineamientos contables para la preparación y presentación de la información financiera, necesidad de una efectiva valuación de los activos por profesionales expertos en la materia, resistencia al cambio; actualizaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad en el 2005 aún sin traducir y las malas interpretaciones en las traducciones, ausencia de los organismos reguladores en cuanto a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, entre otros.

De igual forma, Ruiz [9] contador de la oficina Ruiz, Bello & Asociados señala que la resistencia al cambio es una característica de las organizaciones para no aplicar las normativas internacionales como son las NIIF para las Pequeñas y Medianas Entidades, generalmente, consecuencia del desconocimiento de las virtudes o vicios que pudiera proporcionar dicho cambio, lo cual se justifica en aquello de que “¿si bien funciona, por que cambiarlo?”. Además de esto, la oposición de sustituir los principios de contabilidad generalmente aceptados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados-derogada (Ven-PCGA) por las Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados-Normas Internacionales Financieras (Ven-NIF), ha sido debido a los Oficios 06-00-01 y 06-00-02 emanados el 9 de marzo de 2010 por la Contraloría General de la República, como se dijo anteriormente, donde suspendía los “VEN-NIF” cuando de trámites ante el Sistema Nacional de Contrataciones se trataba.

Ante este escenario, se ve la necesidad de hacer un estudio enmarcado en las Pequeñas y Medianas entidades del estado Trujillo, específicamente las del municipio Valera, dedicado al ramo de servicios como es el sector salud privado, pues en la actualidad se enfrentan en un estatus de realizar grandes inversiones en infraestructura y propiedades, planta y equipo, lo que las induce gracias a la globalización a realizar operaciones internacionales, razón por la cual deberían estar cumpliendo con las normativas internacionales contables emanadas por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, en lo que respecta a los actuales principios de contabilidad generalmente aceptados denominados Ven-NIF.

En consecuencia, surge la siguiente interrogante: ¿cómo es el proceso de adopción de la Contabilidad Internacional para la preparación de la información financiera para la toma de decisiones en el sector salud privado del municipio Valera estado Trujillo?

Lo que conlleva esta investigación a Analizar la Contabilidad Internacional como una adopción para la preparación y presentación de la información financiera para la toma de decisiones en el sector salud privado del municipio Valera estado Trujillo. Para lograrlo se llevó a cabo los siguientes objetivos específicos:

- Identificar la conceptualización de las Pequeñas y Medianas entidades (PyME) según diversas leyes: venezolanas y mexicanas con el fin de tener una visión clara para la aplicación correcta de las normativas internacionales.
- Describir el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME) en Venezuela con el propósito de conocer su aplicabilidad

- Determinar el proceso de sustitución de las VenPCGA en Venezuela por las VEN-NIF de PyME (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados – actuales) para no incurrir en incumplimiento legal en la contabilidad
- Estudiar la aplicación de las NIIF para las PyME (Sección 1, 16, 17 y 35) en el sector salud privado del municipio Valera estado Trujillo.

3. Bases teóricas

3.1. La conceptualización de las Pequeñas y Medianas entidades (PyME) según diversas leyes: venezolanas y mexicanas

La pequeña y mediana entidad como suele denominarse actualmente según las Normas Internacionales de Contabilidad, tiene diferentes conceptualizaciones o características al compararla con la normativa venezolana, mexicana y las mismas normas internacionales, por mencionar algunas. Se hace referencia a Venezuela por ser el caso de estudio, y México por ser uno de los países que emite normas internacionales aplicables en Venezuela; por lo tanto, su clarificación es necesaria sobre todo para la adopción de las NIIF para las PyME en Venezuela.

En este sentido, la normativa venezolana tiene su fundamentación para caracterizar a la Pequeñas y Medianas entidades en el número de trabajadores o facturación anual, pues el Decreto con rango, valor y fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Propiedad Social de la República Bolivariana de Venezuela (2008) [10] sancionada por la Asamblea Nacional de la actual presidencia, donde en su artículo 5, define a estas entidades como una unidad organizada jurídicamente que promueve el desarrollo económico productivo mediante actividades de producción, comercialización o de servicio, dirigidas a satisfacer las necesidades de la comunidad. Por lo tanto, una industria es considerada pequeña si emplea en promedio anual hasta 50 trabajadores o factura anualmente hasta 100,000 unidades tributarias (U.T.)¹. Mientras que una mediana industria, será aquella cuya nómina promedio anual es hasta 100 trabajadores, o realice una facturación anual hasta 250,000 U.T.

Ahora bien si se compara esta ley venezolana con la mexicana por mostrar un ejemplo, se observa que la caracterización de una Pequeñas y Medianas entidades también depende del número de trabajadores, donde la Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (2006) [11] sancionada en México, establece en su artículo 3 que una:

Micro, pequeñas y medianas empresas, legalmente constituidas, con base en la estratificación establecida por la Secretaría, de común acuerdo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y publicada en el Diario Oficial de la Federación, partiendo de la siguiente: [11:2]

Cuadro 1. Clasificación de una Micro, Pequeña y Mediana Empresa [11: artículo 3]

Estratificación por Número de Trabajadores			
Sector/Tamaño	Industria	Comercio	Servicios
Micro	0-10	0-10	0-10
Pequeña	11-50	11-30	11-50
Mediana	51-250	31-100	51-100

¹Una U.T., según Providencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) no. SNAT/2012/0005, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela no. 39.866 del 16 de febrero de 2012, equivale a Bs.90.00.

Por otra parte, las NIIF para las PyME [12] en la Sección 1 describen a las pequeñas y medianas entidades como aquellas que:

- (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas, y
- (b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia. [12:15]

Es importante destacar según la misma normativa que una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:

- a. sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o
- b. una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión. [12:15]

Adicional a esto, la BA VEN-NIF número 6, [13] versión 1 párrafo 10 “Criterios para la aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PyME” aprobado en el Directorio Nacional Ampliado (DNA) reunido en La Puerta, Estado Trujillo los días 18 y 19 de marzo de 2011, señala que para efectos de la aplicación de los VEN-NIF (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - vigentes) a partir del ejercicio que se inicie el 1 de enero de 2011, una pequeña y mediana entidad se identifica como:

Entidad formalmente constituida que persiga fines de lucro, y no está sujeta al cumplimiento de las disposiciones relativas a la preparación de información financiera, emitidas por los entes reguladores autorizados por la legislación venezolana para ello. [13:8]

Por lo tanto, según esta definición de Pequeñas y Medianas entidades muchas de las empresas venezolanas que fueron catalogadas como grandes empresas pasaran a ser pequeña y mediana entidad, pues ya el número de trabajadores ni la facturación anual será influyente para su conceptualización, lo esencial ahora es que no tenga obligación pública de rendir cuentas, es decir, que no coticen en la Bolsa de Valores.

Es muy importante que todas las empresas a nivel mundial y por consiguiente las venezolanas tenga claro la descripción de una pequeña y mediana entidad según las NIIF para las PyME, pues estará por encima de cualquier normativa legal para la implementación de una contabilidad internacional.

3.2. Proceso de adopción de las NIIF para las PyME en Venezuela

Las Normas Internacionales de Información Financiera están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros y cualquier otra información financiera de todas las entidades con fines de lucro con propósito de información general. En especial, las NIIF para las PyME [12] son normas aplicadas a entidades privadas que no tienen obligación pública de rendir cuentas. Por lo tanto, es muy importante tener claro la definición de una Pequeñas y Medianas entidades así como se señaló en el apartado anterior, pues muchas jurisdicciones en todas partes del mundo han desarrollado sus propias definiciones de estas entidades para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera. A menudo esas definiciones

nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados tomados de su propia normativa interna del país, basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores. Por ello, es necesario comprender la definición de las PyME para que sólo apliquen las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades aquellas entidades que cumplen las características de ese tipo de entidad.

El Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB por sus siglas en inglés), desarrolló las NIIF para las PyME al reconocer la dificultad y costo para las compañías privadas de preparar información que cumpliera completamente con las NIIF. Además reconoció que los usuarios de los estados financieros de una entidad privada tienen un enfoque diferente a aquellos interesados en las compañías que cotizan públicamente. Las NIIF para las PyME pretenden satisfacer las necesidades de los usuarios y al mismo tiempo equilibrar los costos y beneficios de los preparadores.

La aplicación de las NIIF para las PyME se efectuará de acuerdo al procedimiento descrito en la Sección 35 "Transición a las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME)". Esta Sección se aplicará a una entidad que adopte por primera vez esta normativa, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las Normas Internacionales de Información Financiera completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, o por la base del impuesto a las ganancias local.

Eso sí, una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PyME en una única ocasión. Si una entidad que utiliza esta norma y deja de usarla durante uno o más periodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de la sección 35 de las NIIF para las PyME no serán aplicables a nueva adopción.

Por lo tanto, en este proceso de adopción, una entidad debe revelar dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la fecha de transición a las NIIF para las PyME es el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta norma, en sus primeros estados financieros conforme a la Normas Internacionales de Información Financiera.

La Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela en su Directorio Nacional Ampliado (DNA) celebrado en la ciudad de Acarigua - Araure en enero de 2004, decide aprobar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera emanadas por el IASB (International Accounting Standards Board), lo que origina la derogación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (Ven PCGA: DPC y PT) por los VEN-NIF (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas Internacionales Financieras). En agosto de 2006 otro Directorio Nacional Ampliado celebrado en Valencia estado Carabobo, aprobó el programa de adopción de las VEN-NIF (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados – vigentes) para la preparación y presentación de estados financieros, los cuales son: a) Grandes Entidades (GE): para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01 de enero de 2008; b) Pequeñas y Medianas Entidades (PyME): para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01 de enero de 2011; quedando permitida su aplicación anticipada para el ejercicio económico inmediato anterior. Por ello, ya todas las empresas, en particular las PyME en Venezuela, caso de estudio, deben estar aplicando las normativas internacionales bajo la figura de NIIF para las PyME. [14-16]

De acuerdo a las fechas señaladas anteriormente, hay que distinguir según la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela [15] tres estatus: la fecha de transición a VEN-NIF PyME (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas de Información Financiera), el periodo de transición y el periodo de adopción. La fecha de transición para aplicar los principios contables dependerá de la elección que realice la gerencia de la entidad adoptante con relación a cuánta información financiera comparativa sea relevante para el proceso de evaluación y análisis con miras al proceso de toma de decisiones económicas por parte de los usuarios de los estados financieros. Si la entidad considera que un año de información comparativa proporciona suficiente información relevante, en ese caso el inicio del ejercicio del año inmediatamente anterior al periodo de adopción se constituirá su fecha de transición (01 de enero de 2010). La fecha de adopción a los nuevos principios contables enunciados por el literal b del párrafo 14 del BA VEN-NIF 0 V5 (número cero versión 5), se fijó para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2011.

Es importante destacar que las fechas de ejercicio de adopción mínima está comprendido entre el 01-01-2011 al 31-12-2011 y el ejercicio máximo de adopción comprende del 01-12-2011 al 30-11-2012.

El período de transición comprenderá desde la fecha de inicio del ejercicio inmediato más antiguo de presentación con fines comparativos, hasta su fecha de finalización. Para las Pequeñas y Medianas entidades, el período de transición o periodos de transición dependerá de cuánta información comparativa considere la gerencia de la entidad como suficiente y relevante. Siguiendo el ejemplo anterior donde se tomará un solo período de comparación y su ejercicio económico inicie en enero, el período de transición será del 01-01-2010 al 31-12-2010.

El periodo de adopción será aquel en el cual la entidad formalmente debe aplicar VEN-NIF PyME Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas de Información Financiera) de forma obligatoria o por voluntad expresa de la gerencia de la compañía. En este caso los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados para la elaboración y presentación de los estados financieros estarán conformados por los BA VEN-NIF y las NIIF para las PyME, como el conjunto de pronunciamientos contables aprobados según la aplicación de las normas internacionales. Continuando con el ejemplo anterior, el período de adopción será desde el 01-01-2011 al 31-12-2011.

En resumen se tiene que una entidad pequeña o mediana con un ejercicio económico que abarque el año calendario de enero a diciembre, tendrá el siguiente escenario de identificación para la fecha de transición a VEN-NIF PyME (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas de Información Financiera, período de transición y período de adopción. (figura 1, [17:12])

Fecha de transición: 31 de diciembre de 2009 ó 01 de enero de 2010

Período de transición: 01-01-2010 al 31-12-2010

Período de adopción: Ejercicio económico 2011 (01-01-2011 al 31-12-2011)

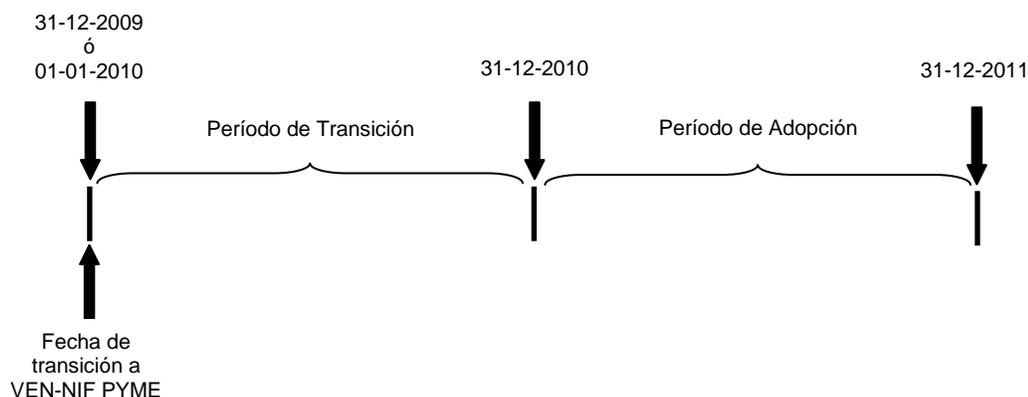


Fig. 1. Identificación del periodo de adopción para una PyME con ejercicio económico similar al año natural. [17]

Para el caso de aquellas Pequeñas y Medianas entidades con otra fecha de comienzo del ejercicio económico como por ejemplo en febrero de un año y lo culmina en enero del año siguiente, será las siguientes fechas: (figura 2), [15:13]

Fecha de transición: 31 de enero de 2010 ó 1 de febrero de 2010
 Período de transición: 01-02-2010 al 31-01-2011
 Período de adopción: 01-02-2011 al 31-01-2012

Por último, la aplicación de las NIIF en Venezuela no representa, de manera alguna, cambios en las declaraciones de impuestos, ya que estas se rigen estrictamente por el Código Orgánico Tributario y la Ley del Impuesto sobre la Renta con su respectivo reglamento. Su impacto es meramente de información financiera.

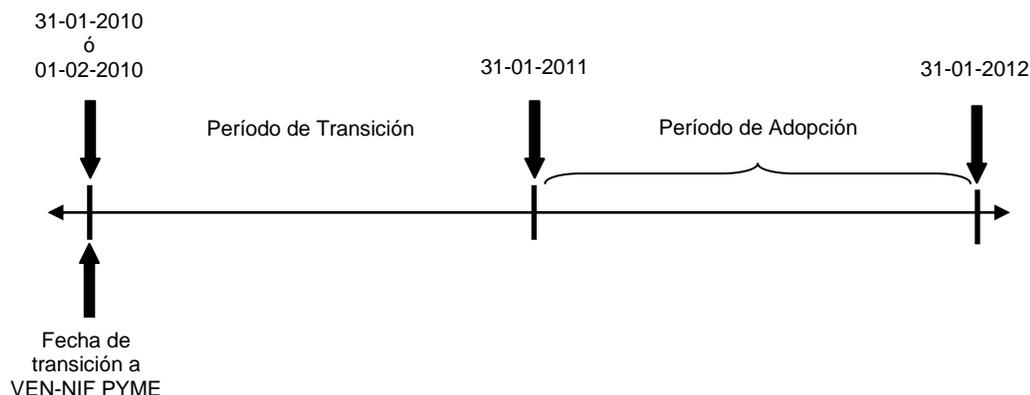


Fig. 2. Identificación del periodo de adopción para una PyME con ejercicio económico distinto al año natural. [17]

3.3. Sustitución de las VenPCGA en Venezuela por las Ven-NIF PyME

Desde 1997, las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy incorporadas a las Normas Internacionales de Información Financiera, han sido de aplicación supletoria en primer orden para la preparación y presentación de los Estados Financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VenPCGA), según lo establecido por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela [17] en la Declaración de Principios de Contabilidad no. 0 (DPC-0), aprobada en el Directorio

Nacional Ampliado reunido en Cabimas, estado Zulia, los días 28 de febrero y 01 de marzo de 1997.

Los días 16 y 17 de julio de 2004, en un Directorio Nacional Ampliado reunido en Caracas, Distrito Capital, se discutió y aprobó el plan de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera que, entre otros aspectos, establece la revisión obligatoria de cada norma por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, con base en la realidad económica y legal venezolana y su aprobación posterior en un Directorio Nacional Ampliado, como requisitos previos a su aplicación en Venezuela.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, se denominarán VEN-NIF y comprenderán los Boletines de Aplicación BA-VEN-NIF y las NIIF adoptadas para su aplicación en Venezuela, los cuales serán de uso obligatorio para la preparación y presentación de información financiera para los ejercicios que se inicien después de su aprobación, a menos que se indique expresamente su fecha de aplicación, así como se mencionó en el apartado anterior

A partir de esas fechas estipulada en la BA VEN-NIF número cero Versión 5 párrafo 14, los VenPCGA, conformados por las DPC y las PT (Publicaciones Técnicas) relacionadas con la preparación y presentación de estados financieros quedan completamente derogados. Actualmente están disponibles dos grupos de VEN-NIF: los VEN-NIFGE (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas Información Financiera para las grandes empresas) y los VEN-NIF PyME (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades), de cuya utilización se obtienen estados financieros con propósitos de información general, útiles para usuarios externos en la toma de sus decisiones.

La Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela [17] mediante la emisión y aprobación de la Versión no. 5 del Boletín de Aplicación VEN-NIF no. 0 (BA VEN-NIF 0 V5), "Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera", aprobado en el Directorio Nacional Ampliado reunido en La Puerta, Estado Trujillo los días 18 y 19 de marzo de 2011, oficializó la aplicación del conjunto de principios contables VEN-NIF para las pequeñas y medianas entidades (VEN-NIF PyME) a partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2011, permitiendo la aplicación anticipada para el ejercicio económico inmediato anterior. El conjunto de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas de Información Financiera (VEN-NIF PyME), como principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, ha sido identificado en la Versión no. 0 del Boletín de Aplicación VEN-NIF no. 8 (BA VEN-NIF 8 V0), "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)", aprobado por el DNA realizado en marzo de 2011 en el Estado Trujillo y mencionado anteriormente. El BA VEN-NIF 8 V0 (Boletines de Aplicación en Venezuela de las Normas de Información Financiera número 8 versión cero) enuncia que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF), se clasifican en dos grupos:

1. VEN-NIF GE, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las grandes entidades y están conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF completas); y
2. VEN-NIF PyME, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las pequeñas y medianas entidades, conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con la Norma

Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para la PyME)

Ahora bien, en lo correspondiente a los principios de contabilidad generalmente aceptados VEN-NIF aplicables para las Pequeñas y Medianas entidades ubicadas en Venezuela, y los cuales deben ser adoptados de manera conjunta y emitida por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela [17] se tienen:

1. Los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF) vigentes a la fecha:
 - BA VEN-NIF no. 0: “Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”, versión 5, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, Estado Trujillo, marzo 2011.
 - BA VEN-NIF no. 2: “Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de Acuerdo con VEN-NIF” versión 1, considerado y aprobado en el DNA de la ciudad de Cumaná, marzo 2010.
 - BA VEN-NIF no. 4: “Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el Marco de las Regulaciones contenidas en el Código de Comercio venezolano”, versión 1, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, Estado Trujillo, marzo 2011.
 - BA VEN-NIF no. 5: “Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF”, versión 1, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, Estado Trujillo, marzo 2011.
 - BA VEN-NIF no. 6: “Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF-PyME”, versión 1, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, Estado Trujillo, marzo 2011.
 - BA VEN-NIF no. 7: “Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura”, versión 0, considerado y aprobado en DNA Extraordinario Caracas, enero 2011.
 - BA VEN-NIF no. 8: “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)”, versión 0, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, Estado Trujillo, marzo 2011.
2. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME), versión 2009, [12] aprobada en el Directorio Nacional Ampliado Extraordinario, reunido en Caracas el 17 de octubre de 2009, aplicada conjuntamente con los Boletines de Aplicación y con lo establecido en las disposiciones transitorias de la BA VEN-NIF no. 8 (Boletines de Aplicación en Venezuela de las Normas de Información Financiera número 8).

Es importante destacar con esto, que todas las empresas en Venezuela, en específico para este caso de estudio, las Pequeñas y Medianas entidades deben estar aplicando en su contabilidad las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME), pues existen algunas bases legales venezolanas sancionadas por la Asamblea Nacional que explican la obligatoriedad de la transición, y como dice una frase célebre “el desconocimiento de la ley no exime su cumplimiento”. A continuación se presentan algunos ejemplos jurídicos que avala la obligatoriedad de la adopción de estas normas en Venezuela, las cuales también han sido expuestas por Molina y Rojas [18] y Ruíz [9]:

- Código Orgánico Tributario (COT, 2001), [19] en su artículo 145 señala que deben: “...llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados...”.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR, 2007) [20] artículo 90: “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..”

- Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (RLISLR, 2003), [21] el artículo 209 del Reglamento Parágrafo segundo establece que “a los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación a que hace referencia el artículo 67 de esta Ley, se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela”.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA, 2007), [22] en su artículo 35 establece que “...todas las operaciones afectadas por las previsiones de esta Ley deberán estar registradas contablemente conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados que le sean aplicables...”.
- Estatutos de la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (2000), [23] artículo 4: Corresponde a la FCCPV “Producir a través de los distintos Comités Técnicos adscritos a la Secretaría de Estudios e Investigaciones de la Federación, los Principios de Contabilidad, Normas de Auditoría:”...y en su artículo 34 señala “Atribuciones del Directorio Nacional Ampliado de la FCCPV: Sancionar y promulgar los Reglamentos que dicte la Federación en materias de principios de contabilidad...”

Adicional a esto, la antigua Declaraciones de Principios de Contabilidad cero (DPC-0) [24] derogada señalaba en su párrafo 48 que si algún aspecto no es tratado por los principios mencionados en el párrafo anterior (Declaraciones de Principios de Contabilidad – Publicaciones Técnicas), en segundo lugar y de manera supletoria, los Contadores Públicos Venezolanos deberán guiarse por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas como definitivas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, International Accounting Standards Board).

Por lo tanto, en todos los casos, desde el punto de vista tributario, los contribuyentes en Venezuela están en la obligación a cumplir con los requerimientos formales mencionados, pues todos se refieren a principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales deben ser por consiguiente los que se encuentren vigentes y al mismo tiempo emanados por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, lo que obliga a que las Pequeñas y Medianas entidades apliquen los BA VEN-NIF y las NIIF para las PyME, por ser las que están en vigencia, pues los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (Ven-PCGA) fueron derogados según el párrafo 16 de la BA VEN-NIF 0 Versión 5 (Boletines de Aplicación en Venezuela de las Normas de Información Financiera número cero versión 5), de no ser así, habrá una clara violación de los principios actuales.

4. Metodología

Toda investigación se justifica por la preocupación que tienen los investigadores de conocer la realidad en la cual se desenvuelven. La búsqueda se orienta a descubrir los principios, leyes, reglas y fenómenos que la caracterizan para llegar a comprenderla y conceptualizarla. Por ello, es necesario resaltar e identificar la metodología que se utilizó para alcanzar los resultados de la investigación, es decir, el camino a seguir para el desarrollo de este estudio, como lo es el método de investigación, el diseño de la investigación, la población, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, y las técnicas de procesamiento y análisis de datos.

En este sentido, se empleó un enfoque o método cuantitativo puesto que se llevó a cabo un proceso secuencial y probatorio, donde se usó la recolección de datos para probar la hipótesis de ¿cómo es el proceso de adopción de la Contabilidad Internacional para la preparación de la información financiera para la toma de decisiones en el sector

salud privado del municipio Valera estado Trujillo?, con base en la medición numérica y el análisis estadístico para concretar conclusiones.

De acuerdo al propósito de la investigación, se empleó un estudio documental debido a que se utilizó fuente de información documental para conocer el proceso de adopción de las normas internacionales de contabilidad en Venezuela como: artículos y ponencias presentados por profesionales del área contable relacionado a la temática en estudio, leyes y decretos sancionados por la Asamblea Nacional que establece la definición de Pequeñas y Medianas entidades y regulan la aplicabilidad obligatoria de las NIIF para las PyME de Venezuela, así como también boletines y circulares emitidos por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, entre otros. Adicional a esto, es catalogado como una investigación descriptiva con un diseño de campo, puesto que se logró la descripción y caracterización del proceso de adopción de las NIIF para las PyME en el lugar donde ocurren los hechos, es decir, en el sector salud privado del municipio Valera del estado Trujillo.

La población en estudio estuvo compuesta por el sector salud privado que opera actualmente en el municipio Valera del estado Trujillo, las cuales según información suministrada por la Alcaldía del municipio Valera (2012) la conforman nueve (9) clínicas; y la unidad de análisis fue el contador que labora en dichas entidades, para un total de nueve sujetos informantes. Debido a que la población era pequeña y accesible para la investigadora, no se consideró necesario aplicar técnicas de muestreo.

Para la recolección de información se procedió solicitándola a otra mediante preguntas, conocido como técnica de la encuesta, y como instrumento se utilizó el cuestionario estructurado aplicado por el investigador en forma personal (cuestionario autoadministrativo individual), contentivo de 19 preguntas con alternativas de selección múltiple, dicotómica y semiabierto, con el propósito de darle oportunidad a los encuestados de expresar, según sea el caso, su respuesta respecto a lo indagado. El análisis de la información recolectada se hizo mediante la estadística descriptiva con frecuencia absoluta y relativa, cuya interpretación fue sustentada con la revisión de la teoría relacionada con la investigación.

5. Caso de Estudio

5.1. Sector Salud

De acuerdo con la Organización Mundial de la Salud (OMS), [25] “los objetivos finales, básicos o intrínsecos de los sistemas de salud son tres: i) mejorar la salud de la población; ii) ofrecer un trato adecuado a los usuarios de los servicios de salud, y iii) garantizar seguridad financiera en materia de salud”. La razón de ser de todo sistema de salud es mejorar la salud. Esto implica alcanzar el mejor nivel posible de salud para toda la población durante todo el ciclo de vida, lo que a su vez supone contar con un sistema de salud efectivo.

Ahora bien, según Flores [26] “el sector salud es el conjunto de instituciones, es decir, de organizaciones formalmente organizadas en un régimen político, jurídico y administrativo, cuya finalidad principal es trabajar para la salud y de sus relaciones entre sí y con otras instituciones”. Flores [26] al citar a González señaló que el sector salud está constituido por los subsectores: Público, Privado y Mixto. El subsector público está integrado por múltiples instituciones que operan de forma no integrada, centralizada y desconcentrada, está compuesto entonces, por todas aquellas instituciones que reciben financiamiento mayoritario de fuentes de origen fiscal o contributivo y cuya capacidad de decisión, en lo que respecta a la prestación de servicios, se encuentra en la esfera pública. El sector de la salud está constituido por un subsector público integrado por múltiples instituciones que operan de forma no integrada, centralizada y desconcentrada, y por el subsector privado. El subsector público está conformado por el Ministerio del

Poder Popular para la Salud (MPPPS), el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS), el Instituto de Previsión de Asistencia Social del Ministerio de Educación (IPASME), el Instituto de Previsión Social de las Fuerzas Armadas (IPSFA) y la Alcaldía Mayor (antes Gobernación del Distrito Federal) y la red de establecimientos públicos de salud.

El sector privado abarca todas aquellas instituciones que reciben financiamiento proveniente de fuentes privadas (seguros de hospitalización, cirugía y maternidad, medicina prepagada, pagos directos, entre otros) y cuya capacidad de decisión, especialmente en lo referente a servicios prestados e inversión, está bajo la responsabilidad de organizaciones independientes (hospitales, clínicas, ambulatorios, o centros profesionales). Y el sector mixto está representado por aquellas instituciones privadas que reciben financiamiento público (a través de contratos especiales para la prestación de servicios), o aquellas instituciones públicas que reciben contraprestación financiera por la atención de pacientes con seguros privados.

Es importante destacar que la presente investigación se enfocará en el sector salud perteneciente al subsector privado, conocido en Venezuela como clínicas. Este tipo de organizaciones empresariales es uno de los subsectores de salud que tiene una amplia cobertura de servicios (pólizas de hospitalización, cirugía y maternidad, así como los registros de las empresas de medicina prepagada). Como se dijo anteriormente, se estudiará un caso específico como son las clínicas del municipio Valera del estado Trujillo, el cual están conformadas por un total de nueve entidades.

Un aspecto necesario a resaltar es que estas organizaciones presentan unas series de particularidades que las hacen similar unas con otros pero de igual forman las diferencian. Como se puede observar según la encuesta realizada al contador de las clínicas del municipio Valera estado Trujillo entre las características generales de este sector (Tabla 1) se encuentran:

Existe un gran porcentaje de clínicas que tienen menos de 10 años en funcionamiento, por lo que se encuentra todavía en etapa de desarrollo, el 22% aproximadamente tiene entre 11 y 30 años, y más de 50 años en el mercado, lo que las convierte en empresas con suficiente experiencia para alcanzar competitividad. La mayor parte de las entidades se consideran medianas por el gran volumen de trabajadores (médicos, enfermeros, personal administrativo y obrero) y habitaciones que están a cargo de la empresa. Pues, manejan una nómina de 101 a 200 médico, de 0 a 50 enfermeros, el personal administrativo oscila entre 21 y 100 empleados, el personal obrero entre 0 a 50 trabajadores. Respecto a las habitaciones en hospitalización tienen entre 0 a 40, las de emergencias oscilan entre 0 y 10, hay entre 0 y 5 quirófanos, en la Unidad de Cuidados Intensivos tienen de 0 a 5 camas clínicas, igualmente para bebés recién nacidos, poseen entre 0 a 20 consultorios.

En promedio atienden más de 600 pacientes en hospitalización al mes, sin embargo, un porcentaje significativo atiende entre 200 a 600 pacientes, probablemente sea debido al tamaño de la empresa y capacidad instalada para ofrecer sus servicios (habitaciones, quirófanos, camas clínicas, entre otros). Con respecto a los pacientes atendidos por emergencias, en promedio se atienden más de 300, pero un gran porcentaje de entidades atienden entre 101 a 300 pacientes.

En lo concerniente a las enfermedades que atienden todos los encuestados dijeron todas, destacándose: neumonía, cardiología, traumatología, oftalmología, gastroenterología, cesáreas, entre otros; y prestan servicios dirigidos a la salud integral como: Hospitalización, Cirugía y Maternidad, Emergencias, Laboratorio, Unidad Espirometría, Laparoscopia, Astrocopia, UCI, Neonatología, Radiología, entre otros.

Tabla 1. Características generales del Sector Salud Privado del municipio Valera estado Trujillo

Particularidades	Opciones	fa	fr
Años de Antigüedad	De 0 – 10 años	5	55.56%
	De 11 – 30 años	2	22.22%
	De 31 – 50 años	0	0
	Más de 50 años	2	22.22%
Tamaño de la empresa	Pequeña	3	33.33%
	Mediana	7	66.67%
Número de médicos	De 0 – 100	3	33.33%
	De 101 – 200	7	66.67%
	De 201 – 300		
	Más de 300		
Número de enfermeros (as)	De 0 – 20	4	44.45%
	De 21 – 50	3	33.33%
	De 51 – 100	2	22.22%
	Más de 100		
Número de personal administrativo	De 0 – 20	2	22.22%
	De 21 – 50	3	33.33%
	De 51 – 100	4	44.45%
	Más de 100		
Número de personal obrero	De 0 – 20	3	33.33%
	De 21 – 50	4	44.45%
	De 51 – 100	1	11.11%
	Más de 100	1	11.11%
Número de habitaciones para hospitalización	De 0 – 20	5	55.56%
	De 21 – 40	4	44.44%
	De 41 – 60		
	Más de 60		
Número de habitaciones para emergencias	De 0 – 5	3	33.33%
	De 6 – 10	4	44.45%
	De 11 – 15	1	11.11%
	Más de 15	1	11.11%
Número de Quirófanos	De 0 – 5	9	100%
	De 6 – 10		
	De 11 – 15		
	Más de 15		
Número de camas clínicas en la Unidad de Cuidados Intensivos (UCI)	De 0 – 5	9	100%
	De 6 – 10		
	De 11 – 15		
	Más de 15		
Número de camas clínicas para bebés recién nacidos	De 0 – 5	6	66.67%
	De 6 – 10	3	33.33%
	De 11 – 15		
	Más de 15		
Número de consultorios	De 0 – 20	6	66.67%
	De 21 – 40	3	33.33%
	De 41 – 60		
	Más de 60		
Número en promedio de pacientes que se atienden mensual en hospitalización	De 0 – 200		
	De 201 – 400	2	22.22%
	De 401 – 600	2	22.22%
	Más de 600	5	55.56%
Número en promedio de pacientes que se atienden mensual en emergencias	De 0 – 100		
	De 101 – 200	2	22.22%
	De 201 – 300	2	22.22%
	Más de 300	5	55.56%
Tipos de enfermedades que se atienden: En general ²		9	100%
Servicios que presta: Salud integral ³		9	100%

Caso Válido: 9 encuestados [27]

² Neumonía, cardiología, traumatología, oftalmología, gastroenterología, cesáreas, entre otros.

³ Hospitalización, Cirugía y Maternidad, Emergencias, Laboratorio, Unidad Espirometría, Laparoscopia, Astrocopia, UCI, Neonatología, Radiología, y otros.

5.2. Resultados obtenidos de la aplicación del instrumento al Contador de las Pequeñas y Medianas entidades (PyME) pertenecientes al sector salud privado del municipio Valera estado Trujillo-Venezuela

Antes de exponer los resultados obtenidos de la aplicación del cuestionario al contador de las clínicas del municipio Valera estado Trujillo, es necesario mencionar que las preguntas fueron redactadas tomando en cuenta los lineamientos presentados en las NIIF para las PyME [12] Sección 1, 16, 17 y 35, y los Boletines de Aplicación emitidos por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela [13] complementándola con el Material de formación sobre la Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades Módulo 1: Pequeñas y medianas entidades [28] Módulo 16: Propiedades de Inversión [29] Módulo 17: Propiedades, Planta y Equipo, [30] y Módulo 35: Transición a la NIIF para las PyME. [31] Se tomaron en consideración estos lineamientos en específicos por considerar que actualmente estas entidades (clínicas) están en un proceso de remodelación, adquisición de equipos quirúrgicos nuevos, ampliación de la infraestructura, entre otros, por lo tanto, se encuentran en un proceso de inversión, siendo estas secciones de las NIIF para las PyME las que repercuten directamente en su contabilidad respecto a las inversiones, además por ser Pequeñas y Medianas entidades deberían estar ya aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera en su contabilidad según lo establecido por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

A continuación se presentan los resultados obtenidos y el análisis realizado una vez aplicado el instrumento:

En la tabla 2 se puede observar que la mayoría de las clínicas del municipio Valera estado Trujillo, no conocen las normativas internacionales de contabilidad como son las NIIF para las PyME ni los Boletines de actualización emanados por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, ya que según esa normativa legal ahora se catalogan como Pequeñas y Medianas entidades por no tener obligación pública de rendir cuentas, o lo que es lo mismo, por no cotizar en la Bolsa de Valores, pues todavía manejan la concepción del Decreto con rango, valor y fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Propiedad Social de la República Bolivariana de Venezuela (2008), esto no quiere decir que dicho decreto este derogado sino que para poder llevar una contabilidad internacional basado en las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, deben basarse por las normas internacionales y los boletines de actualización, pues así sabrán cómo deben elaborar y presentar la información financiera para la toma de decisiones. Sólo una entidad si conocen la conceptualización de lo que es una Pequeña y Mediana entidad basado en las normas internacionales.

Tabla 2. Características de las Pequeñas y Medianas entidades (PyME)

Ítem 1. ¿Cuáles de los siguientes aspectos los caracterizan como Pequeñas y Medianas entidades?	Fa	Fr
El número de trabajadores	6	66.67%
El número de habitaciones	2	22.22%
No cotizar en la Bolsa de Valores	1	11.11%
No tienen obligación pública de rendir cuentas		
Otros. Señale: _____		

Caso Válido: 9 encuestados [27]

Con respecto al nivel de conocimiento, en la tabla 3 se visualiza que la mayoría de los encuestados (88.89%) tienen un conocimiento limitado sobre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (VEN-NIIF) para las PyME (Pequeñas y Medianas entidades), razón por la cual en el ítem anterior no acertaron su respuesta, pues sólo los contadores tienen una información muy general basado en algunos cursos, congresos o actualizaciones que han realizado, pero no han estudiado a profundidad dicha temática. Ninguna empresa tiene un dominio completo, sin embargo, una sólo entidad si comprende en un mayor nivel las normas internacionales de contabilidad.

Tabla 3. Nivel de Conocimiento

Ítem 2. ¿Cuál es el nivel de conocimiento que tienen ustedes sobre las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (VEN-NIIF para las PyME)?	Fa	Fr
La dominan		
La comprenden	1	11.11%
Tienen un conocimiento limitado	8	88.89%
La desconocen		

Caso Válido: 9 encuestados [27]

Según la Tabla 4, más de la mitad de los encuestados (66,67%) no está de acuerdo con la propuesta de implementar las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, pues consideran que no va a facilitar el trabajo de su elaboración, por el contrario es más complicado. Sin embargo, hay que resaltar que mientras los contadores tengan un conocimiento limitado sobre las normas internacionales y no se preocupen por aprender sobre ellas, le va a parecer más difícil su tratamiento contable. A pesar del poco conocimiento que tienen los encuestados, el treinta y tres con treinta y tres por ciento (33,33%) si está de acuerdo con la implementación porque permite visualizar las partidas desde las más corrientes y no corrientes en los estados financieros de forma más clara y de obligatoriedad; además de precisar que su estandarización es muy bueno a nivel internacional.

Tabla 4. Acorde con la propuesta de implementación de los nuevos principios contables VEN-NIIF para las Pequeñas y Medianas entidades

Ítem 3. ¿Está usted de acuerdo con la propuesta de implementación de los nuevos principios contables VEN-NIIF para las Pequeñas y Medianas Entidades para mejorar la preparación o presentación de la información financiera para la empresa?	Fa	Fr
Si	3	33.33%
No	6	66.67%
Por qué: _____		

Caso Válido: 9 encuestados [27]

Con respecto a la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (tabla 5), solo una entidad ya comenzó aplicarlas desde el ejercicio económico 2010, tal como lo señala el literal b del párrafo 14 del BA VEN-NIF 0 V5 (Boletines de Aplicación en Venezuela de las Normas de Información Financiera número cero versión 5), cuyo período de obligatoriedad es a partir

del 2011, pudiendo emplearse desde el período anterior (2010) en forma voluntaria, cumpliendo con esto con las normativa legal.

Tabla 5. Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME)

Ítem 4. ¿Ya comenzaron adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME)?	Fa	Fr
Si__ A partir de cuál ejercicio económico _____	1	11,11%
No __ ¿Por qué? _____	8	88,89%
¿Cuándo piensan aplicarlo? _____		

Caso Válido: 9 encuestados [27]

Pero el resto de las organizaciones (88,89%) no la han adoptado por diversas razones: primero, porque manejan recursos propios y no hacen préstamos bancarios, quiénes son los que exigen realmente que presenten la información financiera bajo el enfoque internacional; y segundo, porque no se sabe la fecha que se debe aplicar legalmente las normas internacionales en Venezuela para las Pequeñas y Medianas entidades. Dichas razones que exponen los encuestados, no tienen fundamentación, debido a que en los boletines de actualización emanados por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, señala la obligatoriedad de la misma, además de otras leyes venezolanas como lo son: Código orgánico Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta, Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Estatutos de la Federación, entre otros. Lo que se evidencia un incumplimiento de las normas legales en lo que a procedimiento contable se refiere.

Por otra parte, dichas entidades señalaron que no piensan aplicarlas hasta que no salga una resolución que obligue su aplicabilidad, pues ni siquiera el estado lo está haciendo. Con esto se deja resaltar más, la falta de conocimiento por parte de los contadores sobre las normas internacionales de contabilidad, pero como dice una frase célebre: “El desconocimiento de la ley no exime su cumplimiento”.

A partir del ítem no.5, el caso válido es solo una (1) entidad, debido a que según el ítem anterior sólo un encuestado respondió estar ya aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades desde el período económico 2010. Dentro de estos ítems aplicados se encuentran:

¿Cómo considera usted el estado de adopción de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas de Información Financiera (VEN-NIIF para las PyME) por parte de la empresa?, ¿Qué tipo de asesoría aplicó la empresa para la adopción de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según las Normas de Información Financiera (VEN-NIIF para las PyME)?, ¿Ha tenido la empresa dificultad para reclasificar sus partidas en los estados financieros con la migración de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados derogados a los actuales (VEN-PCGA a VEN-NIF PyME)?, ¿Cuál fue la fecha y el período de transición y adopción de acuerdo al ejercicio económico escogida por ustedes para preparar y presentar la información financiera comparativa?, ¿Cuáles Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados están siendo aplicado por la empresa?, ¿Conoce las variaciones en los procedimientos provenientes del proceso de migración de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados derogados con los actuales (VEN-PCGA a las VEN-NIF PyME) a nivel de Estados Financieros?, ¿Cuáles Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (Ven-NIF) son aplicados?, ¿En la fecha de transición, elaboró el estado de situación financiera de apertura tomando en cuenta los ajuste extracontablemente

aplicando las políticas de reconocimiento, medición, presentación y revelación que estén de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptables vigentes (VEN-NIF PyME)?, ¿Cuáles cuentas de inversión manejan?, ¿Manejan algunas propiedades de inversión para obtener rentas, plusvalías o ambas, cuáles utilizan, y bajo qué cuenta se presenta en el Estado de Situación?, ¿Cuáles características son catalogadas por la empresa para ser consideradas como propiedades, planta y equipo?, ¿Señale según su criterio cada uno de los componentes del costo de propiedades, planta y equipo?, ¿Cuál es la medición de un elemento de propiedades, planta y equipo?, ¿Cuál es la medición posterior al reconocimiento inicial de propiedades, planta y equipo? y ¿Cuál método es utilizado por la empresa para la depreciación de propiedades, planta y equipo?

En relación a esos ítems se puede apreciar qué: ésta entidad considera que el estado de adopción de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (VEN-NIIF para las PyME) por parte de la misma es medio, necesitándose una adopción interna con asesoría parcial, sin presentar dificultad para reclasificar sus partidas en los estados financieros con la migración de los principios derogados con los vigentes (VEN-PCGA a las VEN-NIF PyME).

A pesar de que obligatoriamente la adopción de las NIIF para las PyME era para el período económico 2011 para las Pequeñas y Medianas entidades de Venezuela, la entidad tuvo como ejercicio económico para su adopción el año 2010, como fecha de transición el año 2009 y como período de transición desde el 01-01-2009 al 31-12-2009, cumpliendo con esto con las normas legales.

Actualmente, la entidad está aplicando como principio de contabilidad generalmente aceptado lo establecido por los Ven-NIF PyME, así como ha sido identificado en la Versión no. 0 del Boletín de Aplicación VEN-NIF no. 8 (BA VEN-NIF 8 V0), "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)". Conociendo al mismo tiempo, las variaciones en los procedimientos del proceso de migración de los VEN-PCGA a las VEN-NIF PyME a nivel de estados financieros.

Entre los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (Ven-NIF) aplicado por la entidad se encuentran contenidos en los siguientes Boletines de Actualización: BA VEN-NIF no.0, BA VEN-NIF no.2, BA VEN-NIF no.5, BA VEN-NIF no.6, y BA VEN-NIF no.8. Sin embargo, es necesario resaltar que no están aplicando la BA VEN-NIF no.4 y 7, y deberían tomarlas en cuenta, puesto que la primera se emplea para la "Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el Marco de las Regulaciones contenidas en el Código de Comercio venezolano" y la segunda para la "Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura".

Aunque presenta una debilidad en la aplicabilidad de los Ven-NIF, si elaboró en la fecha de transición el estado de situación financiera de apertura tomando en cuenta los ajustes extracontablemente, aplicando las políticas de reconocimiento, medición, presentación y revelación de acuerdo con los Principios Contables Generalmente Aceptados (VEN-NIF PyME).

La entidad en estudio señaló que maneja entre las cuentas de inversión: propiedades, planta y equipo, sin incluir las propiedades de inversión, aun cuando expresó manejar algunas propiedades de inversión para obtener rentas, plusvalías o ambas, como edificios; lo que puede ser que no tiene muy claro el significado de propiedades de inversión catalogándolas a lo mejor como propiedades, planta y equipo. A pesar de que sólo seleccionaron como características para describir lo que son propiedades, planta y equipo: por mantenerse para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, hay otros aspectos que las caracterizan por lo que deberían manejar mejor su conceptualización para evitar errores a la hora de clasificar las cuentas en los estados financieros.

Existe una debilidad en lo que respecta a la clasificación de los componentes del costo de propiedades, planta y equipo, ya que existen costos que son atribuibles a la cuenta de activos mientras otros deben ser reconocibles como un gasto. En lo que respecta al primer tipo de costo, la entidad señaló: el precio de adquisición, los costos atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y acondicionamiento para su funcionamiento, la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del activo, los costos de apertura de una nueva instalación productiva y los costos por préstamos; sin indicar ningún tipo de costo reconocible como un gasto. Equivocándose, ya que los dos últimos costo expresado por la entidad no se deben tomar en cuenta para el valor del activo, porque es reconocido como un gasto según la Sección 17 de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (2009) párrafo 17.13, además de incluirse otros costos, lo que puede estar perjudicando a la entidad en presentar el valor del activo de forma errada y contabilizando mal los gastos, utilizando una información no confiable para la toma de decisiones.

Utiliza solo para la medición de un elemento de propiedades, planta y equipo las adquiridas en efectivo, a través del precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento, y para la medición posterior al reconocimiento inicial el costo inicial menos la depreciación anual. Es importante destacar que aunque no lo seleccionó, la entidad debe determinar también si poseen pérdida por deterioro del valor acumulado e incorporarlo, ya que es la forma correcta de calcular el valor según la Sección 17 de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (2009) párrafo 17.15. Por último, mencionó la entidad que el método aplicado es el método lineal de conformidad con la Sección 17 de dicha norma párrafo 17.22.

Con esto se concluye, que hay un escaso desconocimiento de la aplicación de las NIIF para las PyME por parte del contador público de las clínicas del municipio Valera del estado Trujillo, pues sólo una (1) entidad de nueve clínicas que operan en dicho municipio está aplicando dicha norma internacional en su contabilidad, alegando que no hay una normativa legal venezolana que las obliguen cuando en realidad no es así, tal como se presento en el análisis de los resultados de esta investigación, y la entidad que lo aplica todavía no maneja a profundidad el procedimiento contable, porque se pudo observar ciertas irregularidades que puede conllevar a una errada toma de decisiones con la información financiera que presentan a la directiva, perjudicándolas en el rumbo y crecimiento de la organización en un futuro.

6. Consideraciones finales

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado. Por tanto, el objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas contables para todas las entidades es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

La necesidad de un estándar global surgió principalmente de las dificultades de comparar los informes financieros entre un país y otro, dado que cada uno tenía sus propios principios contables. Así, a los inversionistas les resultaba difícil tomar decisiones de negocio en distintas naciones al no contar con información homogénea. Adicionalmente, las entidades enfrentaban el desafío de preparar distintos estados financieros utilizando diferentes normas, de acuerdo a las necesidades de información de sus accionistas y que sea capaz de ofrecerles la máxima garantía de transparencia, exactitud y confiabilidad, ya que los principales problemas de la información financiera son la: fiabilidad, comparabilidad Internacional y relevancia para la toma de decisiones.

En medio de todo este proceso de evolución de la información financiera surgen la NIIF, que no son más que el conjunto de normas e interpretaciones de carácter técnico,

aprobadas, emitidas y publicadas por el IASB (International Accounting Standards Board). Las Normas Internacionales de Información Financiera son independientes de las Normas Internacionales de Información Financiera completas y por tanto son aplicables independientemente de ésta, por lo que cada jurisdicción debe decidir las características de las entidades que las aplicaran y el inicio de su fecha de aplicación.

Con la aplicabilidad de una homologación internacional de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, es decir, la sustitución de las de las VenPCGA por las VEN-NIF PyME, se podrá obtener beneficios tales como: minimizar y/o eliminar distorsiones en la interpretación de la información financiera, al ser comparable en un plano internacional; reducir los costos administrativos y financieros; fortalecer la regionalización y creación de mercados únicos; fortalecer la posición competitiva de los países y empresas que interactúan en bloques regionales o mercados únicos; entre otros beneficios.

En Venezuela, específicamente en las Pequeñas y Medianas entidades del municipio Valera del estado Trujillo, las pertenecientes en el sector salud privado, se pudo presenciar que hasta los momentos no se ha logrado la homologación internacional contable, debido entre otros aspectos al alto grado de desconocimiento y falta de preocupación en el proceso de adopción de los nuevos principios contables (Ven-NIF) por las partes involucradas; falta de compromiso por parte de la gerencia en la adopción de esos principios (Ven-NIF PyME); la gerencia empresarial duda sobre la legalidad del proceso de adopción de la norma internacional contable; creencia por parte de la gerencia de un alto grado de complejidad en el nuevo proceso contable, entre otros.

Por lo tanto, se evidencia que un número importante de Pequeñas y Medianas entidades del sector salud del municipio Valera del estado Trujillo no ha migrado a los nuevos principios contables (Ven-NIF PyME), lo que trae como consecuencia que la contabilidad deja de poseer su razón de ser: satisfacción de las necesidades de información con determinadas características para la toma de decisiones; la información financiera en el plano internacional dejaría de ser útil y confiable; y los países y las empresas perderían la oportunidad de recibir y hacer inversiones por falta de información comparable. Por otra parte, la entidad que ya está aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME), no la está haciendo en forma correcta, pues se detectaron fallas en sus procedimientos contables que pueden perjudicar la toma de decisiones con la información financiera que generan.

Referencias

- [1] Herrera, A., *et al.* (2011). *Declaración de Prensa Primeras Jornadas Nacionales de Transición de Ven-PCGA a Ven-NIF-PYME*. Enero, Puerto Ordaz, Venezuela [En línea] Disponible en: <<http://www.ccpbolivar.org.ve/index.php/articulos/87-declaracion-de-prensa-primeras-jornadas-nacionales-de-transicion-de-ven-pcga-a-ven-nif-pyme>>, consultada: julio 1 de 2012.
- [2] Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. (2011). *Comunicado a la opinión pública sobre las Normas Internacionales de Información Financiera en Venezuela (NIIF)*. Venezuela, [En línea] Disponible en: <http://www.fccpv.org/cont/data/files/COMUNICADO_FCCPV.pdf> consultada: junio 25 de 2012.
- [3] De Larrea, E. (1997). "La homologación internacional de la normatividad contable. Necesidad y expresión concreta en un contexto de internacionalización y regionalización económica". *Revista Contaduría y Administración*, México, no. 184, enero-marzo, pp. 20.

- [4] Business Venezuela Online (2004). *Pymes vs cooperativas ¿Cuál es el camino?* Venezuela, [En línea] Disponible en: <<http://www.bvonline.com.ve/276/cover.html>> consultada: mayo 15 de 2010.
- [5] Pezzella, S. (2004). "Un parque empresarial muy poco productivo". *Veneconomía Hemeroteca*. vol. 22, No. 1, octubre, [En línea] Disponible en: <http://www.veneconomy.com/site/files/articulos/artEsp4025_2822.pdf> consultada: marzo 24 de 2010.
- [6] Páez, T. (2004). *Observatorio Pyme. Estudio de la Pequeña y Mediana empresa en Venezuela y las nuevas tecnologías de la información y la comunicación*. Venezuela: CEATPRO.
- [7] Páez, T. (2007). *Emprendimiento e informalidad: hacia una construcción conjunta de soluciones*. Ediciones CEATPRO, Caracas, Venezuela, [En línea] Disponible en: <<http://www.tomaspaez.com/emprendimiento/emprendimientonew.pdf>> consultada: mayo 17 de 2010.
- [8] Garrido, S. (2010). Las NIIF en Venezuela. Octubre, Venezuela, [En línea] Disponible en: <<http://www.edirectivos.com/blogs/2462-Sonmer--Garrido-Diaz/06-10-2010/933-Las-NIIF-en-Venezuela>> consultada: junio 25 de 2012.
- [9] Ruíz, E. (2012). *PCGA-VEN-NIF vs. PCGA-DPC*. Venezuela, [En línea] Disponible en: <<http://tributaria.org/cit/index.php/26-pcga>> consultada: julio 10 de 2012.
- [10] República Bolivariana de Venezuela. (2008). Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la promoción y desarrollo de la pequeña y mediana industria y unidades de propiedad social. Publicado en Gaceta Oficial No. 6.215 de julio 15.
- [11] MÉXICO, Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa. Diario Oficial de la Federación, México, lunes 30 de diciembre de 2002, primera sección, pp. s/pág. Última reforma, martes 6 de junio de 2006, primera sección, pp. s/pág.
- [12] Norma Internacional de Información Financiera para pequeña y medianas entidades (NIIF para las PYMES, 2009). Julio, [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIIF-PYMES-2009.pdf>> consultada: junio 28 de 2012.
- [13] Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. (2011). *Boletín FCCPV*. Diciembre, Caracas, Venezuela, no. 00010, [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/BO-00010.pdf>> consultada: junio 28 de 2012.
- [14] Espiñeira, Sheldon y Asociados (2011). *Adopción de las VEN-NIF para PYME*. Venezuela, [En línea] Disponible en: <http://www.pwc.com/es_VE/ve/publicaciones/assets/adopcion_ven-nif_para_pyme251011.pdf> consultada: junio 25 de 2012.
- [15] Peña, A. (2011). "Adopción por primera vez de las NIIF". *Revista Activo*. Órgano divulgativo del colegio de Contadores Públicos del estado Mérida, Año XVII, No 16, mayo, pp. 20-24, [En línea] Disponible en: <<http://www.ccpmerida.org.ve/pdf/RevistaActivos.pdf>> consultada: julio 01 de 2012.
- [16] Rodríguez, J. (2009). "Adopción por primera vez de las NIIF. Un análisis teórico de la norma". *Actualidad Contable FACES*, Mérida, Venezuela, Año 12, No 19, julio-diciembre, pp. 84-99, [En línea] Disponible en: <<http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/31140/1/articulo7.pdf>> consultada: junio 25 de 2012.
- [17] Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. (2011). *Transición de VEN-PCGA a VEN-NIF PYME/Efectos y aplicaciones relevantes*. Venezuela, [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont/data/files/Transicion-Documento.pdf>> consultada: junio 28 de 2012.

- [18] Molina, V. y Rojas, E. (2012). Impacto del Proceso de Adopción de las NIIF. Visión Profesional Vs. Visión Universitaria. Abril, Venezuela, [En línea] Disponible en: <<http://www.ccpmiranda.org/p13.pdf>> consultada: julio 01 de 2012.
- [19] República Bolivariana de Venezuela. (2001). Código Orgánico Tributario. Publicado en Gaceta Oficial No. 37.305 de octubre 17.
- [20] República Bolivariana de Venezuela. (2007). Ley de Impuesto sobre la Renta. Publicado en Gaceta Oficial No.38.628 de febrero 16.
- [21] República Bolivariana de Venezuela. (2003). Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Publicado en Gaceta Oficial No.5.662 de septiembre 24.
- [22] República Bolivariana de Venezuela. (2007). Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicado en Gaceta Oficial No.38.632 de febrero 26.
- [23] Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. (2000). *Estatutos de la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela*. Caracas, Venezuela, [En línea] Disponible en: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Estatutos_FCCPV.pdf> consultada: junio 28 de 2012.
- [24] Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. (2002). *Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General en Venezuela*. Tomo I, 5ta. Edición. Caracas, Venezuela.
- [25] Organización Mundial de la Salud. (2000). Desempeño de los sistemas de salud. México, [En línea] Disponible en: <<http://www.salud.gob.mx/unidades/evaluacion/evaluacion/presentacion.pdf>> consultada: marzo 08 de 2012.
- [26] Flores, M. (2005). *Sector Salud en Venezuela*. Venezuela, [En línea] Disponible en: <<http://maiquiflores.over-blog.es/article-31987049.html>> consultada: marzo 8 2012.
- [27] Durán Ortiz, J. P., et al. (2012). Enfoque al desarrollo económico en América Latina usando las políticas de post-consenso de Washington: un ejemplo de Medellín, Colombia. Venezuela: ODI, abril.
- [28] Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES (2009). *Módulo 1: Pequeñas y Medianas Entidades*. Julio, [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIIF-PYMES-MF01.pdf>> consultada: junio 29 de 2012.
- [29] Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. (2009). *Módulo 16: Propiedades de Inversión*. Julio, [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIIF-PYMES-MF16.pdf>> consultada: junio 29 de 2012.
- [30] Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. (2009). *Módulo 17: Propiedades, Planta y Equipo*. Julio, [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIIF-PYMES-MF17.pdf>> consultada: junio 29 de 2012.
- [31] Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. (2009). *Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES*. Julio, [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIIF-PYMES-MF35.pdf>> consultada: junio 29 de 2012.

Liderazgo transformacional y desgaste profesional de personal docente de Escuelas Normales del Estado de México

Ignacio Alejandro Mendoza Martínez
E-mail: alexmemi@unam.mx / alejandro.mendoza@human.com.mx
HUMAN
Facultad de Contaduría y Administración
UNAM
Blanca Rosa García Rivera
Universidad Autónoma de Baja California

[Recibido: Octubre 27, 2012. Aceptado: Enero 18, 2013](#)

Resumen

El objetivo fue determinar la influencia de subescalas de liderazgo, en subescalas de desgaste profesional de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México. Se aplicó el "Cuestionario sobre Datos Sociodemográficos y Organizacionales del Trabajador", "Cuestionario Maslach Burnout Inventory (MBI)", y la "Adaptación al Multifactor Leadership Questionnaire" (MLQ), a una muestra de 1,515 trabajadores. Los Modelos de Ecuaciones Estructurales permitieron determinar que el liderazgo transaccional tiene una influencia inversa en la baja realización personal, mientras que el *laissez faire* tiene una influencia positiva. Se reafirmaron los hallazgos teóricos y empíricos de estudios previos, como son las correlaciones directas significativas entre las subescalas de liderazgo (transformacional, transaccional y variables de resultado), e inversas todas ellas, con el *laissez faire*. Así como las correlaciones directas significativas entre todas las subescalas de desgaste profesional. Se obtuvieron niveles de confiabilidad Alpha de Cronbach superiores a 0.70 en los instrumentos.

Palabras clave: liderazgo transformacional; liderazgo transaccional; habilidades gerenciales; burnout; desgaste profesional.

Transformational leadership in
professional wear of teaching of
normal schools in the State of Mexico

Abstract

The objective was to determine the influence of subscales of leadership in subscales of professional wear of teaching and administrative staff of normal schools in the State of Mexico. "Questionnaire on data socio-demographic and organizational of the worker", "Questionnaire Maslach Burnout Inventory (MBI)", and the "adaptation to the Multifactor

Leadership Questionnaire" (MLQ), are applied to a sample of 1,515 workers. Structural equation models allowed determining that transactional leadership has a reverse influence on the low personal accomplishment, while the laissez faire has influence positive. Reaffirmed the theoretical and empirical findings from previous studies, such as the significant direct correlations between subscales of leadership (transformational, transactional and variable outcomes), and reverse all them, with laissez faire. As well as the significant direct correlations between all subscales of professional wear. Cronbach's Alpha reliability levels above 0.70 on instruments were.

Keywords: transformational leadership; transactional leadership; management skills; Burnout; Professional wear.

1. Introducción

En la actualidad, el personal docente y administrativo de centros de enseñanza se enfrentan a un contexto cada vez con mayores exigencias. Las manifestaciones que observamos en las escuelas públicas de orden sociológico, psicológico y pedagógico, que están afectando a los maestros es evidente. [1]

Gómez [2] señala que los docentes están enfrentando demandas cada vez más difíciles, intensas y contradictorias en un nuevo escenario que afecta su eficiencia profesional, altera su equilibrio y su desarrollo personal.

La falta de líderes adecuados en las instituciones de educación que faciliten la función del docente, lo apoyen y lo asesoren adecuadamente complica aún más la profesión, que debido a la interacción con personas hace que el agotamiento profesional se presente en ellos cada vez con mayor frecuencia. [3]

En el desempeño de su labor, el profesor tiene que hacer tareas docentes, investigativas, de difusión, de gestión y de extensión universitaria, que representan grandes cargas de trabajo. Todas estas tareas lo someten a estrés crónico que se manifiesta en agotamiento emocional. [4] Este agotamiento es causado por demasiadas demandas laborales, así como el recibir órdenes de distintas instancias, cumplir varias funciones simultáneamente, y conflicto entre prioridades.

El liderazgo representa una gran herramienta que facilita al docente el cumplimiento de sus labores. Al contrario, cuando el liderazgo es inadecuado, el docente percibe la falta de autonomía a la hora de realizar sus funciones, así como la falta de apoyo de parte de éste. Este descubrimiento confirma la hipótesis de los muchos investigadores respecto a la importancia de la autonomía, que funciona como una válvula de escape y aminora el estrés. [5]

Existen numerosas investigaciones que analizan los efectos del desgaste profesional en relación con el liderazgo transformacional. Sin embargo, en México son escasos los estudios que documenten el caso de los docentes y administrativos de instituciones educativas. [6]

En relación a los docentes y administrativos de instituciones académicas, un líder que se interese en la satisfacción de sus subordinados potencializa las capacidades de estos. Se ha demostrado que el liderazgo puede llegar a ser una ventaja competitiva para las organizaciones. [7]

2. Justificación

Esta investigación es importante por varias razones. A nivel teórico, el poder especificar más precisamente aquellos factores de liderazgo transformacional que contribuyen al desgaste profesional o síndrome del quemado, para validar los hallazgos teóricos y

empíricos de estudios previos bajo un modelamiento de Ecuaciones Estructurales. Asimismo, es de gran valor práctico para las instituciones educativas y sus directivos; quienes podrán analizar la el tipo de liderazgo que ejercen y su influencia en el desgaste profesional en sus docentes y personal administrativo. Otro punto importante, es la posibilidad de ofrecer algunas alternativas de acción ante las problemáticas detectadas, para poder implementar posteriormente, intervenciones de cambio organizacional específico; tanto para el directivo así como para el personal docente y administrativo.

3. Consideraciones teóricas sobre el desgaste profesional

3.1. Desgaste profesional

El desgaste profesional ha tenido a lo largo del tiempo, distintas denominaciones como son: síndrome de burnout, síndrome del quemado o desgaste profesional, siendo estudiado por numerosos investigadores, considerándolo como un proceso gradual, que afecta al empleado que directamente atiende al público [8-14] y se han buscado causas y antecedentes que lo provocan. [15-22]

3.2. Modelos para diagnosticar el desgaste profesional

El síndrome de quemado o burnout se define como una combinación de factores estresantes que tienen su origen en el ambiente laboral y en el propio individuo, siendo el perfil socio demográfico el que más ha sido asociado con este fenómeno [23]. Según este autor, el burnout es considerado una patología, que se deriva de estar expuesto a estrés laboral crónico. [24] Para la mayoría de autores, el burnout está caracterizado por tres dimensiones: agotamiento emocional (pérdida progresiva de la energía, cansancio, desgaste, agotamiento, fatiga física y/o psicológica), despersonalización (actitudes negativas, irritabilidad, pérdida de la motivación e incompetencia) y falta de realización en el trabajo (que involucra respuestas negativas hacia sí mismo y el trabajo). [25-26]

Los principales modelos para analizar el burnout surgieron a partir de reconocer el síndrome como un proceso que se desarrolla por etapas. Cherniss fue el primero en reconocerlo como un proceso gradual a principio de la década de los ochentas. Asimismo, Golembiewski y *et al*, 1983 [27] reconocen que el burnout sigue diferentes etapas de desarrollo. Por la misma década, [28] propusieron el MBI como un instrumento que utiliza tres subescalas para diagnosticar el burnout. De ahí, diferentes investigadores han trabajado en este tema. [15-16, 30-34] Leiter [35] realiza el modelamiento de ecuaciones estructurales; su propuesta sigue conservando la tridimensionalidad del MBI, pero agrega diferentes componentes organizacionales para explorar el impacto de uno de los componentes del burnout en los otros dos. El modelo propuesto de ecuaciones estructurales, coloca el agotamiento emocional en la posición central; postula que el cansancio emocional se desarrolla primero que los otros dos síntomas.

El Síndrome de Burnout se ha estudiado en personal de distintas profesiones. Se ha observado que es un fenómeno que se presenta muy frecuentemente en enfermeras [36], psiquiatras [37], consejeros [38], funcionarios de prisiones [39], psicólogos [40], policías [41] y docentes [42], entre otros. En el caso del ámbito educativo los estudios se han centrado esencialmente en el docente, debido a que por su constante interacción con alumnos y padres de familia, los docentes presentan alta vulnerabilidad a este síndrome. [43-45]

3.3. Modelo de Maslach sobre el estudio del burnout

Maslach y Jackson, [28] pudieron medir los componentes del burnout bajo su instrumento denominado Maslach Burnout Inventory (MBI).

El **cansancio emocional**, se experimenta por una disminución y pérdida de recursos emocionales, va acompañada de un sentimiento de falta de capacidad para atender a las personas; no pudiendo apoyar más a nivel afectivo. Existe una sensación de agotamiento emocional, debido a la práctica diaria en cuanto a la resolución de diversas problemáticas de servicio que presentan las personas o clientes.

La **despersonalización**, se refiere a la posibilidad de presentar una deshumanización en la atención; donde se puede llegar a tener actitud cínica, insensibilidad y endurecimiento afectivo en el trato con las personas.

La **baja de realización personal**, se presenta como una tendencia a evaluar el propio trabajo en forma negativa, con vivencias de insuficiencia profesional y baja autoestima personal. Disminuyen las expectativas personales, teniendo una autoevaluación negativa; donde puede existir un rechazo de sí mismo y hacia los logros personales.

En dicho modelo existen correlaciones directas significativas entre las subescalas del cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal. [41]

4. Consideraciones teóricas sobre el liderazgo transformacional

4.1. Modelo de rango total de liderazgo transformacional de Bass y Avolio

Durante más de cuarenta años los modelos de liderazgo contemplaron enfoques centrados en aspectos de características de personalidad, aspectos de la conducta del líder, situacionales y de contingencias. Por lo anterior, se pueden distinguir cuatro enfoques teóricos importantes: la teoría del gran hombre y de los rasgos, las teorías conductuales, las situacionales y de contingencias; y por último, las teorías transformacionales. [44]

El modelo de liderazgo transformacional de Bass y Avolio [45] tuvo su origen en los constructos teóricos de Burns. Burns, [46] distinguió dos tipos de liderazgo opuestos en un continuo, los cuales denominó: transaccional y transformacional, diferenciando de ésta manera a los directivos. Bass [47] en contraste con Burns [46] considera que los líderes pueden desplegar comportamientos de liderazgo transformacional y transaccional.

Burns [46] argumenta que el liderazgo transaccional enfatiza en los intercambios entre el líder y los seguidores. Los seguidores reciben cierto valor como resultado de su trabajo. Afirma que la relación de intercambio se traduce como un factor de “costo beneficio”.

El liderazgo transformacional está enfocado en elevar el interés de los seguidores, el desarrollo de la autoconciencia y aceptación de la misión organizacional, y el ir más allá de su auto- interés por conseguir el bienestar del grupo.

Se puede afirmar que el liderazgo transaccional se enfoca en considerar los niveles bajos de la pirámide de Maslow para satisfacer en los seguidores o trabajadores inmediatos las necesidades fisiológicas y de sobrevivencia, así como las necesidades de seguridad y protección. En cambio, el interés del liderazgo transformacional está orientado a satisfacer en los seguidores las necesidades de orden superior, hacia la satisfacción de las necesidades de pertenencia, reconocimiento y autorrealización.

El modelo completo de Bass y Avolio [45] integra trece subescalas que corresponden a conductas que pueden presentar los líderes, seis corresponden al **Liderazgo transformacional** siendo: la Influencia idealizada (Atributos), la Influencia idealizada (Conducta), la Inspiración motivacional, la Estimulación intelectual, la Consideración

individual y la Tolerancia psicológica. Tres subescalas integran el Liderazgo transaccional siendo: el Premio contingente, la Administración por excepción activo y la Administración por excepción pasivo. Existe otra subescala sobre el **no liderazgo** denominada Laissez Faire. Para evaluar el efecto de las subescalas transformacionales y transaccionales de los líderes en los seguidores o trabajadores inmediatos se integraron tres **Variables de resultado** que son: Satisfacción, Esfuerzo extra y Efectividad

El modelo completo de Bass y Avolio se presenta a continuación en la figura no. 1:

Modelo de Liderazgo Transaccional y Transformacional de Bass y Avolio

Líder Transformacional						Líder Transaccional			No Liderazgo	Variables de Resultado		
Carisma		Inspiración motivacional	Estimulación intelectual	Consideración individual	Tolerancia psicológica	Premio contingente	Admon. X Excepción Activo	Admon. X Excepción Pasivo	Laissez - Faire	Satisfacción	Esfuerzo extra	Efectividad
Influencia idealizada (Atributos)	Influencia idealizada (Conducta)											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Fig. 1. Modelo de liderazgo transaccional y transformacional de Bass y Avolio que integra la totalidad de las subescalas transformacionales, transaccionales, el Laissez Faire y las variables de resultado fue desarrollado por los autores del presente estudio.

5. Planteamiento del problema

5.1. Asociación entre liderazgo y burnout

Numerosos estudios han encontrado asociación entre las dimensiones del liderazgo y el burnout. [48-50] Se ha observado que un empleado con un estilo de liderazgo orientado a la estructura organizacional tendrá menos agotamiento emocional. Se ha encontrado también una correlación entre el liderazgo orientado al cambio y el agotamiento emocional. [50] Herman [51] encontró una diferencia de género en el burnout de profesores relacionado con la consideración mostrada por sus directivos. Se encontró que no había diferencias significativas entre las profesoras mujeres trabajando con directores considerados o desconsiderados, pero los profesores varones que trabajaban con directores desconsiderados reportaron mayor despersonalización que aquellos con directores considerados.

En cuanto a la asociación entre Liderazgo y burnout, [52] utilizan el modelo de Liderazgo Situacional de Hersey y Blanchard [53] donde analizan la relación entre conductas de liderazgo del supervisor y los riesgos psicosociales en los empleados que incluye el burnout con las dimensiones de agotamiento emocional, cinismo y eficacia profesional en una muestra de 874 trabajadores españoles. Sus resultados demuestran que los empleados con mayores riesgos psicosociales son aquellos que tienen líderes con un estilo de tipo 'delegar' (bajo en dirección y bajo en apoyo) y los empleados con mejor bienestar psicológico son aquellos con líderes de tipo 'persuadir' (alto en dirección

y alto en apoyo). En cuanto al burnout, se observa que la dimensión más afectada es el cinismo en el caso de los empleados con mayores riesgos psicosociales. Los líderes con bajo apoyo personal o socioemocional provocarán que sus colaboradores se distancien más de sus funciones y responsabilidades, por lo que habrá que prestar mayor atención a la situación personal de cada colaborador, y fomentar la armonía y el apoyo en el equipo.

Schultz, *et al*, [54] demostraron que el liderazgo transformacional y transaccional son antecedentes de un clima laboral favorable y menos burnout. Rose [5] demostró que el intercambio líder miembro (en lo referente a la calidad de relaciones entre el líder y el subordinado) está asociado negativamente con el burnout.

Kagan [55] demostró que los maestros con estilos no analíticos tenían tendencia a preferir un estilo de liderazgo más orientado a los procesos y que los maestros analíticos preferían un director más orientado a las tareas. Los maestros no analíticos parecían relativamente más susceptibles al estrés organizacional y al burnout.

Stordeur, *et al*. [56] encontraron que el liderazgo explica un porcentaje de la varianza del agotamiento emocional.

Otro estudio fue realizado por Barraza [57] en México en los directivos escolares con la finalidad de describir el perfil del Síndrome de Burnout que presentan los directivos escolares de educación primaria. Para la recolección de la información se aplicó el Shirom Melamed Burnout Measure, a una población de 24 directivos de educación primaria en la ciudad de Durango. Sus hallazgos demostraron que los directivos encuestados presentan un nivel leve de burnout y que al igual que en el estudio de Kagan [66], las variables socio demográficas, de género y antigüedad presentan diferencias significativas, siendo los hombres de mayor antigüedad quienes manifiestan mayor agotamiento emocional.

Sin embargo, los anteriores estudios no realizan un modelamiento con ecuaciones estructurales para observar la influencia del liderazgo con cada una de sus subescalas, en cada una de las subescalas del desgaste profesional.

Dichos estudios orientaron las preguntas de investigación y el objetivo de la presente investigación.

5.2. Preguntas de investigación

(1) ¿Qué subescalas de liderazgo (transformacional, transaccional, variables de resultado y *laissez faire*), influyen de forma directa significativa en subescalas de desgaste profesional (cansancio emocional, despersonalización y baja realización personal), en el personal investigado? (2) ¿Se reafirman en la presente investigación los fundamentos teóricos y hallazgos empíricos en estudios previos sobre liderazgo transformacional desde el Modelo de Bass y Avolio como son: correlaciones directas significativas entre subescalas del liderazgo transaccional con el transformacional y las variables de resultado, y al mismo tiempo inversas éstas tres con respecto al *laissez faire*? (3) ¿Se reafirman en la presente investigación los fundamentos teóricos y hallazgos empíricos en estudios previos sobre el desgaste profesional desde el Modelo de Maslach como son: correlaciones directas significativas entre el cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal?

5.3. Objetivo

El objetivo del estudio fue determinar la influencia de subescalas de liderazgo (transformacional, transaccional, variables de resultado y *laissez faire*), en subescalas de

desgaste profesional (cansancio emocional, despersonalización y baja realización personal) de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México, desde el Modelo de liderazgo transformacional de Bass y Avolio, y desde el Modelo de desgaste profesional de Maslach.

5.4. Hipótesis

(1) Ho: “Subescalas de liderazgo (transformacional, transaccional, variables de resultado y laissez faire), no influyen de forma directa significativa en subescalas de desgaste profesional (cansancio emocional, despersonalización y baja realización personal), en el personal investigado”. **(2) Ho:** “No se reafirman en la presente investigación los fundamentos teóricos y hallazgos empíricos en estudios previos sobre liderazgo transformacional desde el Modelo de Bass y Avolio como son: correlaciones directas significativas entre subescalas del liderazgo transaccional con el transformacional y las variables de resultado, y al mismo tiempo inversas éstas tres con respecto al laissez faire”. **(3) Ho:** “No se reafirman en la presente investigación los fundamentos teóricos y hallazgos empíricos en estudios previos sobre el desgaste profesional desde el Modelo de Maslach como son: correlaciones directas significativas entre el cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal”.

Para poder contrastar las anteriores hipótesis fue necesario el generar distintos Modelos de Ecuaciones Estructurales

6. Metodología

6.1. Tipo de estudio

Se trata de un estudio ex – post – facto, observacional, transeccional y un tanto explicativo por el uso de Modelos de Ecuaciones Estructurales.

6.2. Unidad de análisis

El total de la muestra se constituyó de 1,515 trabajadores de 36 Escuelas Normales del Estado de México que reportaron el liderazgo de 102 directivos. Sus **datos sociodemográficos y organizacionales son:** **Sexo:** el 51.2% (776) de los seguidores pertenece al sexo femenino, mientras que el 47.9% (725) es masculino, y aproximadamente un 1 % (14) no contestó. **Edad:** un 39.7% (601) de 46 años o más, le sigue un 23.7% (359) de 41 a 45 años, un 15.3% (232) de 36 a 40 años, un 10.3% (156) de 31 a 35 años, un 7.3% (111) de 26 a 30 años, un 0.6% (9) menos de 18 años, y un 0.5% (8) no contestó. **Estado civil:** un 63.8% (966) es casado, le sigue un 21.8% (331) soltero, un 7.1% (107) es divorciado, un 4.2% (64) unión libre, 1.5% (23) reportó otro, un 1.1% (17) viudo, y un 0.5% (7) no contestó. **Último grado de estudios:** un 45.9% (696) licenciatura, un 43% (652) posgrado, un 2.8% (42) secundaria, un 2.4% (36) bachillerato, un 1.8% (27) no contestó, un 1.3% (19) primaria, y un 0.3% (4) ninguno. **Número de idiomas que domina:** un 78.2% (1185) uno, un 18.2% (275) dos, un 1.6% (24) tres o más, un 2% (31) no contestó. **Tipo de trabajador:** un 79% (1,198) es de base, un 16.4% (248) interinato, un 2.1% (32) confianza, un 1.4% (21) otro, un 1.1% (16) no contestó. **Turno:** un 63.9% (968) mixto, un 29.2% (443) matutino, un 5.6% (85) vespertino, y un 1.3% (19) no contestó. **Antigüedad en la institución:** un 52.3% (792) más de 10 años, un 20.9% (317) menos de 3 años, un 14.6% (221) de 6 a 10 años, un 11.6% (176) de 3 a 5 años, y un 0.6% (9) no contestó. **Antigüedad en el puesto:** un 37.7% (572) más de 10 años, un 35.2% (533) menos de 3 años, un 13.9% (210) de 3 a 5 años, un 12.8% (194) de 6 a 10 años, un 0.4% (6) no contestó. **Categoría:** el 56.7% (859) es personal docente y el 43.7% (656) personal administrativo.

6.3. Procedimiento

Se aplicó la “Adaptación al Multifactor Leadership Questionnaire” (MLQ), Versión 5. , y el “Cuestionario sobre Datos Sociodemográficos y Organizacionales del Trabajador” a una muestra de Seguidores (Trabajadores inmediatos de los Jefes) personal docente y administrativo (n= 1,515), de 36 Escuelas Normales Públicas del Estado de México. Se les invitó a participar de manera voluntaria en el estudio, pidiéndoles que contestaran los instrumentos, garantizándoles la absoluta confidencialidad de sus respuestas. La información de los cuestionarios, una vez contestados en hojas de lectura óptica, se integró en una base de datos que se editó y analizó en el Paquete Estadístico para las Ciencias Sociales (SPSS), versión 18 para Windows y el AMOS Versión 18.

6.4. Instrumentos

“Cuestionario sobre Datos Sociodemográficos y Organizacionales del Trabajador

El cuestionario integra la captación de variables sociodemográficas y variables organizacionales. A continuación se incluyen cada una de ellas: Sociodemográficas (Sexo, Edad, Estado civil, Último grado de estudios y Número de idiomas que domina). Organizacionales: (Tipo de trabajador, Turno, Antigüedad en la institución, Antigüedad en el puesto y Categoría).

“Cuestionario Maslach Burnout Inventory (MBI)”

Es un instrumento constituido por 22 ítems, en forma de afirmaciones sobre los sentimientos y actitudes del profesional en su trabajo. Valora los 3 aspectos fundamentales del síndrome: el cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal en el trabajo. Los reactivos del cuestionario se responden bajo una escala tipo Likert como la siguiente: 0 “Nunca”, 1 “Pocas veces al año ó menos”, 2 “Una vez al mes ó menos”, 3 “Unas pocas veces al mes”, 4 “Una vez a la semana”, 5 “Pocas veces a la semana”, y 6 “Todos los días”.

“Adaptación al Multifactor Leadership Questionnaire” (MLQ), Versión 5

Se derivó de la Versión 5 del “Multifactor Leadership Questionnaire” (MLQ), fue elaborado por Bass & Avolio, [58] en la Universidad de Binghamton en Nueva York.

La “Adaptación al Multifactor Leadership Questionnaire” ha sido validado, confiabilizado y estandarizado en México, en distintos tipos de organizaciones; tanto públicas como privadas. Se integra de seis subescalas de Liderazgo Transformacional, tres subescalas de Liderazgo Transaccional, una subescala de Laissez Faire y tres subescalas de Variables de resultado. Existen dos versiones del mismo instrumento; la que está orientada para que responda el propio jefe o líder (“Uno mismo”), y la que responden los seguidores o trabajadores inmediatos (“Visto por otros”). Las adaptaciones al contexto mexicano de ambas versiones fueron realizadas por Mendoza [54] en su tesis doctoral.

Ambas versiones del instrumento se componen cada una, de un total de 52 reactivos o preguntas. Se integra de esta forma; de cuatro reactivos, por cada una de las 13 subescalas correspondientes. Cada reactivo se responde de manera escrita bajo un forma tipo Likert como la siguiente: 0= Nunca, 1= Ocasionalmente, 2 = Normalmente, 3 = Frecuentemente y 4 = Siempre. El valor mínimo de cada subescala es 0, mientras que el valor máximo es 16.

6.5. Análisis estadístico y contrastación de hipótesis

Comprendiendo la naturaleza multivariada de las preguntas y las tres hipótesis de investigación, fue necesario emplear Modelos de Ecuaciones Estructurales que permitieran de manera gráfica y estadística, el analizar la influencia causal de distintas subescalas de liderazgo desde el Modelo de Bass y Avolio, en subescalas de desgaste profesional desde el Modelo de Maslach, en el personal investigado. Se generaron paralelamente, diversas corridas de Regresión Múltiple, sus respectivos Coeficientes Beta Estandarizados y los Índices Estadísticos de Ajuste para evaluar cada modelo. La confiabilidad de cada una de las variables o subescalas implicadas en los análisis estadísticos se pudo evaluar mediante el Coeficiente Alpha de Cronbach.

El Modelo de Ecuaciones Estructurales desarrollado permitió visualizar las variables exógenas o independientes de Liderazgo (Transformacional, Transaccional y Laissez Faire) y las variables endógenas o dependientes Desgaste profesional (cansancio emocional, despersonalización y baja realización personal), con sus correspondientes preguntas o reactivos que integran cada una de ellas, evaluando dichas hipótesis en forma conjunta, y confirmar los hallazgos empíricos del modelo teórico de Bass y Avolio; así como los de Maslach.

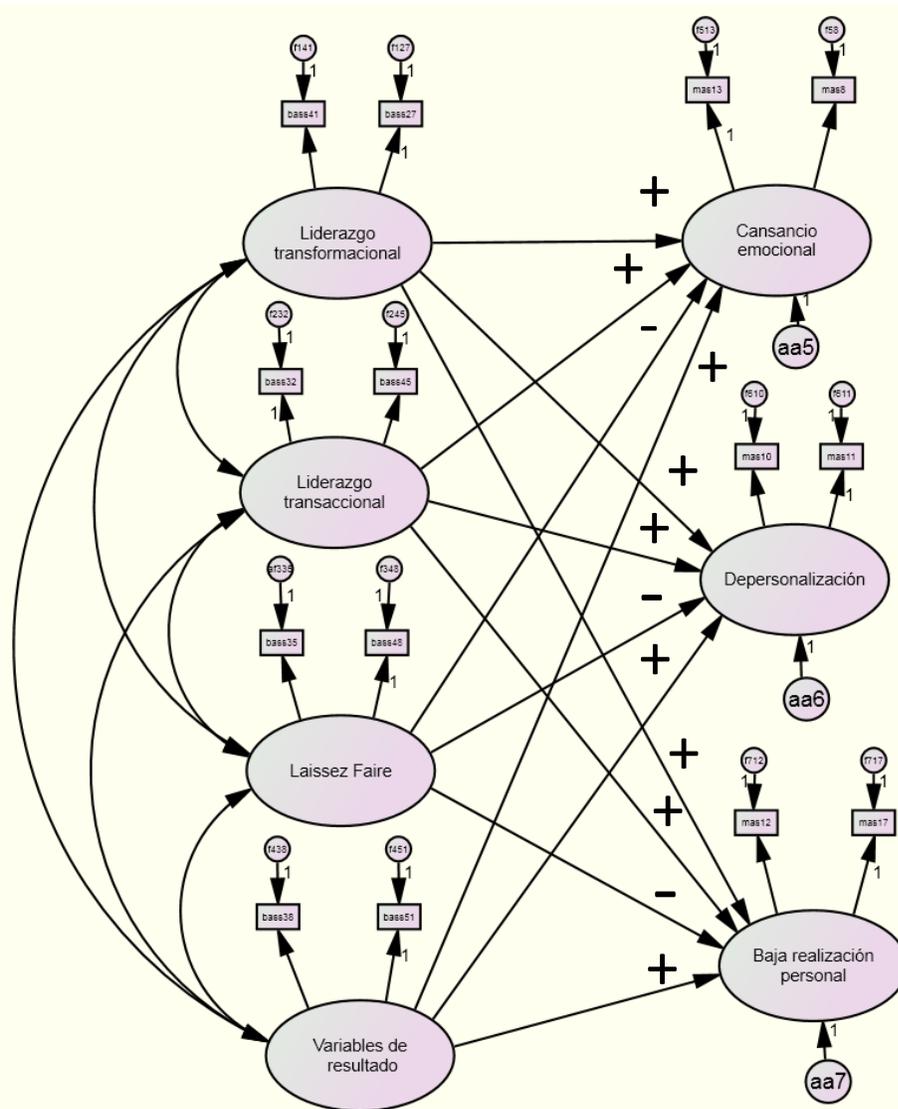
7. Resultados

7.1. Resultados de la contrastación de hipótesis no. 1

Ho: “Subescalas de liderazgo (transformacional, transaccional, variables de resultado y laissez faire), no influyen de forma directa significativa en subescalas de desgaste profesional (cansancio emocional, despersonalización y baja realización personal), en el personal investigado”.

Comprendiendo la naturaleza multivariada de la hipótesis, fue necesario emplear Modelos de Ecuaciones Estructurales que permitieran de manera gráfica y estadística el analizar la influencia causal de distintas subescalas de Liderazgo del Modelo de Bass y Avolio, en subescalas de Desgaste profesional desde el Modelo de Maslach.

Fue necesario representar un modelo hipotetizado bajo la postura nula (H_0), para posteriormente contrastarlo empleado la base de datos y el uso de los Modelos de Ecuaciones Estructurales, se presenta en la figura 2.



chi_square value =\cmin; df =\df;probability level =\p

Fig. 2. Modelo hipotetizado desde la postura Ho, para la hipótesis No. 1: Liderazgo transformacional, transaccional, laissez faire y variables de resultado, y su influencia en el cansancio emocional, la depersonalización y la baja realización personal de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México n = 1,515

Cabe señalar que dicho modelo inicial, se corrió siguiendo la estadística multivariada de ecuaciones estructurales; por lo que se obtuvieron los resultados preliminares, para evaluar las variables significativas que deben prevalecer y las no significativas que debemos quitar.

Posteriormente se realizaron las modificaciones y se procedió a eliminar las variables no significativas para integrar un modelo re – especificado, que se presenta en la figura 3.

La corrida gráfica del Modelo de Ecuaciones Estructurales generado, se presenta en la figura 3.

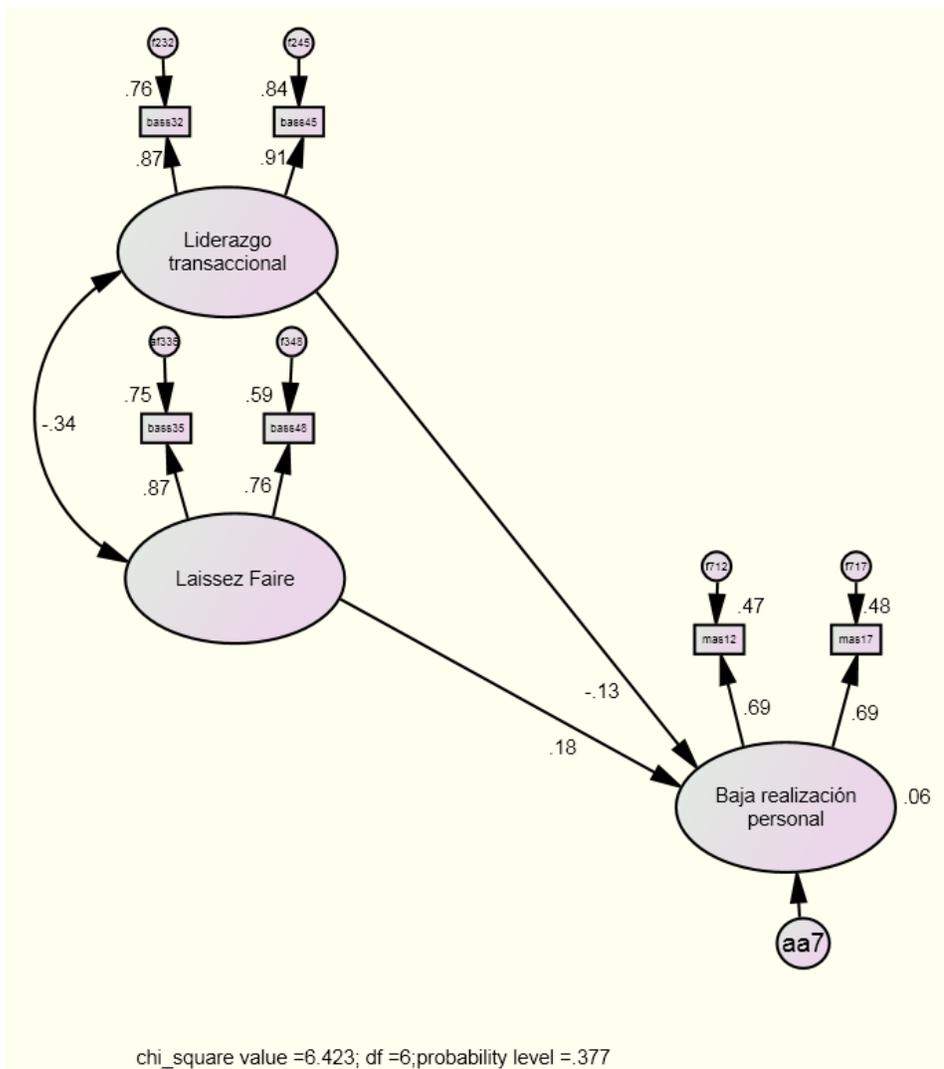


Fig. 3. Modelo re-especificado desde la postura Ho, para la hipótesis No. 1: Liderazgo transformacional, transaccional, laissez faire y variables de resultado, y su influencia en el cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México n = 1,515

Resultados de los índices de ajuste de la hipótesis no. 1

Estadísticos	χ^2	D.F.	P	CMIN/DF	RMSEA	NFI	TLI	CFI	GFI	AGFI
Modelo hipotetizado	145.584	59	0	2.468	0.031	0.988	0.989	0.993	0.986	0.975

Tabla 1. Modelo inicial hipotetizado

Estadísticos	χ^2	D.F.	P	CMIN/DF	RMSEA	NFI	TLI	CFI	GFI	AGFI
Modelo generado	6.423	6	0.377	1.071	0.007	0.998	1	1	0.999	0.995

Tabla 2. Modelo re-especificado

La Tabla 2, permite observar un decremento de la Chi cuadrada en el modelo inicial de 145.584 (Tabla 1), a 6.423, en el modelo re – especificado. La P. obtenida 0.377, permite

rechazar la hipótesis nula al obtener un puntaje mayor de 0.05. El CMIN/DF siendo 1.071, nos confirma un modelo excelente, un RMSEA de 0.007 confirma un buen ajuste, los índices NFI, TLI, DFI, GF1 y el AGFI cercanos a 1 siendo sustentables, apoyan y confirman la bondad del ajuste.

Se presenta a continuación los resultados de la corrida de regresión con los pesos estandarizados en la Tabla 3.

Variables		Pesos
Baja realización_personal	<--- Liderazgo_transaccional	-0.126
Baja realización_personal	<--- Laissez Faire	0.179
bass48	<--- Laissez Faire	0.765
bass32	<--- Liderazgo_transaccional	0.873
bass45	<--- Liderazgo_transaccional	0.914
bass35	<--- Laissez Faire	0.867
mas 12	<--- Baja realización_personal	0.689
mas 17	<--- Baja realización_personal	0.693

***p≤.001

Tabla 3. Pesos de regresión estandarizados del modelo de hipótesis (Standardized RegressionWeights)

En la Tabla 3, se observan en el modelo, coeficientes beta estandarizados mayores a 0.80 en la mayoría de los factores involucrados, excepto en su constitución interna en la Baja realización personal y el Laissez Faire; todos ellos significativos al 0.001.

Se presenta a continuación los resultados de la matriz de correlaciones derivada del modelo (Tabla 4).

Subescalas	LT		LF		BRP
Liderazgo transaccional	1				
Laissez Faire	-0.34	***	1		
Baja realización pesonal	-0.20	***	0.23	***	1

*** Correlación significativa al .001

Tabla 4. Matriz de correlaciones derivada del modelo de ecuaciones estructurales.

En la Tabla 4, se observan correlaciones significativas, siendo inversas entre el Liderazgo transaccional con el Laissez Faire de -0.34 y con la Baja realización personal de -0.020. Existe una relación directa significativa entre la Baja realización personal y el Laissez Faire de 0.23.

Se puede observar en la **figura 3** y en la **tabla 3**, que el Modelo de ecuaciones estructurales re-especificado pudo confirmar que el Liderazgo transaccional influye de forma inversa significativa con un coeficiente beta de -0.13 en la Baja realización

personal, mientras que el Laissez Faire influye en forma directa significativa con un coeficiente beta de 0.18 en la misma; dichas variables explican aproximadamente el 0.06% de la varianza de la Baja realización personal, siendo expresada en su R Cuadrada.

Lo anterior permite **Rechazar la Ho de la hipótesis No. 1**, con una P. de .01.

7.2. Resultados de la contrastación de hipótesis no. 2

(2) Ho: “No se reafirman en la presente investigación los fundamentos teóricos y hallazgos empíricos en estudios previos sobre liderazgo transformacional desde el Modelo de Bass y Avolio como son: correlaciones directas significativas entre subescalas del liderazgo transaccional con el transformacional y las variables de resultado, y al mismo tiempo inversas éstas tres con respecto al laissez faire”.

Para contrastar la hipótesis fue necesario representar un modelo hipotetizado bajo la postura nula (Ho:), usando los Modelos de Ecuaciones Estructurales, se presenta en la **Figura 4**.

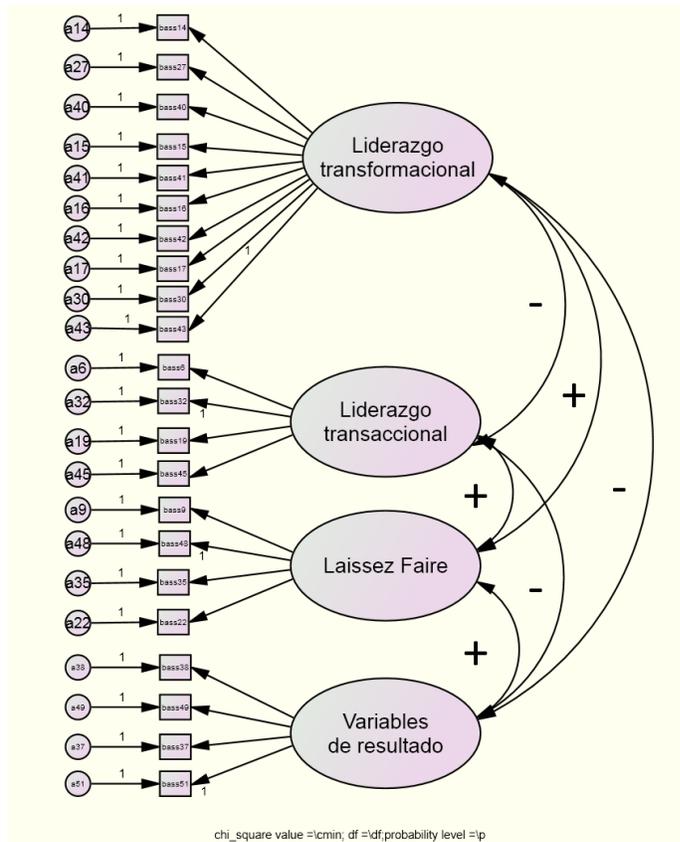
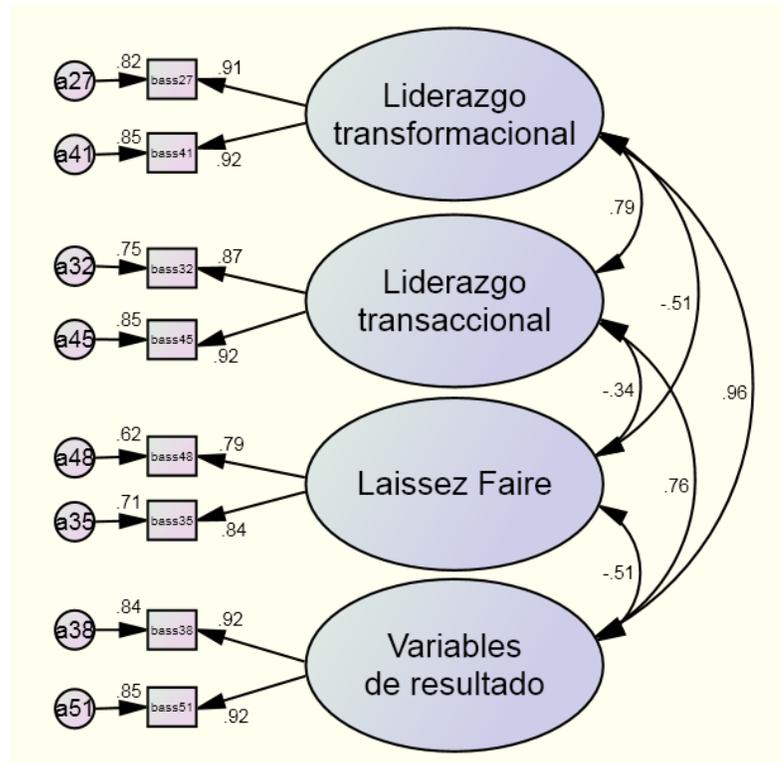


Fig. 4. Modelo hipotetizado desde la postura Ho, para la hipótesis No. 2: Liderazgo transformacional, transaccional, Laissez Faire y Variables de resultado de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México n = 1,515

Dicho modelo inicial se corrió siguiendo la estadística multivariada de ecuaciones estructurales; por lo que se obtuvieron los resultados preliminares, para evaluar las variables significativas que deben prevalecer y las no significativas que debemos quitar.

Posteriormente se realizaron las modificaciones y se procedió a eliminar las variables no significativas para integrar un modelo re – especificado, que se presenta en la Figura # 5.

La corrida gráfica del Modelo de Ecuaciones Estructurales generado, se presenta en la Figura 5.



chi_square value=11.131, df = 14, probability level = 676

Fig. 5. Modelo re-especificado desde la postura Ho, para la hipótesis No. 2: Liderazgo transformacional, transaccional, laissez faire y variables de resultado de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México n = 1,515

Resultados de los índices de ajuste de la hipótesis no. 2

Tabla 5. Modelo inicial hipotetizado

Estadísticos	χ^2	D.F.	P	CMIN/DF	RMSEA	NFI	TLI	CFI	GFI	AGFI
Modelo hipotetizado	1594.867	203	0	7.856	0.067	0.959	0.959	0.964	0.901	0.876

Tabla 6. Modelo re-especificado

Estadísticos	χ^2	D.F.	P	CMIN/DF	RMSEA	NFI	TLI	CFI	GFI	AGFI
Modelo generado	11.131	14	0.676	0.795	0	0.999	1.001	1	0.998	0.995

La **Tabla 6**, permite observar un decremento de la Chi cuadrada en el modelo inicial de 1595.867 (**Tabla 5**), 11.131, en el modelo re – especificado. La P. obtenida 0.676, permite rechazar la hipótesis nula al obtener un puntaje mayor de 0.05. El CMIN/DF fue menor de 4; siendo 0.795 (excelente). En cuanto a los índices NFI, TLI, CFI, GFI y AGFI se acercaron a 1; siendo sustentables. Por lo que respecta a la RMSEA tuvo un valor de 0.000; excelente.

Se presenta a continuación los resultados de la corrida de regresión con los pesos estandarizados en la **Tabla 7**.

Tabla 7. Pesos de regresión estandarizados del modelo de hipótesis (Standardized Regression Weights)

	Variables		Pesos
bass27	<---	Liderazgo_transformacional	0.91
bass32	<---	Liderazgo_transaccional	0.87
bass35	<---	Laissez Faire	0.84
bass48	<---	Laissez Faire	0.79
bass38	<---	Variables_de resultado	0.92
bass45	<---	Liderazgo_transaccional	0.92
bass51	<---	Variables_de resultado	0.92
bass41	<---	Liderazgo_transformacional	0.92

***p≤.001

En la **Tabla 7**, se observan en el modelo, coeficientes beta estandarizados mayores a 0.75 en todas las variables, siendo significativos al 0.001.

Se presenta a continuación los resultados de la matriz de correlaciones derivada del modelo. (**Tabla 8**).

Tabla 8. Matriz de correlaciones derivada del modelo de ecuaciones estructurales

	Variables		Coficiente
Liderazgo_transformacional	<-->	Liderazgo_transaccional	0.79
Liderazgo_transformacional	<-->	Laissez Faire	-0.51
Liderazgo_transaccional	<-->	Laissez Faire	-0.34
Liderazgo_transaccional	<-->	Variables_de resultado	0.76
Laissez Faire	<-->	Variables_de resultado	-0.51
Liderazgo_transformacional	<-->	Variables_de resultado	0.96

*** Correlación significativa al .001

En la **Tabla 8**, se observan correlaciones directas significativas entre el liderazgo transformacional, el transaccional, las variables de resultado; y todas ellas, inversas con el Laissez Faire. La correlación entre el liderazgo transformacional con el transaccional fue de 0.79, mientras que el liderazgo transformacional con las variables de resultado fue de 0.96, entre el liderazgo transaccional y las variables de resultado fue de 0.76. La correlación entre el liderazgo transformacional y el Laissez Faire fue de -0.51, entre el liderazgo transaccional y el Laissez Faire fue de -0.34, mientras que la correlación entre las variables de resultado y el Laissez Faire fue de -0.51.

Las Alfa de Cronbach para todas variables de liderazgo fueron superiores a 0.70 en todas ellas siendo: liderazgo transformacional (0.91), Liderazgo transaccional (0.88), variables de resultado (0.91) y Laissez Faire (0.80).

Lo anterior permite **Rechazar la Ho de la hipótesis No. 2**, con una P. de 0.01.

7.3. Resultados de la contrastación de hipótesis no. 3

(3) **Ho:** “No se reafirman en la presente investigación los fundamentos teóricos y hallazgos empíricos en estudios previos sobre el desgaste profesional desde el Modelo de Maslach como son: correlaciones directas significativas entre el cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal”.

Para contrastar la hipótesis fue necesario representar un modelo hipotetizado bajo la postura nula (H_0), usando los Modelos de Ecuaciones Estructurales, se presenta en la **Figura 6**.

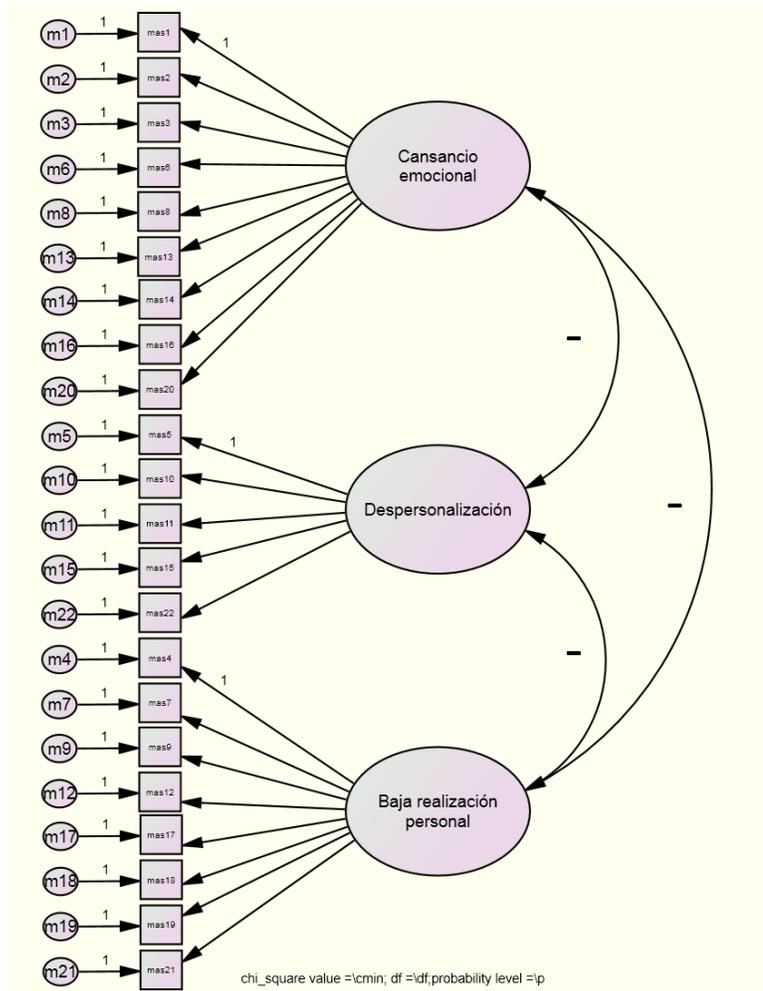
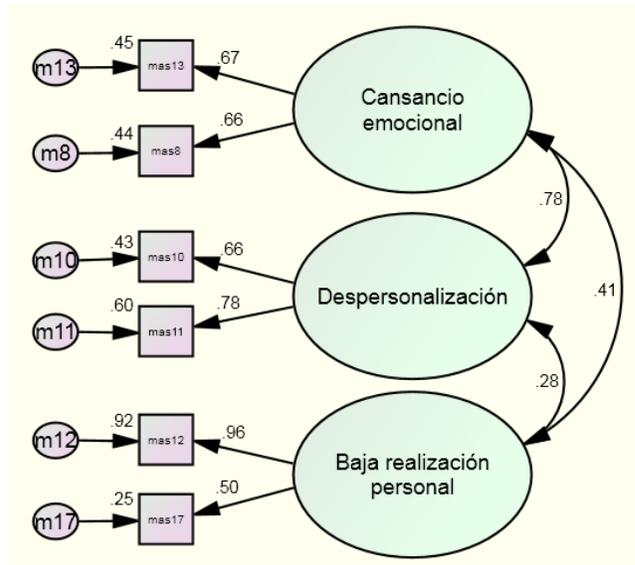


Fig. 6. Modelo hipotetizado desde la postura H_0 , para la hipótesis No. 3: Cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal, de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México n = 1,515

Se siguió el procedimiento de la estadística multivariada de ecuaciones estructurales; se obtuvieron los resultados preliminares, para evaluar las variables significativas que deben prevalecer y las no significativas que debemos quitar.

Posteriormente se realizaron las modificaciones y se procedió a eliminar las variables no significativas para integrar un modelo re – especificado, que se presenta en la **Figura 7**.

La corrida gráfica del Modelo de Ecuaciones Estructurales generado, se presenta en la **Figura 7**.



Chi_square value = 8.696, df = 6; probability level = 0.191

Fig. 7. Modelo re-especificado desde la postura Ho, para la hipótesis No. 3: Cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal, de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México n = 1,515

Resultados de los índices de ajuste de la hipótesis no. 3

Tabla 9. Modelo inicial hipotetizado

Estadísticos	χ^2	D.F.	P	CMIN/DF	RMSEA	NFI	TLI	CFI	GFI	AGFI
Modelo generado	1319.388	206	0	6.405	0.06	0.868	0.887	0.886	0.922	0.904

Tabla 10. Modelo re-especificado

Estadísticos	χ^2	D.F.	P	CMIN/DF	RMSEA	NFI	TLI	CFI	GFI	AGFI
Modelo generado	8.696	6	0.191	1.449	0.017	0.995	0.996	0.999	0.998	0.993

La **Tabla 10**, permite observar un decremento de la Chi cuadrada en el modelo inicial de 1319.388 (**Tabla 9**), a 11.131, en el modelo re – especificado. La P. obtenida 0.191, permite rechazar la hipótesis nula al obtener un puntaje mayor de 0.05. El CMIN/DF fue menor de 4; siendo 1.449 (excelente). En cuanto a los índices NFI, TLI, CFI, GFI y AGFI se acercaron a 1; siendo sustentables. Por lo que respecta a la RMSEA tuvo un valor de 0.000; excelente.

Se presenta a continuación los resultados de la corrida de regresión con los pesos estandarizados en la **Tabla 11**.

Tabla 11. Pesos de regresión estandarizados del modelo de hipótesis (Standardized Regression Weights)

		Variables	Pesos
mas8	<---	Cansancio_emocional	0.66
mas13	<---	Cansancio_emocional	0.67
mas11	<---	Despersonalización	0.78
mas10	<---	Despersonalización	0.66
mas17	<---	Baja realización_personal	0.50
mas12	<---	Baja realización_personal	0.96

***p≤.001

En la **Tabla 11**, se observan en el modelo, coeficientes beta estandarizados cercanas a 0.70 en todas las variables; excepto en la Baja realización personal, siendo significativos al 0.001.

Se presenta a continuación los resultados de la matriz de correlaciones derivada del modelo. (**Tabla 12**).

Tabla 12. Matriz de correlaciones derivada del modelo de ecuaciones estructurales

		Variables	Coefficiente
Cansancio_emocional	<-->	Despersonalización	0.78
Despersonalización	<-->	Baja realización_personal	0.28
Cansancio_emocional	<-->	Baja realización_personal	0.41

*** Correlación significativa al .001

En la **Tabla # 12**, se observan correlaciones directas significativas entre el cansancio emocional, la despersonalización y la baja realización personal. La correlación entre el cansancio emocional y la despersonalización fue de 0.78, la correlación entre el cansancio emocional y la baja realización personal fue de 0.41, y la correlación entre la despersonalización y la baja realización personal fue de 0.28.

Las Alfa de Cronbach para todas variables de desgaste profesional fueron cercanas a 0.70 en todas ellas siendo: cansancio emocional (0.60), despersonalización (0.68) y baja realización personal (0.65).

8. Conclusiones y recomendaciones

El objetivo de esta investigación fue determinar la influencia de subescalas de liderazgo, en subescalas de desgaste profesional de personal docente y administrativo de Escuelas Normales del Estado de México. Se logró alcanzar el objetivo general del estudio al encontrar la relación entre las subescalas planteadas.

Los índices de ajuste de los Modelos de Ecuaciones Estructurales fueron adecuados y permitieron comprender desde un enfoque gráfico y estadístico, la perspectiva causal de la hipótesis no. 1. De la misma forma, permitieron validar los hallazgos teóricos y empíricos de estudios previos referentes a las hipótesis no. 2 y 3.

Derivado de lo anterior, desde una perspectiva causal, quedaron en el Modelo Final de Ecuaciones Estructurales, dos subescalas independientes, siendo: el liderazgo transaccional y el laissez faire. Dichas subescalas influyen de forma significativa en sólo una subescalas dependiente de desgaste: la baja realización personal. El liderazgo

transaccional, tiene una influencia negativa en la baja realización personal; mientras que el Laissez faire influye de manera directa.

Se reafirman en el presente estudio, las correlaciones directas significativas entre las subescalas de liderazgo (transformacional, transaccional y variables de resultado), e inversas todas ellas, con el Laissez Faire desde el modelo de Bass y Avolio.

También se reafirman en el presente estudio, las correlaciones directas significativas entre todas las subescalas de desgaste profesional desde el modelo de Maslach.

Se obtuvieron niveles de confiabilidad Alfa de Cronbach superiores de .70 en la evaluación de subescalas de liderazgo empleando la "Adaptación al Multifactor Leadership Questionnaire" (MLQ). Por lo que corresponde a la evaluación de subescalas de desgaste profesional, se obtuvieron Coeficientes Alfa de Cronbach cercanos a .70 usando el "Cuestionario Maslach Burnout Inventory (MBI)".

Según los autores Camacho-Ávila, et al., [58] la Autoeficacia en México ha sido un amortiguador para evitar el desarrollo del cansancio profesional, por lo que se recomienda el ayudar a los docentes a desarrollar su potencial y realizar sus funciones adecuadamente. Se observa en el estudio que realizaron los mismos autores, que la autoeficacia está alta y significativamente correlacionada con la Ilusión por el trabajo. Para la consecución efectiva del trabajo, el docente debe contar con los materiales suficientes para la realización de su trabajo oportunamente, según los autores del estudio, la falta de materiales también fue relacionado con altos niveles de Desgaste Psíquico, así como con la percepción de un bajo nivel de apoyo social, lo cual no fue favorable para la población estudiada.

Los hallazgos coinciden con Rome, [7] quien comenta que los líderes con bajo apoyo personal o socioemocional provocarán que sus colaboradores se distancien más de sus funciones y responsabilidades, por lo que habrá que prestar mayor atención a la situación personal de cada colaborador, y fomentar la armonía y el apoyo en el equipo.

Asimismo, este estudio coincide con Rose, [5] quien demostró que el intercambio líder miembro (en lo referente a la calidad de relaciones entre el líder y el subordinado), está asociado negativamente con el burnout.

En cuanto a estrategias que permitan mejorar la calidad de vida de los docentes que presentan signos de cansancio profesional, Palacin, [59] propone herramientas de intervención individuales como pueden ser las técnicas de relajación, técnicas de autocontrol, técnicas para fortalecer y restablecer lazos con los compañeros de trabajo, realizar higiene emocional, limitando el desarrollo de la tarea al lugar de trabajo, etc. Asimismo, propone otro tipo de estrategias como las de intervención grupal, cuya finalidad es mejorar la comunicación sobre asuntos laborales, ofrecer apoyo emocional y social desde los líderes hacia sus seguidores, minimizar el estrés emocional en el lugar de trabajo, y enseñar a los integrantes del grupo estrategias cognitivas de afrontamiento. Se sugiere que los directores académicos utilicen este tipo de técnicas que les transmitan a los docentes en su institución mayor contacto y apoyo.

Según las autoras Herrero, *et al*, [60] se deben aplicar también otras soluciones integrales que provienen desde la organización, que permitan la optimización de recursos y que reduzcan los efectos del cansancio emocional en sus empleados. Analizar las condiciones ambientales y del clima laboral que rodean a los docentes, así como revisar el puesto de trabajo, el ofrecer al docente aprendizaje de trabajo en equipo, así como la mejora del estilo de liderazgo de los directivos que resulte satisfactorio y mejore la cohesión para los miembros del grupo. Por último, se recomienda que la institución revise los planes de carrera y de formación continuada de su personal docente.

9. Limitaciones del presente trabajo

Debido al tipo de estudio, fue imposible realizar una evaluación posterior que permitiera observar si la aplicación de técnicas de intervención sugeridas mejoraron las condiciones del personal encuestado.

10. Oportunidades de investigación futuras

Se recomienda la aplicación de escalas que midan la insatisfacción en el trabajo para asociarla con el cansancio profesional, asimismo, se recomienda una investigación longitudinal con técnicas de intervención que permitan conocer si existen cambios posteriores en los empleados encuestados.

11. Referencias

- [1] Vilar, R. *et al.* (2001). Estudio exploratorio de los riesgos psicosociales del trabajo docente universitario: Elaboración de un instrumento de medida. *XII Congreso Nacional de Seguridad y Salud en el Trabajo*. Valencia.
- [2] Gómez, L. (2000). Marco de intervención en la prevención del estrés y resolución de conflictos docentes. En: L. Gómez y J. Carrascosa. *Prevención del estrés profesional docente*. Valencia: Generalitat Valenciana.
- [3] Schaufeli, W. B. y Enzmann, D. (1998). *The burnout companion to study and research: A critical analysis*. London, UK: Taylor and Francis.
- [4] De la Cruz, M. A. y Urdiales, M. C. (1996). Estrés del profesor universitario. *Ansiedad y Estrés*, no. 2, pp. 261-282.
- [5] Rose, M. R. (1998). An integrative investigation of job stress, situational moderators and group-level patterns within the leader-member exchange model of leadership. *Dissertation Abstracts International: Section B*. US: University Microfilms International, vol. 58, no. 11-B, May.
- [6] Aranda, C., *et al.* (2003). Síndrome de burnout y factores psicosociales en el trabajo, en estudiantes de postgrado del Departamento de Salud Pública de la Universidad de Guadalajara, México. *Revista de Psiquiatría*. Facultad de Medicina Barna, no. 30, pp. 193 -199.
- [7] Rome, K. P. (2000). The palliative effect of leadership agents on reactions to workplace stressors. *Dissertation Abstracts International*. US: University Microfilms International, vol. 60, no. 11-A, June.
- [8] Burke, R. J. (1987). *Burnout in Police work: An examination of the Cherniss Model: Group and Organization Studies*, no. 12, pp. 174-188.
- [9] Burke, R. J. y Greenglass, E. (1991). *Is Job Satisfaction an antecedent or a consequence of psychological burnout?*
- [10] Burke, R.J.; Shearer, J. y Deszca, G. (1984). Burnout among men and women in police work: An examination of the Cherniss Model. *Journal of Health and Human Resources Administration*. vol. 7, no. 2, pp. 162-168.
- [11] Golembiewski, T. y Munzenrider, R. F. (1988). *Phases of Burnout: Developments in Concepts and Applications*. New York: Praeger.
- [12] Leiter, M. D. y Maslach, C. (1988) "The impact of interpersonal environment on burnout and organizational commitment". *Journal of Occupational Behavior*. vol.9, 297-308.
- [13] Maslach, C. (1982). Burnout. The cost of caring. *Englewood Cliffs, NY*: Prentice Hall.
- [14] Pines, A.; Aronson, E. y Kafry, D. (1981). *Burnout: Causes and Cures*. 2nd. ed., New York: The Free Press.

- [15] Burke, R. J.; Deszca, G. y Weitzel, W. (1982). Subordinate Expectations and Satisfaction with Performance Appraisal Interview. *Journal of Psychology*, no. 111, pp. 41-49.
- [16] Burke, R. J. y Greenglass. (2001) Workload and burnout in Nurses. *Journal of Community and Applied Social Psychology*, vol. 11, no. 3, pp. 211-215, 315-320, 330-332.
- [17] Yukl, G. (2002). Leadership organizations. *Leadership and Organization Development Journal*, no. 28, pp. 104-121.
- [18] Golembiewski, R. T. (1984) Next Stage of Burnout Research and Applications. *Psychological Reports*, vol. 84, no. 2, pp. 443.
- [19] Maslach, C.; Jackson, S. y Leiter, M. (1996). *Maslach Burnout Inventory Manual*. Palo Alto, CA: Consulting Psychologists Press.
- [20] Leiter, M. P. (1988). *Burnout as a Function of Communication Patterns*. Group and Organization Studies, vol. 13, no. 1, pp. 28-111.
- [21] Leiter, M. P. (1990). The impact of Family Resources, Control Coping and Skill Utilization on the Development of Burnout: A Longitudinal Study. *Human Relations*, no. 43, pp. 1067-1083.
- [22] Judge, T. A. y Piccolo, R. F. (2004). Transformational and transactional leadership: A Meta analytic test of their relative validity. *Journal of Applied Psychology*, no. 89, pp. 755-768.
- [23] Gil Monte, P. (1997). A longitudinal Study of burnout Syndrome in Nursing Professionals. *Quaderni di Psicologia del Lavoro*; no. 5, pp. 407-414.
- [24] Gil-Monte, P. R. y Peiró, J. M. (1997). *Desgaste Psíquico en el Trabajo: el síndrome de quemarse*. Madrid, España: Síntesis. Gil Monte P.R. y Peiró.
- [25] Maslach, C. (1981) Burnout: A Social Psychological Analysis. En J. W. Jones (Ed.). *The burnout syndrome*. Park Ridge, Il: London House Press.
- [26] Gil-Monte, P. R. (2001). *Validez factorial de la adaptación al español del Maslach Burnout Inventory-General Survey (MBI-GS) en una muestra de policías municipales*. Salud Pública de México
- [27] Golembiewski, R. T.; Munzenrider, R. y Carter, D. (1983). Phase of Progressive Burnout and their work site covariant: critical issues in od research and praxis. *Journal of Applied Behavioral Science*, no. 19, pp. 461.
- [28] Maslach, C. y Jackson, S. E. (1981). *Maslach Burnout Inventory*. Palo Alto California: Consulting Psychologists Press.
- [29] Golembiewski, R. T. (1984) Next Stage of Burnout Research and Applications. *Psychological Reports*, vol. 84, no. 2, pp. 443.
- [30] Zander, L. (1997). *The license to Lead: An 18 country Study of Relationship between Employees preferences regarding interpersonal leadership and national culture*, Stockholm.
- [31] Leiter, M. D. y Maslach, C. (1988). The impact of interpersonal environment on burnout and organizational commitment. *Journal of Occupational Behavior*, vol. 9, pp. 297-308.
- [32] Solano, M. C.; Hernández, P.; Vizcaya, M. F. y Reig, A. (2002). Síndrome de Burnout en Profesionales de Enfermería de Cuidados Críticos. *Enfermería Intensiva*. vol. 13, no. 1, pp. 9-16.
- [33] Kumar, S., et al. (2007). Burnout and job satisfaction in New Zealand psychiatrists: a national study. *The International journal of social psychiatry*, vol. 53, no. 4, pp. 306-316.
- [34] Kirk-Brown, A. y Wallace, D. (2004). Predicting burnout and job satisfaction in workplace counselors: the influence of role stressors, job challenge, and

- organizational knowledge. *Journal of Employment Counseling*, vol. 41, no. 1, pp. 29-38.
- [35] Topa, G. y Morales, J. (2005). Determinantes específicos de la satisfacción laboral, el burnout y sus consecuencias para la salud: un estudio exploratorio con funcionarios de prisiones. *International Journal of Psychology and Psychological Therapy*, vol. 5, no. 1, pp. 73-83.
- [36] Gómez, A.R. y Cruz, J.F.A. (2004) A Experiência de Stress e Burnout em Psicólogos Portugueses: Um estudo sobre as diferenças de gênero. *Psicologia, Teoria e Prática*. vol. 9, no. 2, pp. 123-212.
- [37] Silveira, N. M. *et al.* (2005). Avaliação de Burnout em uma amostra de policiais civis. *Revista de Psiquiatria do Rio Grande do Sul*, vol. 27, no. 2, pp. 159-163.
- [38] Arís, N. (2009). El síndrome de burnout en los docentes. *Electronic Journal of Research in Educational Psychology*, vol. 7, no. 2, pp. 829-848.
- [39] Friedman, I. (2002). Burnout in School Principals: Role Related Antecedents. *Social Psychology of Education*, vol. 5, no. 3, pp. 229-251.
- [40] Tejero, C. M. (2005). Burnout y dirección escolar. Análisis de la influencia que sobre el síndrome ejercen las variables: perfil demográfico profesional, estrés, satisfacción e indefensión. Resumen de Tesis Doctoral de la Universidad Complutense de Madrid.
- [41] Tejero, C. M. *et al.* (2010). Medición y prevalencia del síndrome de quemarse por el trabajo (burnout) en la dirección escolar. *Revista de Educación*, no. 351, pp. 361-383.
- [42] Maslach, C. y Leiter, P. and Schaufeli (2001) Job Burnout, *Annual Review of Psychology*. vol. 52, pp. 357-422.
- [43] Mendoza, I. (2005). Estudio diagnóstico del perfil de liderazgo transformacional y transaccional de gerentes de ventas de una empresa farmacéutica a nivel nacional. Universidad Autónoma de Tlaxcala, Tesis de Doctorado en Ciencias Administrativas.
- [44] Bass, B.M. y Avolio, B.J. (1994) Introduction in B. Bass and Bruce Avolio (Eds.) *Improving organizational effectiveness through transformational leadership*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- [45] Burns, M. J. (1978). *Leadership*. New York: U.S.A. Harper & Row, Publishers.
- [46] Bass, B. M. (1985). *Leadership and performance beyond expectations*. New York Free Press.
- [47] Harris, C. A. (1999). The relationship between principal leadership styles and teacher stress in low socioeconomic urban elementary schools as perceived by teachers. *Dissertation Abstracts International*. US: University Microfilms International, vol. 60, no. 6-A, December.
- [48] Wilcoxin, S. A. (1989). Leadership behavior and therapist burnout: A study of rural agency settings. *Journal of Rural Community Psychology*. Winter, vol. 10, no. 2, pp. 3-14.
- [49] Arvonen, J. (1995). *Leadership behavior and coworker health. A study in process industry. no. 801*. Department of Psychology, Stockholm University.
- [50] Herman, S. (1985). The relationship between leader consideration and teacher burnout. *Graduate Research in Urban Education & Related Disciplines*; vol. 15, no. 1-2.
- [51] Aguilar, A., *et al.* (2003). Estilos de liderazgo y riesgos psicosociales en los empleados. *Jornadas de Fomento de la Investigación*. España: Universidad Jaime I.
- [52] Hersey, P. y Blanchard, K. H. (1982). The management of change. Change and the use of power. *Train. Develop. J.*

- [53] Stordeur, S.; Vandenberghe, C. y D'Hore, W. (2000). Leadership styles across hierarchical levels in nursing departments. *Nursing Research*. Volume: 49, no. 1, pp. 37-43.
- [54] Kagan, D. M. (1989). Inquiry mode, occupational stress and preferred leadership style among American elementary school teachers. *Journal of Social Psychology*. Jun, vol. 129, no. 3, pp. 297-305.
- [55] Stordeur S. *et al.* (2001). Leadership, organizational stress, and emotional exhaustion among hospital nursing staff. *Journal Advanced Nurse*. vol. 35, no. 4, pp. 533-542, August.
- [56] Tejero, C.M., Fernández, M.J y Carballo, R. (2010) Medición y Prevalencia del síndrome de quemarse por el trabajo (burnout) en la dirección escolar. *Revista de Educación*. México, no. 351, pp. 361-383.
- [57] Camacho-Avila, *et al.* (2008). *El síndrome de burnout y factores asociados en médicos estudiantes*. México: Facultad de Psicología, Universidad Autónoma del Estado de Morelos.
- [58] Palacín, M. (2000). *Promover Salud en los Equipos de Trabajo. Prevención e Intervención del síndrome de burnout en los equipos de trabajo*.
- [59] Herrero O., M.; Sebastià, M.; Simarro, C. y Picazo, S. (2002). *Unidad de Trasplantes Hepáticos*. Valencia, España: Hospital La Fe.

Bibliografía

- Cherniss, C. (1993). The role of professional self-efficacy in the etiology and amelioration of burnout. En W. B. Schaufeli, C. Maslach, y T. Marek (eds.), *Professional burnout: Recent development in theory and research*. Washington, pp. 135-149.
- Corrigan, P. W. *et al.* (2002). Transformational leadership and the mental health team. *Adm. Policy Ment. Health*. vol. 30, no. 2, pp. 97-108 November.
- Gil-Monte, P. R. y Peiró, J. M. (1997). *Desgaste Psíquico en el Trabajo: el síndrome de quemarse*. Madrid, España: Síntesis. Gil Monte P. R. y Peiró.
- Golembieswski. T.; Munzenrider, R. F. y Carter, D. (1983). Progressive phases of burn-out and their worksite covariants. *Journal of Applied Behavioral Science*. no. 19, pp. 464-481.
- Golembieswski, T.; Munzenrider, R. F. y Stevenson, J. G. (1986). *Stress in Organizations*. New York: Praeger.
- Gordick, D. H. (2002). Employee dispositional characteristics and supervisor leadership behavior as predictors of employee coping with organizational change. *Dissertation Abstracts International: section B*, US: University Microfilms International, vol. 63, no. 4-B.
- McVicar, A. (2003). Workplace stress in nursing: a literature review. *Journal Advanced Nurse*. December, vol. 44, no. 6, pp. 633-642.
- Smith, S. y Peterson, K. (1988). *Leadership, organizations, and culture: An event management model*. UK: Sage publications.
- Sosik, J. J. y Godshalk, V. M. (2000). Leadership styles, mentoring functions received and job-related stress: A conceptual model and preliminary results. *Journal of Organizational Behavior*. vol. 21, no. 4, pp. 365-390, Junio.
- Zander, L. (1997). The license to lead: An 18 country study of the relationship between employees' preferences regarding interpersonal leadership and national culture. *Dissertation Institute of International Business*. Sweden: Stockholm School of Economics.

Estudio deóntico de las Donatarias con base en las teorías de Sax y Pareto

Mtro. Héctor Torres Solís
E-mail: limbo_03@yahoo.com
Facultad de Contaduría y Administración
UNAM
Dra. Ma. Enriqueta Mancilla Rendón
Investigadora
E-mail: maenriqueta.mancilla@ulsa.mx
Facultad de Negocios
Universidad La Salle

[Recibido: Octubre 27, 2012, Aceptado: Diciembre 10, 2012](#)

Resumen

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en México grava los ingresos que perciban las personas físicas y morales. La disposición establece un régimen fiscal para las personas morales no contribuyentes del ISR, personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos. El objeto de este trabajo es estudiar distribución de la riqueza y las desigualdades sociales a las que se enfrenta la sociedad, con base en las teorías de la utilidad relativa de Sax y la teoría sociológica de Pareto; ambas teorías se contraponen, no obstante son útiles para mostrar la deóntica jurídica como clave en la interpretación de las leyes fiscales para las donatarias autorizadas.

Palabras clave: Donatarias autorizadas, Donativos, límite del 7%, Deóntica jurídica.

[The donee deontic study based on the theories of Sax and Pareto](#)

Abstract

The Law of Income Tax levied on income received and moral individuals. The law establishes a tax for legal entities income tax payers not, corporations non-profit authorized to receive donations. The object of this work is to study the distribution of wealth and social inequalities facing society, based on the theories of the relative utility of Sax and sociological theory of Pareto, both theories are contrasted, however are useful to show the key and deontic interpretation of tax laws for tax-exempt status.

Keywords: authorized donee, donations, up to 7%, deontic legal.

1. Introducción

La actividad económica de un país es una forma de determinar el orden público y la forma de gobierno de la sociedad. En la política económica participan fuerzas

empresariales que inciden en las personas en un mismo momento; en esta práctica económica, la política fiscal refiere ingresos del Estado, obtenidos de los impuestos que percibe el gobierno de los contribuyentes. Particularmente, algunas personas morales no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta (ISR) tienen como objeto social asistir a las personas que con problemas de salud, o que se encuentran en una edad avanzada, o caso contrario infantes que no tengan a tutores que vean por ellos, pueden recibir donativos de contribuyentes con distintos regímenes fiscales, los cuales la autoridad hacendaria autoriza puedan deducir de sus ingresos fiscales, y como límite a esta deducción establece el 7% de los ingresos que hayan obtenido los contribuyentes en el ejercicio inmediato anterior y, al mismo tiempo, las personas morales no contribuyentes usen estos donativos para proporcionar la asistencia social.

La norma descriptiva define que contribuyentes del ISR pueden recibir donativos autorizados, y la norma atributiva permiten a los contribuyentes realizar donativos y hacerlos deducibles. El propósito de este documento es estudiar la teoría de la utilidad relativa de Sax y la teoría sociológica de Pareto, como ideologías para la distribución de la riqueza y entender las desigualdades sociales a las que se enfrenta la sociedad; las teorías son útiles para mostrar la deontica jurídica (el deber ser), lo que dice la Ley (las situaciones que prevén las leyes de cómo deberían ser), como clave en la interpretación de las leyes fiscales para las donatarias autorizadas y como incide para la distribución de la riqueza.

2. La teoría de Sax Emil

El Dr. Emil Sax fue un economista¹ que desarrolló la teoría de la utilidad marginal en el ámbito de las finanzas públicas y de la tributación. En el año de 1887, elaboró una teoría de la economía pública para complementar la teoría corriente de la economía individual, intentando demostrar que las mismas leyes de valor regulaban los fenómenos económicos en ambas ramas. “Todavía no habían empezado los últimos treinta años del siglo XIX cuando el Dr. Emil Sax en la cartilla titulada Las Condiciones de la Vivienda de las Clases Trabajadoras y su Reforma (Viena, 1869), que consistía, genéricamente, en elevar las clases desposeídas al nivel de las clases poseyentes, esto es, hallar los caminos y medios para que todos los trabajadores asalariados pudiesen ser transformados en propietarios sin dejar de ser asalariados. El sendero que llevó a la integración del obrero en lo que en el argot técnico de izquierdas se suele denominar de orden social y moral burgués no fue otro sino la vivienda”.

“[...] Se trató de una de las marcas del progreso más significativas, la transformación de los Barrios de Obreros en Comunidades de Propietarios. El Dr. Sax entendió que el principal problema de toda condición humana radicaba en la nostalgia de la propiedad, en la privación de un lugar que pudiera llamarse suyo. La verdadera revolución tecnológica del siglo XX consistió en la transformación de un quiñón de tierra para cultivo en una vivienda. Se tornó más beneficioso, además de urgente por cuestiones higienistas, tener un salón y una cocina que una plantación de olivos. De esta manera, la planificación urbanística consistió únicamente en la recalificación de tierra cultivable en suelo edificable” [1].

“La ideología del Dr. Sax, que consistía inicialmente en la transformación del obrero en propietario mediante la adquisición de la vivienda, se llevó hasta alcanzar a los demás productos de clase, tales como el vestuario, el mobiliario y, principalmente, el automóvil. De este modo, la vivienda y el automóvil se transformaron, por antonomasia, en los dos paradigmas de las mercancías democráticas generadas a lo largo de cincuenta años de consumo de masas. Para dos productos técnico-científicos, cincuenta años supone una antigüedad capaz de admitir que los mismos han llegado al final de su vida útil. A la vista de lo expuesto, es fácil deducir el consumo como forma ideológica de reproducción social

¹ Catedrático de la Universidad de Praga (1845-1927).

basado en la adquisición, en propiedad de dos viejos productos del capitalismo ha llegado igualmente a su final, algo que permite afirmar sin amagos de objeción que la crisis del consumo democrático es la metáfora perfecta de la crisis de la misma democracia. Con todo lo anterior, la supervivencia del capitalismo y, por ende, de la democracia, depende de la creación de nuevos productos. O, más bien, de nuevos automóviles y nuevas viviendas. Hasta que llegue ese momento, las fuerzas productivas capaces de fabricarlos permanecerán, algo eufemísticamente, bajo cuarentena, es decir, en el desempleo” [2].

3. Pareto y los principios de la teoría sociológica

A finales del siglo XIX se empiezan a formular ideas en torno a la desigualdad. El hombre es el sobreviviente (es el más hábil, el más fuerte); en este sentido, la idea de Pareto en torno a la sociedad, consiste en la adaptación de los más fuertes.

Pareto basaba en los siguientes principios su teoría social:

1. “[...] en los sentimientos de simpatía mutua entre los hombres que están conectados con unidades sociales.
2. Los hábitos se imitan, pero no se puede explicar cómo nacen. Son tan inexplicables como los tabúes, la moral y la religión. Deseo de uniformidad no deriva de la simpatía, sino de la imitación.
3. Es un error que la ciencia lleve a absolutos y leyes necesarias e inmutables. Se limitan a descubrir uniformidades (algo constante en hechos concretos) que se llaman leyes.
4. La experiencia objetiva es el único juez que admite la ciencia. Su campo es muy pequeño y no admite que se le invada. La ciencia se halla limitada a la observación y a la experiencia. Hay que distinguir entre proposiciones verdaderas y útiles.
5. Los actos del hombre en sociedad dependen de su estado psicológico, según se puede observar” [3].

De acuerdo a los principios de Pareto, considera que el Estado está en imposibilidad de dar reglas objetivas respecto a qué tipo de gobierno que es preferible para una sociedad. No obstante, refiere que la actividad financiera del Estado depende del fenómeno social. En este sentido Pareto describe que la actividad financiera del Estado estriba en la tranquilidad de la sociedad para evitar una reacción contraria al gobierno.

Pareto es uno de los teóricos que tiende a fomentar la teoría del status social frente a la de las clases sociales. Señala el peso del interés personal en la riqueza, en el bienestar, en los honores, en la formación del equilibrio social, y como los actores, lejos de querer agruparse en clases para dinamizar la sociedad, persiguen, individualmente, metas de enriquecimiento de subida de la pirámide social a través del ascenso personal y la elevación del status.

El problema de la desigualdad, consecuencia de las revoluciones, tiene una explicación en Pareto que se fundamenta en Teorías Naturalistas. Nos dice concretamente: guste o no guste a ciertos teóricos, es un hecho que la sociedad humana no es homogénea, que los hombres son distintos física, moral e intelectualmente, y nos dice también, que una de las características de las sociedades modernas como consecuencia de la lucha de status, es que se produce una intensa vinculación entre las diversas clases.

4. Teoría de las Elites

Engels (1873) describe a elite como un “grupo minoritario dentro de una sociedad y que tiene un estatus superior al resto de integrantes de la misma. La restauración del antiguo

modelo feudal fue lo que inspiró a Pareto en su teoría elitista. Todos somos desiguales, por lo tanto, construyamos una sociedad desigual, pero no entre todos, sino que los superiores son los encargados de construirla; los pertenecientes a la élite. La consecución de un determinado modelo social de vida se ha hecho luchando por unos principios de: libertad, igualdad, etc., reñidos con las élites". [3]

El elitismo se manifestó en los conflictos bélicos de la primera mitad del siglo XX; la dinámica del sistema económico capitalista demandó expertos, profesionales competitivos, trayendo la apertura a la ideología de estar arriba, la ideología de la lucha por estar encima. En este orden de ideas, la teoría de Pareto, el funcionamiento de la sociedad a partir de elites, obtiene gran fuerza.

En este sentido, en la sociedad "pueden existir distintas élites, dependiendo de los intereses particulares de cada una de ellas. La existencia de estas élites en plural se relaciona con la creciente diferenciación de la sociedad. En la medida que distintos campos sociales se van haciendo cada vez más autónomos (arte, economía, ciencia, política, etc.), van emergiendo élites sectoriales que defienden sus propios puntos de vista. En esta perspectiva, la integración horizontal, es decir la integración armónica entre distintas élites sectoriales es un problema central, y un desafío importante la "integración vertical, esto es, el establecimiento de un contacto fluido con el común de la población. Las élites son los grupos que demuestran su habilidad para gobernar por el mismo hecho de gobernar. La inclinación al uso de la fuerza es la principal característica de una élite vigorosa. El concepto resulta ambiguo a lo largo del tratado, a veces significa aristocracia o el grupo que mantiene el poder. El ascenso social es generado por la demanda de capacidades especiales que exige una sociedad cambiante" [3].

Engels describe al cristianismo como "enemigo de la desigualdad," y los llama el padre del socialismo y el comunismo. "Pareto defiende la maldad, ya que sirve para llegar a conocer la sociedad y utilizar la desigualdad socialmente, para convertirse en élites y volver a implantar la nobleza jerárquica del mundo antiguo. Las capas dirigentes de la sociedad se forman luchando unos contra otros".[3]

5. Postura en ambas teorías

Ambos teóricos tienen su propia ideología, que los llevó a desarrollar a cada uno teorías, así Vilfredo Pareto en su Teoría Sociológica fomenta la idea del estatus social, y la creación de la cúpula de élites, pues la sociedad en general no es homogénea, lo que ocasiona la lucha por la obtención de la riqueza y la búsqueda del constante ascenso social en la pirámide, lo cual a su vez vincula a las clases sociales entre sí, para su óptimo funcionamiento, donde el principal interés es el constante dominio sin importar las clases sociales más desfavorecidas, aunque en su teoría no da una idea de la decadencia, sin embargo reconoce la desigualdad de los hombres, pero afirma que sólo los más fuertes son los que sobreviven, y ya que todos son desiguales dentro de una sociedad, por consiguiente hay que formar una sociedad desigual donde la figura imperante sean las élites.

Cuando se estudia a las organizaciones que tienen como objeto social la asistencia a los más desfavorecidos, el concepto de las donatarias autorizadas surge, debido a que la creación de las mismas es por el hecho de la desigualdad social y el reclamo de cada uno de los sectores más desprotegidos de la población, donde la inequidad impera y por supuesto la necesidad de tener situaciones de vida más justas. La teoría sociológica de Vilfredo Pareto cuyo tema central es la inequidad de las clases sociales y el fortalecimiento de las élites, es el antecedente de las sociedades actuales debido a los continuos reclamos de los estratos sociales que no han accedido al bienestar de las élites.

Para comenzar a mencionar la existencia de una persona moral con fines no lucrativos, o de una donataria autorizada es importante poder subrayar la desigualdad

social en que se encuentran las sociedades de los países a nivel global. Pareto no se equivocó al diferenciar las clases sociales en élites controladoras, que imponen sus necesidades, sin importar la desigualdad social, situación que convierte en la sociedad en heterogénea e injusta. Esta razón de peso social da sentido a la existencia de una donataria, pues si no existiera desigualdad social, y sin las necesidades imperantes de igualdad de oportunidades, no prevalecería la creación de la figura jurídica de una persona moral con fines no lucrativos, así como el régimen fiscal de una persona moral no contribuyente del ISR, distinguiendo a una donataria autorizada.

Emil Sax en su teoría menciona términos eminentemente económicos, por lo que habla de economías sociales. Básicamente buscaba proveer a las clases sociales menos afortunadas, y que a su vez fueran las más desposeídas, se lograra alcanzar el siguiente nivel a clases sociales poseyentes, es decir, que las comunidades de trabajadores obreros lograran obtener una vivienda. Emil buscaba que las comunidades de trabajadores obreros llegaran a lograr su transición a comunidades de propietarios.

En un principio se inició con la vivienda, pero poco a poco las mismas necesidades acrecentaron los productos y se introdujeron los vestidos, el mobiliario y por supuesto el automóvil, lo cual se le conoció como el consumo en forma ideológica de reproducción social, basado en productos capitalistas. Si bien es cierto, en épocas antiguas era complicado, en la actualidad ya es posible.

Al analizar la figura jurídica y fiscal de las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos, se comprende que estas pueden adquirir distintos objeto social, así puede ser en tema ecológico, educativo, de vivienda, de capacitación, ayuda a niños, ayuda a ancianos, etc. Al interior de la figura jurídica y fiscal se encuentra la teoría de Sax, pues las personas morales con fines no lucrativos o las donatarias autorizadas, pueden estar dedicadas a cubrir la desigualdad social, buscan que las personas tengan acceso a la vivienda digna, a la alimentación, al vestido, etc. La teoría de Emil Sax provee el origen para la creación de la diversidad de donatarias y, más aun, permite sustentar la existencia de las mismas pues la desigualdad social está presente en la sociedad mexicana; la existencia de este tipo de personas morales con fines no lucrativos permanece buscando una solución ante la desigualdad social.

En muchas ocasiones el objeto social de las donataria autorizadas que los desposeídos accedan a ser poseyentes de objetos, de bienes, o de oportunidades que les permitan la inserción dentro de la vida productiva (como ancianos en la venta de artesanías, niños desamparados que aprenden oficios, etc.), que les dé oportunidad de tener una vida digna.

A manera de conjunción de ambas teorías, se menciona que Sax habla de una desigualdad, en donde pretende un bienestar dentro de la comunidad desprotegida, mientras que Pareto habla de las élites sociales. Sin embargo, en sus posturas, ambos teóricos buscan el bienestar y la satisfacción de las necesidades, aunque dichas necesidades tengan un origen diferente.

6. Aspectos deónticos de las donatarias autorizadas. Consideraciones finales

En materia constitucional corresponde al estado la rectoría del desarrollo nacional, que permita una justa distribución del ingreso y la riqueza, y la dignidad de los individuos [4]. La ley proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo. Las instituciones de beneficencia pública, o privada, que tengan por objeto el auxilio a los necesitados y que además no persiguen fines económicos, surgen como una necesidad para poder brindar asistencia social a los sectores más vulnerables de la población, y son los donativos que realiza el sector privado a las instituciones de beneficencia, el medio de percibir ingresos para distribuir a quien más necesita [5]; estos son donativos que son autorizados por las autoridades fiscales. Esta

es una forma que propone el Estado para garantizar la permanencia del derecho constitucional.

Si bien es cierto que se reconocen las actividades para proteger al sector más vulnerable de la población, al interior de las leyes fiscales se ubican tres operadores deónticos para ubicar el hecho, y hacer una correcta interpretación de las leyes fiscales. La permisón (permite hacer o no hacer una conducta), la obligación (una tarea de hacer) y la prohibición (una tarea de no hacer), y junto a estos operadores deónticos esta la existencia de tres tipos de normas: las normas descriptivas (definen), las normas prescriptivas (obligan) o las normas atributivas (permiten) [6].

En una primera cuestión, la Ley del ISR [7] permite a las empresas (norma atributiva), personas físicas o personas morales, donar una parte de sus ingresos a las organizaciones de beneficencia pública o privada, que estén conceptualizadas en el régimen fiscal de las personas morales no contribuyentes, particularmente adquiere el nombre de una donataria autorizada. La norma descriptiva del ISR, el operador deóntico² permite realizar la aportación a la donataria autorizada, sin embargo también operará en sentido contrario al prohibir la norma que esta aportación no deberá exceder del 7%, y este límite estará determinado con base en los ingresos que hayan percibido en el ejercicio inmediato anterior.

En una segunda cuestión, para el caso de la donataria autorizada, el derecho fiscal establece como norma prescriptiva [8], a través del operador deóntico, la obligación que ésta tiene de cumplir con ciertas obligaciones fiscales como destinar los donativos y sus activos al cumplimiento del objeto social o fines autorizados, y mantener en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de su contabilidad fiscal.

En una tercera cuestión la Constitución reconoce los derechos de los individuos, es decir, incluye una declaración de derechos “reconocidos, o por el contrario “constituidos”; es decir, creados ex novo” [9]. En este sentido el [...] “texto constitucional no es genuinamente prescriptivo (adscribir derechos es, de hecho, prescribir), sino descriptivo de derechos persistentes”, [9] que siempre corresponderá al Estado la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre.

Finalmente, se pretende reflexionar sobre el sesgo que prevalece del bienestar que propone la teoría de Sax, y la teoría de Pareto. Sin embargo, es una diferencia que se identifica como desigualdad social, sesgo que después de casi dos siglos en la actualidad persiste. El gobierno intenta subsanar esta deficiencia sin conseguirlo, por lo que a raíz de esta necesidad hubo personas que pretendieron ayudar al gobierno en esta meta, apoyando mediante las actividades filantrópicas y formalizando la creación de donatarias autorizadas, cuyo origen está escrito en un texto que tiene valor constitucional.

Referencias

- [1] Sax, E. (1887). *Grundlegung der Theoretischen Staatswirthschaft*. Alemania. [En línea]. <<http://archive.org/stream/grundlegungdert01saxgoog#page/n9/mode/2up>>, consultada: diciembre 7 de 2012.
- [2] Engels, F. (1873). *Contribución al problema de la vivienda*. Enero. [En línea]. Disponible: <<http://www.marxists.org/espanol/m-e/index.htm>>, consultada: diciembre 7 de 2012.
- [3] Perryn, G. (1966). *Sociologie de Pareto*. París. Presses Universitaires de France.

² Burgoa dice que “lo opuestos al ser (óntica), está el deber ser (deóntica). Significa lo real y lo ideal (existente solo en la Ley), pues las leyes prevén diversas situaciones cómo deberían ser; no obstante, la realidad es distinta”.

- [4] *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Diario Oficial de la Federación, México, 5 de febrero de 1917, viernes 30 de noviembre de 2012, última reforma, primera sección, vespertina.
- [5] De Piña, R. (2001). *Diccionario de derecho*. UNAM. pp. 150.
- [6] Burgoa, 2010. *La deontica jurídica como clave en la interpretación de las leyes fiscales*. Seminario de Hermenéutica jurídica. México: FCA, UNAM, julio-diciembre.
- [7] Diario Oficial de la Federación. (2012). *Ley del Impuesto Sobre la Renta 2012. 1° de enero*. México, viernes 25 de mayo de 2012, última reforma, primera sección, s/pág.
- [8] Diario Oficial de la Federación. (1981). *Código Fiscal de la Federación 2011, 31 de diciembre de 1981*. México, lunes 12 de diciembre de 2011, última reforma, primera sección, pp. 21-32.
- [9] Guastini, R. (2000). *Estudios sobre la interpretación jurídica*. Italia. Pág. 137.

Momentos de la construcción de la Ciudad de Oaxaca como producto turístico

María de la Luz Maldonado Ramírez
Asistente de Investigación
E-mail: mlmaldonado@colmex.mx
CES
Colegio de México

[Recibido: Noviembre 27, 2012, Aceptado: Febrero 18, 2013](#)

Resumen

Presentamos el análisis de los primeros momentos en la construcción de la Ciudad de Oaxaca como producto turístico, haciendo uso del pasado y cultura indígena. Nos referiremos al descubrimiento de la tumba 7 de Monte Albán en 1931, al "Homenaje Racial" de 1932 y la consolidación de la Guelagueta en 1950. Veremos cómo se suscita una supuesta revaloración de lo prehispánico y la cultura indígena en la Ciudad de Oaxaca, lo cual apunta a una homogenización cultural que trata de encasillar a una sociedad bajo lo idealmente deseable en el mercado internacional del turismo.

La influencia decisiva de estos momentos en el desarrollo turístico de la Ciudad impactó en su desarrollo urbano. A partir de entonces, la ciudad experimentará un proceso que la llevara a constituirse en una "ciudad-museo".

Palabras clave: Ciudad, turismo, indígena, Guelagueta, Monte Albán.

[Moments of the construction of the city of Oaxaca as a tourist product](#)

Abstract

We present the analysis of the first stages in the construction of the City of Oaxaca as a tourism product, using the past and indigenous culture. We will refer to the discovery of the tomb 7 of Monte Alban in 1931, the "Tribute Racial" in 1932 and the consolidation of the Guelagueta in 1950. We'll see how it raises a reevaluation of pre-Hispanic and Indian culture in the city of Oaxaca, which indicates a society's cultural homogenization under the ideally desirable in the international tourism market.

The decisive influence of these moments in the development of tourism in the City impacted its urban development. Since then, the city will experience a process that would lead to become a "museum city".

Keywords: City, tourism, indigenous, Guelagueta, Monte Alban.

“La idea de un patrimonio cultura de la humanidad va tomando cuerpo, pese a que ese patrimonio, al relativizar el tiempo y el espacio, se presente antes que nada como un objeto de consumo más o menos desprovisto de contexto, o cuyo contexto es el mundo de la circulación planetaria al que tienen acceso los turistas más acomodados desde el punto de vista económico y más curiosos desde el punto de vista intelectual, el mundo en el que los criterios de confort o del lujo uniformizan lo cotidiano”.
Marc Augé, *El tiempo en ruinas* [1]

Introducción

El proceso de urbanización que han experimentado las ciudades del orbe está determinado por la función que desempeñan en el sistema de ciudades mundial. La dimensión urbana de la globalización es de concentración y dispersión: concentración de la administración de la producción en un espacio específico, en las ciudades globales, y de dispersión espacial como resultado de la imposición de un modelo económico en las demás ciudades, para que brinden servicios a las ciudades globales que albergan los grandes centros financieros.

Este es el contexto en el que la Ciudad de Oaxaca ha experimentado una serie de cambios en su fisonomía, como resultado de la imposición del modelo económico orientado predominantemente a los servicios, donde el turismo es el eje principal. Estos cambios refieren a la desarticulación del espacio social, que impacta negativamente en la organización de la sociedad. Lo que se está rompiendo es el vínculo entre el hombre y su espacio, que es el espacio de la política, a partir del cual se dota de sentido la vida en sociedad.

La insistencia, que en épocas recientes nos parece tan normal y hasta necesaria, en rescatar los centros históricos, embellecer las ciudades, proteger el patrimonio, para lo cual se generan programas con un gasto importante ¿Cómo se explica? Estamos ante un momento de nuestra historia en el que se está revalorando el arte, la cultura, la historia y todos lo aplaudimos con un estruendoso “ya era hora”. Pero ¿para qué y por qué? Desafortunadamente se trata de una valoración comercial del espacio emblemático e histórico de las ciudades:

Ciertas partes de las ciudades, las que contengan más historia por ciertos acontecimientos ocurridos, pero principalmente por su arquitectura y estética, son valoradas por los mercados, avaladas por los gobiernos y financiadas por las instituciones culturales nacionales e internacionales para configurarlas como parte de un espectáculo perverso del turismo cultural.

Es así como el turismo se vuelve el bastión predominante en la configuración de aquellas ciudades que no cumplen la función del centro de negocios y organización de la producción, como es el caso de la Ciudad de Oaxaca.

Este artículo tiene como objetivo analizar los primeros momentos, y los de mayor impacto, en la construcción de la Ciudad de Oaxaca como producto turístico en relación con el pasado prehispánico y la cultura indígena: el uso de lo indígena como promoción turística a partir del “Homenaje Racial” celebrado en 1932 y la supuesta revaloración del origen prehispánico de la ciudad; la consolidación de la Guelaguetza como “la fiesta de los oaxaqueños” en 1950. Veremos cómo, a partir de la homogenización de la cultura y tradición, se trata de encasillar a toda la sociedad bajo lo idealmente deseable en el mercado internacional del turismo.

Concluimos con algunas anotaciones que señalan la influencia decisiva de estos dos momentos tanto en el desarrollo turístico de la Ciudad, cómo en el desarrollo urbano de la

misma. Para la Ciudad de Oaxaca, fue el surgimiento de la Guelaguetza el principal catalizador del proceso de urbanización, motivado por el turismo. Es a partir de la comercialización de esta fiesta cuando se tiene un “gran producto cultural” que promueve a la supuesta cultura tradicional del Estado de Oaxaca. A partir de entonces, la ciudad experimentará un proceso que la llevara a constituirse como una “ciudad-museo”.

¿Origen prehispánico de la Ciudad de Oaxaca?

La Ciudad de Oaxaca se vio sacudida por una serie de temblores que se suscitaron desde 1920 y que concluyeron con el terremoto de 1931, dejando a la ciudad en una catástrofe: miles de muertos, edificios colapsados y la economía en la ruina.¹

Ese mismo año, los trabajos arqueológicos realizados por Alfonso Caso dieron por resultado el descubrimiento de la tumba 7 en Monte Alban, ofrenda intacta a las destrucciones del hombre y del tiempo, cuyas joyas y orfebrería eran de una belleza sin igual.

Tal acontecimiento sirvió de aliciente a la clase gobernante oaxaqueña para voltear al pasado prehispánico de las culturas que habitaron el valle y utilizarlo en la propaganda turística para la ciudad, que hasta hoy en día sigue siendo uno de los principales atractivos.

La cuestión radica en que la Ciudad de Oaxaca es una ciudad colonia. Fue fundada en 1522 por Francisco de Orozco, bajo mandato de Hernán Cortés, como La Villa Segura de la Frontera en Nueva España, y fue en el año de 1532 que La Corona le otorga el estatus de ciudad. Esto se realizó sobre un asentamiento prehispánico, de nahuas, conocido como Huaxyacac. ¿Por qué había nahuas en el Valle de Oaxaca antes de la llegada de los españoles? Hagamos un poco de historia para comprender la confusión que desde 1931 nos han inculcado las autoridades oaxaqueñas para alimentar el turismo.

El gran atractivo turístico de la cultura prehispánica en la Ciudad de Oaxaca es Monte Alban. La ciudad-Estado hierática Monte Alban fue construida por los zapotecos en el 100 a. C, sobre un cerro que custodia el valle del lado oeste. Presenta tres periodos de desarrollo, empezando con la influencia olmecoide (los primeros asentamientos urbanos en Oaxaca datan desde el 700 a. C), pasando por el periodo Clásico, en el que alcanza su mayor esplendor (alrededor del año 400 d. C) y finalmente en el Posclásico cuando es ocupado por los Mixtecos

Lo que se conoce hasta ahora es el centro ceremonial central, pero no se descarta la posibilidad de que Monte Alban haya sido construida como un sistema de aldeas en los cerros alrededor del gran centro, de ahí que se sigan explorando los cerros aledaños, de lo cual se han obtenido resultados que se acercan a la hipótesis mencionada.

La ciudad es abandonada en el 1000 d. C y pasaron varios años hasta que, en el siglo XIII otra ciudad ceremonial obtiene importancia en los Valles: Zaachila o Teozapotlán. En el periodo Posclásico, gobernantes mixtecos realizan casamientos con príncipes y princesas zapotecas de Zaachila y consiguen les sean otorgadas las tierras bajo Monte Alban en forma de recompensa por la protección militar que han dado al pueblo zapoteco; con ello fundan la comunidad mixteca mas importante en los Valles hasta la llegada de los españoles: Cuilapan o Sahayucu. [2:41]

Los aztecas llegaron al Valle alrededor del año 1482. Moctezuma Ilhuicamina funda Huaxyacac o “en la punta o nariz de los huajes” en terrenos que pertenecían a Cuilapan.

¹ La Ciudad de Oaxaca funcionaba como una “economía de mercado”, en el que se articulaban varios mercados de diversas partes de las regiones del Estado y mercados de Puebla y Veracruz, principalmente, para el intercambio comercial de bienes de primer uso agrícola, ganaderos y pesqueros en su mayoría.

Con esto se inicia un conflicto bélico entre mixtecos, zapotecos y aztecas que es socavado por y en favor de los últimos. El asentamiento fue dividido en barrios según el origen de sus habitantes y estaba gobernado por un virrey mexicano llamado Tlacatectli o señor de la gente y un administrador militar llamado Tacohtectli o señor de las flechas.

Pronto los aztecas desistieron de controlar políticamente la región, limitándose a la obtención de tributos y control de su ruta de intercambio con Guatemala, de tal forma que dejaron el campo libre para la organización y desarrollo de los dos pueblos de la región, de los cuales Cuilapan comienza a expandirse y ganar terreno frente a Zaachila.

El urbanismo prehispánico [3] de los Zapotecos y Mixtecos no estuvo presente en el Valle, salvo en los señoríos de Zaachila y Cuilapan, los cuales se encuentran alrededor del Valle, y en Monte Alban. El espacio sobre el que se fundaría la ciudad fue el asentamiento nahua. ¿Qué quedó de esto en la Ciudad de Oaxaca? Nada.

Tras la conquista, las tendencias urbanísticas renacentistas de los arquitectos italianos de la época, enriquecidas por las relecturas que se hicieron de Hipodamo de Mileto y Vitrubio², orientaron la fundación y organización de las nuevas ciudades en el Nuevo mundo.

La base de su planificación fue la retícula. Esta refiere a una serie de líneas que se entrecruzan formando cuadros; estas forma un centro en el que se encontraría la plaza principal, elemento heredado de las ciudades medievales cuya función principal era albergar las celebraciones religiosas y que en las nuevas ciudades en la Nueva España albergará el mercado y los tianguis; flanqueada por los edificios administrativos de la Corona, el Ayuntamiento, el Cabildo, la Cárcel etc., la iglesia o catedral, las casas de comercio y las residencias de los españoles con funciones más importantes o representativas. Así fue como se hizo en la mayoría de las ciudades³ incluida la Ciudad de Oaxaca⁴.

Por lo que recurrimos a esta historia es para desentrañar en los hechos, aquello que en el discurso de la promoción turística y en la propia construcción de lo que se quiere entender por “cultura oaxaqueña oficial”, es un dato falso. La reducción de lo oaxaqueño

² Las ciudades renacentistas comienzan a crecer sobre la base de las ciudades medievales y redistribuyéndose a partir de los nuevos principios urbanísticos de la época, que tienen en el pensamiento del griego Hipódamo de Mileto y del romano Vitruvio los ejes rectores para la renovación de la ciudad.

Hipódamo de Mileto nace en el siglo V a. C en la ciudad de Mileto; es considerado el primer urbanista planificador y quien sienta las bases de la traza para las ciudades en forma ortogonal y reticular o dámero; para este pensador griego la empresa de planificar la ciudad no era menos importante: es la condición de posibilidad de la planificación de la sociedad, es decir, que la planificación de la sociedad dependía de la planificación de la ciudad. Aplicaba una visión matemática para lograr una planificación simétrica de la ciudad. Para la organización de la ciudad, proponía dividirla según los usos religiosos, los públicos y los privados.

Vitruvio nace en Roma en el año 80 a. C y muere en el 20 a. C. Sus “10 libros de arquitectura” plantean cómo deben ser trazadas las ciudades bajo principios de proporciones armónicas.

³ La fundación de ciudades se volvió un fin en sí mismo y fue desplegado de forma arbitraria, espontánea y caótica sobre poblados considerados estratégicos para sus fines. El poco control que pudo ejercer la Corona en los albores de la colonización fue utilizado a favor de quienes pretendían riquezas personales o gremiales. Las ciudades empezaron a fundarse desde 1520 y las ordenanzas para tal acción fueron emitidas por la Corona hasta 1573.

Felipe II dictará en 13 de julio de 1573 una serie de ordenanzas en las que quedará fijada la forma en que han de trazarse y construirse las ciudades en la Nueva España, cuyo fin era crear una planificación ordenada de las mismas. Redactadas por la Corona bajo la asesoría del Consejo de Indias, con lo cual estamos ante el gran plan que habrá de regir la empresa urbanística de España en la Nueva España una vez que ya se conocen las características de la tierra gracias a los informes enviados por los frailes o por los mismos militares, la cual se consolidará hasta la mitad del siglo XVII.

⁴ La traza de la Ciudad de Oaxaca estuvo a cargo del alerife y urbanista Alonso García Bravo, quien estuviera encargado de la traza de la Ciudad de México. El procedimiento fue el siguiente: escogió un punto intermedio entre el río Atoyac y el río Jalatlaco; en el centro construyó una plaza de planta cuadrada a partir de la que definió dos ejes, uno norte-sur y el oriente-poniente, éste último con la característica de presentar una inclinación de 4° para permitir una mejor iluminación y asoleamiento de las construcciones, dada la ubicación del valle y las corrientes de aire que en él circulan; el trazo se hizo a cordel dividiendo en manzanas de 100 x 100 varas equivalentes a 84 metros. Información anexa en el Plan Municipal de Desarrollo 2005-2007.

a lo indígena, no solo es una imagen falsa, nada idílica, de lo que una sociedad en su historia y cultura tiene de compleja. También se trata de una búsqueda de lo indígena donde no lo hay o lo hay de formas específicas que no están siendo aprendidas, en tanto que lo indígena en Oaxaca, sigue siendo oprimido y despreciado.

Del “Homenaje Racial” hasta la consolidación de la Guelaguetza

La fiesta de la Guelaguetza, fiesta folclórica de música y de danza, tiene como primer antecedente las celebraciones por el IV centenario de la ciudad que se realizó, por primera vez, el 25 de abril de 1932.⁵ El proyecto comprendía una serie de actividades dentro de las cuales las que más destacaron fueron: el “Homenaje Racial”, realizado en el Cerro del Fortín, y la “Exposición Regional”, realizada en la ex Hacienda de Aguilera.

El “Homenaje Racial” fue una invención fallida, en la medida en que se hizo una interpretación sin argumentos y sin fuentes históricas, para representar lo que en el contexto se entendía como elementos propios de la identidad histórica del oaxaqueño, de ciertos acontecimientos prehispánicos, prácticas simbólicas de apropiación del espacio de la ciudad por medio de las fiestas, tanto en su sentido prehispánico como en el colonial, y lo que era más importante, representar la relación entre los dos tipos de hombre que confluían en el Estado y la importancia o funcionalidad de cada uno de ellos: el indio y el mestizo.⁶

El escenario fue el Cerro del Fortín. Allí se desplegaría una gama de actividades ilustrativas de la ideologización de figuras y símbolos tradicionales. La descripción del homenaje, basado en el trabajo doctoral de José Lezama Quijano sobre la Guelaguetza, [4] es la siguiente:

Inicia con el izamiento de la bandera por parte del gobernador del Estado, el canto del himno regional socialista y el juramento a la ciudad. Inmediatamente después, entra a escena la Señorita Oaxaca acompañada por las señoritas representantes de los pueblos participantes (a quienes se invita a asistir y participar aun cuando no hubieran ganado) y algo que fue llamado “Diosas de la fertilidad”. Se colocan en un teocalli construido en el centro del escenario en forma de corazón. Además de ello, estaban acompañados por algo llamado los “7 espíritus del bien” representantes de la fraternidad y la bondad.

Entra el grupo representativo de la ciudad: las “chinas oaxaqueñas”. Le siguieron los Mixes, quienes llevaban una manta con la leyenda “Los jamás conquistados”; después fue la delegación de la Sierra Juárez; enseguida el representativo de la Costa; seguido por los Valles Centrales quienes representaron “La guelaguetza” realizada en una boda; después vinieron los grupos de la Cañada con la Mixteca y; finalmente cerró la delegación del Istmo con su representativa “Sandunga”. Cada grupo iba vestido con los trajes típicos de su región, llevaba como ofrenda los bienes que se producían en cada una de ellas y estaban musicalizados por una banda que tocaba la música autóctona o creaciones musicales, solicitadas a los asistentes.

Cada una de los representativos regionales dejaba la ofrenda a los pies de la Señorita Oaxaca, rindiendo pleitesía a la ciudad. Los indígenas de las 8 regiones se arrodillaron a los pies de la mujer que representaba la ciudad.

No era la celebración de la ciudad y sus habitantes, era la celebración de una clase minoritaria que poseía el poder sobre la gran mayoría, de origen indígena.

No se buscaba exaltar una amistad, fraternidad o solidaridad inexistentes entre indígenas y mestizos. El hecho fue una forma de remarcar la jerarquía del poder que tenía

⁵ Se celebraba el otorgamiento del estatus de ciudad a la Ciudad de Oaxaca, por parte de La Corona.

⁶ La organización artística del evento estuvo a cargo del Dr. Alberto Vargas, Policarpio T. Sánchez y Alfredo Canseco Feraud. Alberto Vargas fue poeta y escritor oaxaqueño; Policarpio T. Sánchez era originario de Oaxaca, maestro de profesión. Estuvo al frente del departamento de educación hasta 1926; Alfredo Canseco Feraud fue pintor originario de la Ciudad de Oaxaca, realizó estudios en la Academia de San Carlos, donde fue alumno de José María Velasco.

la ciudad y sus habitantes frente a los vecinos indígenas de todo el Estado. Se intentó reducir el pasado indígena a una fiesta nacional o emblema estereotipado de lo que había sido el indígena, más no de lo que era ahora, “La historia fue reconstruida, exaltando el pasado indígena pero negando su presente.” [4:120]

Todo el acto performativo del “Homenaje Racial” no solo tenía un intencionalidad política, sino también una carga moral plasmada en la clase política y acomodada de la ciudad en lo que construyeron artificialmente como el “tipo de conducta del indígena”, impactando directamente en la noción de belleza autóctona que querían proyectar, a saber, como nos dice José Lezama Quijano: indígena cuyos valores se rigen por el pudor, la humildad y la ingenuidad. Esta era la forma en que el indígena se hacía “público” en un espacio del que estaba excluido, la ciudad.

Complementando el “Homenaje Racial”, se realizó la “Exposición Regional”, en la que se invitó a los poblados de cada región a mostrar y comerciar sus principales productos. Esto tenía que ver con la creación demagógica del trabajo artesanal del indígena y su herencia prehispánica. Ésta fue la demostración comercial del folclore de la ciudad.

Para cerrar con broche de oro, *ad hoc* a esta perversa celebración, hubo un stand especial para las joyas encontradas en la tumba 7 de Monte Alban.

El segundo antecedente de la Guelaguetza fue la celebración del “Lunes del Cerro”, realizada los dos lunes siguientes al 16 de julio. Aquí habremos de distinguir tres niveles de análisis y motivos, que la conforman en conjunto.

El primero es la relación que se ha encontrado con una festividad prehispánica que, a decir verdad, está poco estudiada por lo que no podemos decir mucho al respecto. Algunos la relacionan con la celebración en honor a Xilonen, Diosa del maíz tierno, realizada en el mismo lugar por algunos indígenas, otros la relacionan a la festividad al Dios Ehecatl, Dios del Viento, en honor del cual nombraban al cerro en la época prehispánica, pero en realidad, no hay crónicas que nos arrojen mayores luces al respecto, tal como lo menciona José Lezama Quijano en su libro sobre la Guelaguetza.

Por su parte, Carlos Lira Vázquez nos dice que el culto prehispánico que subyace a la celebración está dirigido a la diosa Centeocíhuatl. Recordando el calendario agrícola, ésta es la época de mayores lluvias, por tanto, se prepara la segunda siembra para ser cosechada en noviembre.

El segundo nivel de análisis y motivo es la celebración sincrética colonial: la fiesta se inserta después de la celebración de la Virgen del Carmen y en el Contexto de Corpus Christi. Las crónicas periodísticas que encontró en su investigación José Lezama Quijano serán posteriores a la Revolución, en las que se narra que “el único objetivo de ir (al cerro) era cortar azucenas silvestres después de la fiesta de corpus y comer tamales.” [4:122]

En la misma línea, Lira Vázquez nos dice que desde tiempos virreinales se le asocia al culto de la Virgen del Carmen: posterior a las celebraciones religiosas, se hizo costumbre dar un paseo por el Cerro del Fortín, disfrutar de la vista de la ciudad, del río Atoyac y del valle en general, “y cortar al atardecer una especie local de azucenas muy pequeñas y olorosas que solían crecer en esa montaña, para emprender el descenso antes del anochecer.” [8:379]

Relacionado con este argumento, el último nivel que destacamos es el de tipo cotidiano, que consistía en que la población se reunía con sus familias, vecinos y amigos para ir por las mañanas a desayunar al Cerro del Fortín, donde ya los esperaban una serie de “puestos de comida” como los “antojitos”. Por las tardes paseaban alrededor del cerro y por ser época de lluvia, el paseo siempre terminaba con un aguacero. Conforme fue

haciéndose popular la reunión en el cerro, se volvió una muestra del status social de los habitantes, marcada principalmente por el tipo de vestimenta que hacía que se distinguieran unos de otros.

En 1959, la fiesta recibe el nombre de “Guelaguetza”. Los motivos bajo los cuales se explica el uso del nombre son variados: algunos dicen que fue invención de un periodista, quien hizo uso del término de forma azarosa; otros se lo adjudican a la explicación que dio la Secretaria de Turismo local al caracterizar el que los participantes de cada región reparten productos al público al finalizar su acto.

El término guelaguetza es una palabra de origen zapoteco que quiere decir “Dar para poder esperar, a su debido tiempo, la reciprocidad de quien procede”, [4:141] es decir, dar esperando recibir algo a cambio. Este término implica un compromiso entre dos partes que intercambian sus bienes o dones. Denomina una acción cotidiana entre los pueblos, que toma mayor relevancia en tiempo de fiestas, donde los invitados llevan algún obsequio a quienes los han invitado, en tanto que éstos les obsequian al final comida o se guardan para obsequiar tiempo después algo, cerrando el círculo de reciprocidad que vuelve a abrirse constantemente.

Esto constituye un sistema de ayuda mutua, de cooperación o servicio que se da entre los miembros de una comunidad, reafirmando los lazos comunales que los unen. Esta práctica refiere a la noción de “don” tal como Marcel Mauss la entendía, en su trabajo Ensayo sobre el don: “El don obliga, al que lo recibe, devolverlo”, pero nunca visto como una carga, sino como el gusto de quien es parte de una comunidad y práctica la vida comunal.

La fiesta de la Guelaguetza representa un proceso de secularización del sentido religioso de la fiesta y un empobrecimiento simbólico del ritual, pues la fiesta se vuelve una muestra del estatus social y político de la ciudad, sus habitantes y dirigentes. No es el espacio que busca generar lazos solidarios ni mucho menos relaciones de reciprocidad entre los pueblos; no genera ningún tipo de relación que no esté basada en la mercantilización de la cultura y en hacer del indígena parte del folklore de la ciudad.

Es una fiesta inventada, con un nombre inventado que sólo invita al espectáculo, base de lo que a la postre será la mayor oferta turística de la ciudad. La gente ya no hace el paseo tradicional al cerro con sus familias, donde se encontraba con vecinos y amigos: todo ha sido reemplazado por el espectáculo.

Tanto el descubrimiento de la Tumba 7 de Monte Alban como la celebración por el IV centenario del reconocimiento de la Ciudad de Oaxaca por la Corona española nos han dado motivos para remitirnos a cuestionar el origen de la Ciudad de Oaxaca y su relación con lo indígena. El objetivo fue ir develando la información inventada con fines turísticos para la promoción de la cultura en la ciudad. De esta forma, podemos construir un análisis crítico que identifique como se soporta, se sustenta o se contradice la información turística de la Ciudad de Oaxaca respecto de los acontecimientos y objetos culturales que pretende representar turísticamente.

La construcción de la ciudad museo: el turismo como eje rector del desarrollo urbano

Sí como lo plantea Saskia Sassen, [7] se ha generado un sistema de ciudades mundial en el que ciertas ciudades, las ciudades globales⁷, articulan a su alrededor la producción

⁷ Hay un proceso de integración económica global, en el que se crean grandes centros desde los cuales se organiza y comanda la producción global, dispersa en el espacio. En términos simples se diría que existe una organización de la actividad económica espacialmente dispersa pero globalmente integrada en espacios específicos de control. Ambos procesos no se contradicen, sino que se complementan funcionalmente, bajo un sistema que entiende perfectamente que organizar al espacio es sinónimo de organizar la sociedad. Es ahí donde radica la importancia de hablar sobre la *dimensión urbana* de la globalización, pues los espacios,

mundial, nos preguntamos de qué forma se insertan en tales redes las demás ciudades que no cumplen la función de ser organizadoras de la producción. Es ahí donde encontramos que el turismo es el eje articulador que da funcionalidad dentro de la jerarquía del sistema de ciudades mundial a ciertos espacios urbanos que cuenten con elementos atractivos a este mercado en específico, conformando “ciudades-museo”.

En nuestra era globalizada, las “ciudades globales” son los ejes de control y desarrollo para la economía mundial, de la misma forma que las “ciudades museo” son los ejes del desarrollo turístico. Ambos tipos de ciudad se complementan. Las ciudades globales promueven, como una necesidad para el desarrollo del sistema económico mundial, la construcción de las “ciudades-museo”: verdaderos centros dotadores de servicio al ocio y la diversión para quienes poseen los recursos (materiales como el dinero e inmateriales como el tiempo de vacaciones) de disfrutarlo.

Las ciudades son “acondicionadas” para albergar y proporcionar las opciones de esparcimiento que requieren los “habitantes del mundo” quienes tienen un modo de vida cosmopolita. Las modificaciones urbanas se hacen para el visitante, mientras que el habitante local se beneficia sólo indirectamente. Esto no sería objetable, en tanto que hay un beneficio final, si no se pensara que ésta promueve la desigualdad económica y la segregación urbana que alimentan el caos en las ciudades. Sólo ciertas zonas de la ciudad se ven beneficiadas, en tanto que otras siguen en el atraso y la miseria.

A partir de las festividades del IV Centenario de la obtención del estatus de ciudad, en la Ciudad de Oaxaca el turismo será el motivo del desarrollo urbano. Las mercancías a ofertar serán la cultura, el folklore y la historia. Esto será evidente a partir de la consolidación de la Guelaguetza, como supuesta fiesta tradicional que era parte del proyecto político dominante a nivel local y nacional.

Desde entonces, se realizarán una serie de cambios en el paisaje de la ciudad, con el fin de dar una “mejor imagen” al visitante: el arreglo de calles, la remodelación de los edificios virreinales, la construcción de nuevos edificios, la creación y embellecimiento de parques, entre otros, acompañado de la dotación de servicios y la construcción de infraestructura necesaria en la ciudad para soportar una afluencia turística amplia posteriormente.

Ejemplos de ello lo encontramos en la administración de Eduardo Vasconcelos (1947-1950), quien manda arreglar varias calles, entre ellas la de García Vigil, construye el campo de Fútbol y el Estadio de Béisbol, manda arreglar escuelas, se construye el Jardín Conzanti, la Plaza de la Danza⁸, el Centro de Salud, adecua la Casa Magro para albergar la Biblioteca Pública del Estado y el ex Convento de San José para convertirlo en la Escuela Oaxaqueña de Bellas Artes. También ordena la remodelación del Teatro Macedonio Alcalá para que tenga la capacidad de albergar convenciones. [8:364-365]

Es a partir de este momento que podemos identificar la transición urbana en la Ciudad de Oaxaca que había experimentado un crecimiento estable a experimentar un crecimiento conurbano al interior del municipio, el cual, siguiendo la periodización que propone el Doctor Jesús Jaime Francisco Segura, comienza en 1950, mismo año en que se consolida la Guelaguetza, y se prolonga hasta 1970. Esto es cuando la Ciudad de Oaxaca comienza a crecer más allá del centro histórico pero dentro de los límites del municipio de Oaxaca de Juárez. [6:55-80]

ciudades y aldeas, se van a reconstituir y redistribuir en importancia según el papel que les sea asignado en todo este engranaje, ciudades y aldeas en las que se llevan a cabo las interacciones entre seres humanos y seres vivos cotidianamente.

Éste es el contexto de surgimiento de la *ciudad global* como el espacio de control y comando de la económica mundial. Como producto de la propia globalización,

⁸ Donde posteriormente y hasta la actualidad serán representadas danzas como celebraciones previas a la fiesta de la Guelaguetza.

En 1958 comenzaron los trabajos para la construcción del nuevo aeropuerto a las afueras de la ciudad, en el municipio de Xoxocotlán. El objetivo era que el nuevo aeropuerto pudiera contar con instalaciones más modernas y con mayor espacio que el anterior aeropuerto que se encontraba en la zona urbana, en el municipio de San Luis Beltrán. Los trabajos del nuevo aeropuerto se terminaron en 1961 y fue hasta el año de 1978 que el aeropuerto de la ciudad logró obtener el estatus de aeropuerto internacional.

A finales de los 60's y principios de 1970 la Ciudad de Oaxaca transita del crecimiento conurbano al interior del municipio a un proceso de crecimiento metropolitano. Claramente, éste será impulsado por el aumento y diversificación de las actividades terciarias, el comercio informal y la burocracia, principalmente estatal. La ciudad se sale de los límites de su municipio y comienza a incorporar otros municipios, hasta conformar la zona metropolitana que conocemos actualmente.

Las grandes cadenas hoteleras llegaron a la Ciudad de Oaxaca hasta 1977, con el hotel Presidente, cuyas instalaciones fueron adecuadas en el ex Convento de Santa Catalina para que lo albergara, a una cuadra del Jardín El Pañuelito, a un costado del ex Convento de Santo Domingo, y que en la actualidad es el hotel Camino Real.

Anterior a ello, ya daban servicio el hotel Marqués del Valle, en pleno zócalo de la ciudad, el hotel Victoria, construido en las faldas del Cerro del Fortín con una arquitectura tipo funcionalista, el hotel Señorial, el hotel Margaritas y el Oaxaca Courst, en el que se destaca la arquitectura tipo americana.

Con el aumento de los hoteles, algunas necesidades básicas de bienestar social para los habitantes de la Ciudad de Oaxaca son atendidas: se mejora el alumbrado del centro de la ciudad, que pasa a ser de mercurio. Se moderniza el servicio telefónico y llegan los primeros semáforos. Se amplían y pavimentan calles y las avenidas de acceso a la ciudad.

La inversión en restauración de edificios emblemáticos de la arquitectura de la ciudad comienza a cobrar importancia en la década de los 50's. Los edificios fueron acondicionados para albergar muestras culturales valoradas turísticamente. Ejemplos de ello son el ex Convento de Santa Catalina⁹, el ex Convento de Santo Domingo¹⁰, la Casa de Cortés que desde 1992 es el Museo de Arte Contemporáneo, la Casa Magro, el museo de Arte Prehispánico Rufino Tamayo entre otros. Todas estas acciones sustentaron y promovieron que el 15 de marzo de 1976 la Ciudad de Oaxaca fuera declarada Zona de Monumentos Históricos.

En 1980, el gobernador Jiménez Ruiz anuncia el "Plan Parcial del Centro Histórico de la Ciudad de Oaxaca" con el que se pretendían cerrar calles a la circulación de vehículos, privilegiando al peatón, al turista peatón. Se pretendía otorgar un paseo sin complicaciones ni interrupciones por el centro de la ciudad, observar la arquitectura de la catedral y pasearse por el andador turístico Macedonio Alcalá, que en 1987 ya

⁹ De la Iglesia de Santa Catalina solo se tiene la estructura, pues fue desmontada toda la ornamente religiosa, se vació el recinto y actualmente lo utilizan como salón para eventos sociales. El convento es ahora el Hotel Camino Real.

¹⁰ Solo el tratar de las modificaciones que se le han hecho al Convento puede ser un tema de investigación, por no decir que su historia es un tema en sí mismo. Su construcción comenzó en 1570, a cargo de la Orden de los Dominicos, quienes lo habitaron a partir de 1608, aun cuando todavía no estaba concluido. Podemos dividirlo en tres grandes espacios: la iglesia, el convento y su huerta. Los dos últimos se concluyeron hasta 1619. Las obras principales de su arquitectura fueron concluidas hasta 1666, en tanto que la Capilla del Rosario se terminó en 1731.

Durante la Guerra de Reforma fue utilizado como cuartel, lo cual deterioró enormemente sus acabados de oro macizo, las pinturas, muchas de ellas del pintor Oaxaqueño Miguel Cabrera (1695-1768). A partir de ese entonces, una serie de intervenciones para restaurarlo se llevaron a cabo, sobre los retablos, la estructura arquitectónica y la Capilla de la Virgen de Rosario. Fue hasta la década de 1990 que el ejército desocupó el Exconvento y su huerta. Actualmente es el Museo Regional de Oaxaca y el Jardín Botánico de Oaxaca, respectivamente.

funcionaba en toda su plenitud. El andador va de la parte trasera de la catedral, pasa por la Casa de Cortés, por la iglesia Sangre de Cristo y termina en el ex Convento de Santo Domingo.

Todos los esfuerzos que venía realizando la clase dirigente de la ciudad, del Estado y la federación se vieron nuevamente recompensada con la declaración que hizo la UNESCO en 1987 de la ciudad como "Patrimonio Cultural de la Humanidad", con lo cual se le garantizaba a la ciudad un presupuesto internacional para la conservación de su patrimonio, un cierto tipo de monitoreo más a detalle que caería sobre el INAH, dado que el INBA sigue sin tener alguna oficina o delegación en la ciudad.

En la Actualidad, aun cuando la Guelaguetza sigue siendo el principal atractivo turístico, la difusión turística se ha volcado sobre los festejos de la Semana Santa, la "Noche de Rábanos" y la Celebración de Muertos, constituyendo verdaderos paquetes culturales para el más interesado en empaparse de "folklore". Se han creado una serie de festivales culturales, como el Humanitas, sobre los cuales no ahondamos y no nos permitimos alguna opinión pues su creación es reciente y su difusión no alcanza el nivel de las fiestas tradicionales.

Conclusiones

Si bien, consideramos como un problema que el turismo potencie el desarrollo urbano de las ciudades, dado que se está implantando un modelo de "ciudad ideal" en términos funcionales para la economía mundial.

Pero este hecho tiene en su seno otro problema no de menor importancia. Nos referimos a la forma en cómo el turismo transforma la cultura en valor de consumo. El turismo cultural construye mercancías turísticas a partir de los elementos culturales de las sociedades, revaloriza la cultura en función del mercado mundial, a través de un proceso de perversión y desmitificación de la cultura.

Al volverse mercancías, los bienes culturales son vaciados de su sentido primigenio, no importa la puesta en relación que pretendían entre lo humano y aquello que está más allá de lo humano, importa la relación de costo-beneficio, de inversión-ganancia que produce. Importa la producción monetaria, material, sobre intereses humanos.

Por otro lado, el mercado necesita dar algún sustento a sus "nuevos productos culturales", para que sean objetos de consumo. Se crean grandes historias, para justificar e incentivar la adquisición de los productos culturales. El motor es una creatividad bastarda, el marketing y la publicidad, que fetichizan la mercancía cultural.

La historia, la arquitectura, las artes y el folcklore se convierten en productos turísticos accesibles a quienes posean los medios económicos. Valen como reminiscencias de un pasado "interesante" por conocer, son "nuevos mitos" que ponen a circular el mercado mundial e imposibilitan cualquier tipo de ética. Allí es donde opera el proceso de perversión de la cultura

Esto dos procesos, la desmitificación y perversión de la cultura, se muestran en el surgimiento de la Guelaguetza como fiesta tradicional y como mercancía turística. La Guelaguetza es un ejemplo de la desmitificación de la fiesta, como manifestación ritual de un acontecimiento simbólico trascendental en la vida de una comunidad o sociedad. El acontecimiento aquí fue la necesidad de levantar económicamente a la Ciudad de Oaxaca después del terremoto sufrido en 1931 y la consecuente política de Estado que inventó una fiesta. En este proceso, la fiesta se transforma en espectáculo comercial.

La perversión se da en el uso de lo indígena para promocionar la ciudad y su fiesta más importante. Esta fiesta se promociona como muestra de solidaridad con los pueblos indígenas del Estado de Oaxaca, cuando sabemos las atrocidades y las penas que esos pueblos pasan sin recibir apoyo alguno.

Se apela a lo autóctono de las representaciones indígenas, sus danzas y cantos, cuando en su mayoría, y más recientemente, son grupos de danza de la ciudad quienes representan los bailes en la Guelaguetza.

Así, la ciudad de Oaxaca se ha ido convirtiendo más y más en un conjunto de hoteles, paradores, mesones y casas de asistencia para el turista: fondas, restaurantes, bares, cafés, cantinas, antros, que prefieren sobre todo la asistencia del turista y, por supuesto, una nutrida cantidad de "galerías de arte" que muestran los productos de la "Escuela Oaxaqueña de Pintura", muchos de cuyos representantes se empeñan en remedar a los grandes pintores oaxaqueños del siglo XX con el afán de vender sus pinturas al turista incauto y desinformado que cada vez esta mas lejos de penetrar en el verdadero espíritu universal de Oaxaca. [8:386]

Lo que se ha logrado es una ciudad cercenada, incompleta, esa misma que sus habitantes recrean en su día a día, en sus luchas diarias, en sus cercanías y lejanías, en sus sueños y acciones; pero que incluso ésta corre el riesgo de ser poco a poco desplazada por la imposición de la cultura de mercado.

En tanto el hombre no tome en sus manos la historia, deje de permitir la imposición de un destino dictado por los altos mando empresariales y corporativos mundiales, mientras que el hombre no voltee a ver al de al lado y no pueda verlo como la diferencia dentro de la unidad que somos "nosotros", la ciudad se marchitará bajo nuestros pies estáticos.

El modelo de desarrollo económico turístico se vuelve negativo en tanto desmitifica y pervierte la cultura, promoviendo un desarrollo urbano que está más en función de las necesidades de las empresas dedicadas al negocio del turístico que al bienestar social. Tenemos la responsabilidad de pensar otra forma de plantear el turismo como motor del desarrollo económico. No podemos olvidar que, antes de asegurarnos la producción de bienes para sobrevivir, debemos organizarnos para tal producción. Debemos mediar entre los beneficios y los perjuicios.

La ciudad de Oaxaca es una ciudad colonial en su traza. En su arquitectura intenta conservar la estética virreinal, pero en su espacio confluyen una serie de posibilidades artísticas y estéticas que le dan un relieve muy rico, como el Art Decó, el Funcionalismo y el Modernismo. Afortunadamente la ciudad la hacen sus habitantes en su interacción y no los discursos institucionales que pretenden la ganancia por medio de la cultura e historia.

Referencias

- [1] Augé, Marc. (2003). *El tiempo en ruinas*. Barcelona: Gedisa, pp. 158
- [2] Van Doesburg, S. (Coord.). (2007). *475 años de la fundación de Oaxaca (2 tomos)*. Oaxaca: H. Ayuntamiento de la Ciudad de Oaxaca, Fundación Alfredo Harp, Almadía, pp.(Tomo 1)197, (Tomo 2) 177.
- [3] Rodríguez Alpuche, A. (1986). *El urbanismo prehispánico e hispanoamericano en México. Desde sus orígenes hasta la independencia*, Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, pp. 423.
- [4] Lizama Quijano, J. (2006). *La Guelaguetza en Oaxaca: fiesta, relaciones interétnicas y procesos de construcción simbólica en el contexto urbano*, México: CIESAS, pp.357.

- [5] Lira Vázquez, C. (2007). *Arquitectura y Sociedad, Oaxaca Rumbo a la Modernidad 1790-1910*. México: UAM-AZ, pp. 314.
- [6] Francisco Segura, J. J. (1999). Tres momentos en la expansión de la Capital de Oaxaca en el siglo XX. *Cuadernos del Sur*, Oaxaca, no. 14, mayo, pp.55-80.
- [7] Sassen, S. (1999). *La ciudad global: Nueva York, Londres, Tokio*. Argentina: Eudeba, pp. 464.
- [8] Lira Vázquez, C. (Coord.). (2009). *Ciudades mexicanas de siglo XX, Siete estudios históricos*. México: COLMEX/UAM-AZ/CONACYT, pp. 413.

Análisis de la información gerencial del sector industrial de alimentos en Culiacán, Sinaloa, México

Dra. Deyanira Bernal Domínguez
Profesora-Investigadora
SNI Candidato
E-mail: deyanirabernaldominguez@gmail.com
Universidad Autónoma de Sinaloa
Dra. María Luisa Saavedra García
Investigadora
SNI, Nivel I
E-mail: maluisasaavedra@yahoo.com
UNAM

Recibido: Noviembre 27, 2012, Aceptado: Enero 18, 2013

Resumen

El objetivo de este trabajo consistió en la identificación de modelos e indicadores que sirven para el análisis de la información gerencial y se constituyen en herramientas clave para la toma de decisiones por parte de los empresarios del sector industrial de alimentos en Culiacán, Sinaloa, México.

Se realizó una investigación descriptiva con diseño no experimental longitudinal, a través de la aplicación de un cuestionario a una muestra de 51 empresas, abarcando un período de tres años 2008-2010.

Los principales hallazgos permiten determinar que los principales modelos e indicadores que utilizan los empresarios de este sector son: liquidez, solvencia, rendimiento operativo, programas de estímulos y análisis de la capacidad de los empleados, evolución de la posición competitiva y monitoreo de objetivos. Así también se encontró que un alto porcentaje de empresarios no hacen uso de indicadores como: Flujo de efectivo descontado, rendimiento sobre la inversión, retorno sobre el capital y valor económico agregado.

Palabras clave: sistemas de información, toma de decisiones, información financiera, indicadores y modelos de gestión empresarial.

Analysis of the management information
applied by industrial sector of food
in Culiacan, Sinaloa, Mexico

Abstract

The aim of this study was the identification of models and indicators used for the analysis of management information and constitute key tools for decision-making by employers food industrial sector in Culiacan, Sinaloa, Mexico.

We performed a descriptive research with non-experimental longitudinal design, through the application of a questionnaire to a sample of 51 companies, covering a three-year period 2008-2010.

The main findings can determine that the main models and indicators used by employers in this sector are: liquidity, solvency, operational performance, incentive programs and analysis of the ability of employees, changes in the competitive position and monitoring of objectives. This was also found that a high percentage of employers do not use indicators such as discounted cash flow, return on investment, return on capital and economic value added.

Keywords: Information systems, decision making, financial information, management indicators and business models.

Introducción

La industria alimentaria tiene como finalidad buscar la satisfacción del consumo en alimentos a través del mercado, el cual es muy dinámico. Para esto requiere ser competitiva y buscar la realización de inversiones en tecnología, innovación y desarrollo organizacional y de nuevos productos. Dado que las empresas en la industria alimentaria operan en mercados muy competidos; forman parte o están integradas en redes en las que participan grandes corporaciones dentro de la cadena agroalimentaria. Llevan a cabo estrategias que buscan su posicionamiento y acaparamiento de los mercados geográficos de, prácticamente, todo el mundo. La innovación de productos es imprescindible en esta industria por lo que el desarrollo tecnológico y la investigación son factores fundamentales para la permanencia. Estas acciones requieren de recursos económicos, por lo que las vinculaciones con diversas organizaciones son importantes. [1:2]

De acuerdo con Varela y Palacio [3], la industria alimentaria de México ha atravesado coyunturas económicas muy diversas. El periodo de sustitución de importaciones (1940-1982) fue relevante en cuanto al valor de la producción y personal ocupado. El objetivo de la política en el sector primario fue garantizar la autosuficiencia alimentaria mediante el control generalizado de precios y la protección de la industria nacional de la competencia externa. Posteriormente, en la década de 1980 se pretendió asegurar la expansión de las exportaciones de productos agrícolas industrializados, y redefinir las relaciones comerciales futuras con el resto del mundo en términos de la soberanía alimentaria. La modernización del sector agropecuario fue el eje de la estrategia al comienzo de la década de 1990, misma que le concede un mayor papel al mercado. Fueron años en los que predominaron las políticas de cambio estructural, con el ideal de mejorar la productividad y de facilitar el correcto funcionamiento de los mercados de bienes y factores, la asignación de los recursos productivos y la supresión de barreras comerciales. En este contexto, el sector agroindustrial empieza a enfrentar la competencia que no tuvo durante años, y se ve obligado a emprender una serie de reformas relacionadas con el cambio de tenencia de la tierra y el impulso del cambio tecnológico. Sin embargo, el programa de estabilización en sus vertientes comercial, cambiaria y fiscal, había sido adverso al sector agropecuario, lo que significó desprotección comercial, términos de intercambio desfavorables y contracción del gasto público.

Hoy en día la industria alimentaria está dominada por grandes empresas, tanto mexicanas como multinacionales, que desplazan del mercado a una gama de pequeñas empresas con problemas de competitividad y productividad.

Según información publicada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), al año 2008 [4], en México el subsector económico más importante de la industria manufacturera es la industria alimentaria con 33% de participación, seguido de la fabricación de productos metálicos con 14.7%. En Sinaloa el subsector más importante es el de alimentos bebidas y tabaco (76.1%) y papel, productos de papel, imprentas y editoriales (7.1%). A nivel nacional, el sector industrial, es el que más creció en el periodo 1993-2008 con un 2.8%. Sin embargo, en Sinaloa el sector industrial es el que menos crecimiento ha mostrado, sólo un 0.8%; mientras que el sector servicios es el que más ha crecido en el estado en un 1.5%.

Asimismo, la industria de alimentos en Sinaloa se encuentra en la posición 20 respecto a las demás entidades del país en el número de unidades económicas. En personal ocupado, Producción Bruta Total (PBT) y Formación Bruta de Capital Fijo (FBCF) Sinaloa está en la 11,12 y 12 posiciones con respecto a las demás entidades del país. De ahí que se identifica su importancia como generadora de empleos, productividad e inversión fija. [5]

Las ramas de mayor importancia económica y social en la entidad son: molienda de granos y de semillas oleaginosas, lácteos, cárnicos, conservación de frutas, verduras y guisos, preparación y envasado de pescados y mariscos, elaboración de productos de panadería y tortillas, se detallan algunos datos a continuación: La rama de molienda de granos y de semillas oleaginosas a nivel nacional disminuyó considerablemente, pasando de 2,471 unidades económicas a 933. En contraste, en Sinaloa aumentó de 21 a 25 empresas, mejorando su posición de la 21 a la 12. Sin embargo, disminuyeron los activos fijos y aumentó el Valor Agregado Censal Bruto (VACB).

La importancia del sector alimentario en Sinaloa se puede apreciar en la información generada por la encuesta Industrial del INEGI, en el año 2009 en Sinaloa, el valor de los productos elaborados por la industria manufacturera que de 24 mil 707.6 millones de pesos, esto representó un aumento de 1 mil 274.8 millones de pesos respecto al año 2008 y un crecimiento anual de 5.44%.

De los 24 mil 708 millones de pesos que constituyó el valor de los productos elaborados por la industria manufacturera en Sinaloa, la industria alimentaria contribuyó con 17 mil 644.6 millones de pesos, que representó el (71.41%), la industria de bebidas y tabaco fue de 2 mil 982.9 MDP, el (12.07%), la fabricación de productos metálicos fue 1 mil 504.8 MDP, el (6.09%), plástico y hule fue 510 MDP, el (2.06%), fabricación a base de minerales no metálicos fue de 441.7 MDP, el (1.79%), impresión y conexas fue de 268.33 MDP, el (1.09%), fabricación de muebles y productos relacionados fue de 108.9 MDP, el (0.44%), fabricación de maquinaria y equipo 105.2 MDP, el (0.43%), la industria de madera fue de 51.28 MDP, el (0.21%) y los demás sectores contribuyeron con 1 mil 089.6 MDP, el (4.41%).

Por otro lado, se analizó la participación porcentual de las unidades económicas del sector manufacturero por su tamaño, con base en los datos del censo económico 2008 del INEGI¹ [4]. Encontrado que el sector manufacturero representa el 11.7% de las unidades económicas, también genera el 23.20% del empleo, el 32.58% de las remuneraciones, el 44.34% de la producción bruta total y cuenta con el 26.62% del total de activos fijos [4]. Así también, se encontró que el 95.1% son de empresas de tamaño

¹ Esta estratificación fue considerando el número de empleados según el Diario Oficial de la Federación con fecha del 30 de diciembre de 2002. Donde las empresas de tamaño micro son las que tienen de 0 a 10 empleados; pequeña de 11 a 50, mediana de 51 a 250 y grande con 251 o más empleados.

micro, el 1.6% son pequeñas empresas, el 4.1% son medianas empresas y sólo el 0.7% son empresas grandes.

De acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior, una parte muy importante de unidades económicas del sector manufacturero son micro, pequeñas y medianas, mismas que han sido objeto de diversos estudios entre los investigadores del área. Saavedra, *et al.* [5] afirman en su estudio que las pequeñas empresas utilizan un 72% el presupuesto de ingresos y gastos y un 58% el presupuesto de inversiones a largo plazo. Sin embargo, los empresarios desconocen si estas herramientas coadyuvan a la buena administración y control de sus entidades económicas. Caruso y Marchiori (2003) citados por Saavedra [6], señalan que los pequeños empresarios adoptarían sistemas de información si estuviese demostrado que con ello mejoraría la planeación estratégica integral para la toma de decisiones y así elevar su competitividad. De ahí, que el estudio de Aragón y Rubio (2005) citado por Saavedra [6], demuestran que las pequeñas y medianas empresas que analizan, realizan, implementan y controlan sus sistemas de costos, presupuestos de ingresos y gastos anuales son más exitosas respecto a las que no los aplican.

Sin embargo, aún existen pocos estudios sobre la relación que guarda la implementación de sistemas de información empresarial en la mejora del desempeño. Sharma y Bhagwat [7] reflexionan sobre la gestión del rendimiento como un sistema de información necesario para medir el desempeño con la finalidad de aplicar estrategias en el negocio y generar cuotas de mercado. De igual forma, consideran que varios estudios sugieren que la rentabilidad de la inversión dependerá del papel estratégico del sistema, mencionando algunas perspectivas estratégicas como la posición competitiva global, el tiempo de inactividad, la capacidad de respuesta de los sistemas de información, oportunidad y exactitud de la información.

El objetivo que persigue esta propuesta es la identificación de los indicadores genéricos para medir elementos tales como los índices financieros, que miden el rendimiento sobre las inversiones, y el valor añadido económico; del cliente, a través de la satisfacción, retención y cuota de mercado; del proceso interno, por la calidad, tiempo de respuesta, costo e introducción de nuevos productos; y, por último, la formación y crecimiento se valoran por la satisfacción de los empleados y disponibilidad de sistemas de información. Los indicadores están equilibrados entre resultados de esfuerzos pasados que impulsan la actuación futura.

Los Modelos de rentabilidad y la toma de decisiones empresariales

Los modelos de rentabilidad empresarial desde el enfoque de creación de valor para el accionista más utilizados son: el Flujo de Efectivo Descontado (FED), el Valor Económico Agregado (VEA), y las opciones reales. El valor es la capacidad de generar efectivo durante largo tiempo, impulsado por su crecimiento a largo plazo y la rentabilidad que consigue de su capital invertido respecto al costo de su capital. [8]

Cada uno de estos modelos de análisis son determinantes en cualquier sistema de información gerencial. Además existen otras herramientas como la aplicación y estudio de indicadores financieros que miden la creación de valor del inversionista y de la gestión de los directivos con el fin de motivarlos en su desempeño, en opinión de Amat [9] son los siguientes:

1. El precio de mercado de las acciones cotizadas en bolsa, es el indicador principal de las empresas que son públicas. Su limitante es que existen variaciones en las cotizaciones que nada tienen que ver con la dirección del negocio sino que son reflejo de los sentimientos del mercado. Además que pocas empresas cotizan en bolsas de valores.

2. La utilidad por acción resulta de dividir la utilidad neta de la empresa entre el número de acciones. La utilización de este indicador puede inducir a la gerencia a realizar exceso de inversiones en activos, además de motivar la competencia desleal de fondos al interior de la empresa por parte de las unidades de negocios, con el único objetivo de maximizar utilidades sin conocer si los rendimientos de inversiones son superiores a los costos.
3. Los dividendos por acción están relacionados con los criterios contables y de la dirección de la empresa. Ha sucedido que empresas que obtienen pérdidas operativas pagan dividendos con sus reservas de capital o con préstamos bancarios, pues consideran que el hecho de no pagar dividendos puede ser mala señal para el mercado. Caso contrario, Fernández [10] afirma que existe evidencia empírica de que en las empresas que se pagan mayores dividendos éstos no se ven reflejados en la cotización de sus acciones. Pues se parte de que una empresa que reparte dividendos a sus accionistas dejó de invertir en su empresa y no generó valor en la misma. La teoría tradicional apoya este último enfoque y la teoría moderna el primero. Sería necesario ver qué sucede con las empresas en el entorno mexicano.
4. Un indicador más de creación de valor es el de flujo de caja libre, éste se calcula con base en la Utilidad antes de intereses e impuestos (UAI) menos impuestos, más depreciaciones, menos inversiones en activos fijos, menos inversiones en capital circulante. Esta medida marca la liquidez que tiene la empresa. Su inconveniente es de que la utilidad en ocasiones puede estar maquillada por el contador, además que puede animar al endeudamiento más de lo recomendable y retrasar inversiones en activos que no se recuperen en el corto plazo.
5. La rentabilidad del activo, ROI, por sus siglas en inglés *Return on Investment*, es un indicador muy utilizado para medir la creación de valor para los accionistas. Resulta de dividir la Utilidad antes de intereses e impuestos entre el Activo total. Su principal desventaja es la reducción de las inversiones en activos rentables por cuidar sólo el aumento de este indicador. Esto puede perjudicar al valor de la empresa en el largo plazo.
6. La rentabilidad del patrimonio, ROE (*Return on Equity*), es un indicador utilizado para gestión empresarial. Su cálculo se hace dividiendo la Utilidad neta entre el capital contable. A diferencia del ROI, permite al empresario actuar como accionista, pues se pueden valorar aquellas inversiones cuya rentabilidad supere el costo de oportunidad de los accionistas. Aunque el utilizar la Utilidad neta es una desventaja, pues es un dato contable en ocasiones sobrevalorado.

Debido a las limitantes que presentan cada uno de los indicadores tradicionales para la medición financiera, Amat [9] propone el VEA (valor económico agregado), ya que éste puede ser calculado en cualquier empresa y no sólo para las que coticen en bolsa, además se puede aplicar a distintas unidades de negocios. Considera todos los costos financieros y de oportunidad, el riesgo con el que opera el negocio y, adicionalmente, desanima prácticas que afecten tanto en el corto como en el largo plazo, por tanto, puede aminorar cuestiones contables perjudiciales para la creación de valor económico.

Para tomar decisiones empresariales se analiza, además del rendimiento y el riesgo, la estrategia de crecimiento con base en el volumen y la composición de los activos. Esto se logra mediante un análisis realizado sobre los recursos humanos de la empresa, su capacitación, formación académica y productividad. Además, los factores financieros y la estrategia para identificar las decisiones idóneas. Por lo anteriormente descrito, Kaplan y Norton [11] sostienen que los inversionistas demandan información que les ayude a prever acciones futuras en los negocios donde tienen aplicados sus recursos financieros —esta información es relativa a la medición de la satisfacción del cliente, al análisis del ciclo de vida de los productos y a qué tanto tarda el salir de la fase de desarrollo—, esto les permite valorar las expectativas, vinculándolas con la información financiera histórica,

permitiéndoles apreciar sus inversiones presentes para detectar las oportunidades de inversión futuras.

De este modo, Kaplan y Norton [11], proponen implementar un Cuadro de Mando Integral (CMI), conocido como *The Balanced Scorecard*, que incluye los objetivos e indicadores derivados de la visión y estrategia de una organización al contemplar la actuación empresarial desde cuatro perspectivas: financiera, del cliente, proceso interno, de formación y crecimiento. La construcción de un CMI de una organización puede alcanzarse por medio de un proceso sistemático de consenso y claridad sobre la forma de traducir la misión y la estrategia de una unidad en objetivos e indicadores operativos.

Aunado a lo anterior, la implementación de los sistemas de información de planeación estratégica con llevan a una gestión exitosa. El sistema denominado SISP, por sus siglas en inglés *-strategic information systems planning* – se compone por los siguientes constructos: entorno externo, ambiente interno, recursos de planificación, proceso de planificación, plan de información, ejecución del plan de información, alineación del plan de información con el plan de negocio de la organización, propuesto por Lederer y Salmela [12] citado por Elysee [13]. La integración de los sistemas de información gerencial y la gestión del conocimiento con el apoyo de la alta dirección impactan en el funcionamiento eficaz en los negocios de menor tamaño. Loonam y McDonagh [14] coinciden en que el apoyo de la alta dirección es el factor más importante para garantizar la implementación exitosa del sistema de información empresarial.

Asimismo en un estudio sobre cadenas de suministro Lopes, *et al.*, [6] aseveran que la información interna y externa en las empresas es idónea para la mejor toma de decisiones, por ejemplo, elementos de análisis informativo como la integración de la producción, planeación y control de la cadena de suministro, intercambio de información y estrategia, la relación estratégica con clientes y proveedores y el soporte de pedidos de clientes.

En resumen, la toma de decisiones empresariales tiene la finalidad de maximizar el valor de la inversión de los dueños del capital. Éstas se realizan con base en sistemas de información gerencial los cuales según Goitia, *et al.*, [15] son un conjunto de elementos funcionales para la captación, análisis, tratamiento, difusión y aplicación de la información y conocimiento de los factores internos y externos que afectan a la empresa para la correcta y eficiente toma de decisiones. Constituyéndose así en un elemento importante para la toma de decisiones dado que Zeng *et al.*, [16] afirman que la información con un propósito específico en cualquier nivel funcional de negocio contribuye en la mejora del desempeño e impacta en el crecimiento estratégico dentro de un contexto global.

Derivado de este análisis teórico se vierte la interrogante que viene a ser el hilo conductor de esta investigación:

Pregunta general de investigación

¿Cuáles modelos e indicadores de información gerencial se utilizan para la toma de decisiones empresariales en el sector industrial de alimentos del periodo 2008:2010 en Culiacán, Sinaloa, México?

Así también, se propone alcanzar el siguiente,

Objetivo general:

Identificar los modelos e indicadores de información gerencial utilizados para la toma de decisiones empresariales en el sector industrial de alimentos del periodo 2008-2010 en Culiacán, Sinaloa, México.

Metodología

El tipo de investigación fue descriptivo. Se aplicaron 51 encuestas a empresarios del sector industrial de alimentos ubicados en Culiacán, Sinaloa, México. El diseño fue no experimental y longitudinal puesto que abarco el periodo 2008-2010.

Variables de investigación

Las variables de investigación están relacionadas con los objetivos. Están conformadas por el giro del negocio, su tamaño según el número de empleados, ventas, liquidez, utilidad de operación y sistemas de información gerencial ésta incluye varios indicadores de gestión (Tabla1):

Tabla 1. Variables de investigación, conceptualización, descripción y número de ítems del cuestionario

Variables y conceptualización	Descripción	No. de ítems del cuestionario
Sector económico Actividad económica con base en la clasificación del INEGI.	Giro del negocio: Molienda de granos y de semillas oleaginosas. Elaboración de azúcar, chocolates, dulces y similares. Conservación de frutas, verduras y guisos. Elaboración de productos lácteos. Matanza, empaque y procesamiento de carne de ganado y aves. Preparación y envasado de pescados y mariscos. Elaboración de productos de panadería y otros. Elaboración de tortillas de maíz y molienda de nixtamal. Otras industrias alimentarias.	1
Tamaño de la empresa El tamaño de la empresa se definió según el número de empleados con base en el Diario Oficial de la Federación con fecha del 30 de diciembre de 2002.	Las empresas manufactureras se estratifican de la siguiente manera: a) Micro 0 - 10 empleados b) Pequeña 11 - 50 empleados c) Mediana 51 - 250 empleados d) Grande 251 ó más empleados	1
Ventas El aumento en el volumen de las ventas indica que la empresa ha mostrado un crecimiento en la participación de su mercado potencial objetivo e indica la generación de valor del negocio para el accionista.	Composición del mercado, comportamiento del volumen ventas, factores que propiciaron alzas y bajas en las ventas.	4
Liquidez Es un indicador similar al flujo de efectivo, es decir, al dinero disponible producto de la actividad propia del negocio. Se calcula con base en las entradas y	Comportamiento de la liquidez, factores que propiciaron alzas y bajas en la liquidez.	3

Variables y conceptualización	Descripción	No. de ítems del cuestionario
salidas de efectivo en un periodo determinado. El término liquidez se aplica para medir la fácil conversión de efectivo de un activo.		
Utilidad de operación La utilidad de operación se da cuando las ventas son mayores a los costos de producción de lo vendido y gastos de operación. Este indicador financiero es presentado en el Estado de Resultados en un periodo determinado.	Comportamiento de las utilidades de operación y factores que propiciaron alzas y bajas en la utilidad de operación. Principal problemática que les genera menores utilidades.	3
Sistemas de información gerencial. Es un conjunto de datos que contribuyen al desarrollo del proceso estratégico y administrativo en el negocio. Dentro de este sistema se encuentra información relevante para la operatividad, toma de decisiones y estrategia competitiva. Es la gestión de la empresa en su conjunto con base en sistemas de información validados por el sector.	Organigrama, outsourcing, incentivos, capacitación directivos y empleados, estímulos, análisis de capacidades de directivos y empleados, planeación estratégica, objetivos financieros para fijar metas, monitoreo de objetivos, personas que toman decisiones de corto plazo y de largo plazo, indicadores de gestión empresarial tales como: Utilidad por acción, dividendos por acción, flujo de efectivo, flujo de efectivo descontado, retorno sobre la inversión, retorno sobre capital contable, valor económico agregado, opciones reales o simulación, múltiples, proyecciones financieras, bases para la proyección, precisión en sus proyecciones, reunión de accionistas para toma de decisiones, tipos de informes financieros, dictaminación de la información, sistemas de información organizacional, áreas a las que se orientan y tipos.	40

Instrumento de medición

Se diseñó un cuestionario con 52 ítems, con 51 preguntas cerradas y 1 pregunta abierta. Se validó con la revisión de expertos y con consultas a empresarios y líderes del sector alimentario. También se aplicó la prueba de confiabilidad Alfa Cronbach, la cual alcanzó un 92% de confiabilidad.

Tamaño y selección de la muestra

El tamaño de la muestra se determinó con base en el número de unidades económicas publicadas por el INEGI en el Censo económico 2008. El subsector de la industria alimentaria en Sinaloa, compuesto por ramas y por clases se totaliza en 2,301 empresas. Las cuales, en su mayoría, están ubicadas en Culiacán con el 28.6% de participación, Mazatlán 18.3%, Ahome 17.6% y Guasave 10.7%.

En el municipio de Culiacán, Sinaloa se encuentran 659 industrias de alimentos en total. De las cuales 63 industrias son de la rama de lácteos, 18 de la rama de matanza, empackado y procesamiento de carne de ganado y aves, 87 panaderías, 445 encargadas de elaborar tortillas de maíz y molienda de nixtamal y 46 correspondientes a la rama de otras industrias.

Debido a la importancia en el número de empresas industriales de alimentos ubicadas en el municipio de Culiacán, se consideró como base para determinar el tamaño muestral las empresas de este municipio; en concordancia con Hernández *et al.* [17] quien asevera que en este tipo de universos muestrales, es recomendable utilizar la técnica del muestreo probabilístico estratificado se utilizó la siguiente fórmula estadística:

N= El tamaño de la población es de 659 empresas

Y= Valor promedio de la variable = 1.0000

Se= Error estándar propuesto = 0.15

Se^2 = Varianza de la población = 0.0225

S^2 = Probabilidad de ocurrencia = 0.90

n ' sin ajustar = Tamaño de la muestra sin ajustar = $S^2 / Se^2 = 40$

n = Tamaño de la muestra = $(40 / ((1 + (40 / 659))) = 38$

Factor de estratificación = $n/N = 0.0572$

El resultado del tamaño muestral fue de 38 empresas, integrado de la siguiente manera: Elaboración de productos lácteos 4, Matanza, empackado y procesamiento de carne de ganado y aves 1, Panificación 5, Elaboración de tortillas de maíz y molienda de nixtamal 25, otras industrias 3.

Recolección de los datos

El proceso de la recopilación de la información se realizó a través de un cuestionario el cual en su mayoría se aplicó entrevistando personalmente a los dueños o gerentes encargados de tomar las decisiones en las empresas visitadas. Las entrevistas se realizaron durante el periodo de mayo a septiembre de 2011.

Análisis y presentación de resultados

Sector económico

Se entrevistaron a 51 directivos de empresas localizadas en la ciudad de Culiacán, de éstas, 25 fueron de la rama de elaboración de tortillas de maíz y molienda de nixtamal, 7 panaderías, 4 de productos lácteos, 4 de cárnicos, 4 de otras industrias, 3 de azúcar, chocolates y dulces, 2 de conservación de frutas, verduras y guisos, 1 de molienda de granos, y 1 de preparación y envasado de pescados y mariscos.

Tamaño de la empresa

Es preciso destacar que de las 51 entrevistas realizadas éstas fueron según su tamaño un total de 55% micros, 33% pequeñas, 10% medianas y 2% a grandes. Quienes toman las decisiones empresariales de corto como de largo plazo en este tipo de empresas en su mayoría son los dueños del negocio en un 82% y 78 % respectivamente.

Ventas

Los industriales de alimentos de la localidad concentran sus ventas en un 70% en el municipio, un 14 % además de Culiacán, se dirigen a otros municipios del Estado, asimismo, un 13 % también distribuyen en otras entidades del país y el 3 % realizan exportaciones que en su mayoría su destino son Los Ángeles, California y otras ciudades de Estados Unidos de América. (Figura 1). Respecto al comportamiento del volumen de las ventas y los factores que influyeron a éste; un 61 por ciento de las empresas obtuvieron bajas en el volumen de sus ventas en el periodo 2008-2010 según figura 2, situación que pudo darse por la crisis económica generada a partir del año 2008 y que afecto a todos los sectores de la economía, generando desempleo y afectando el poder adquisitivo de los consumidores.

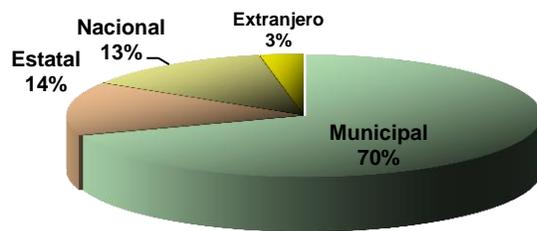


Fig. 1. Mercado objetivo

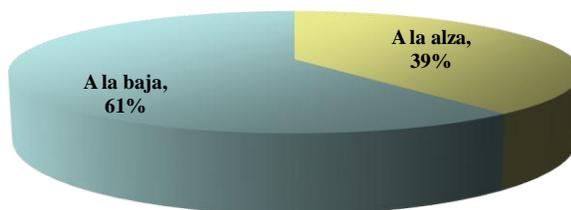


Fig. 2. Comportamiento en el volumen de las ventas. Periodo: 2008-2010

Entre los factores que propiciaron el alza en las ventas predominan la experiencia en el sector, mercado potencial y ventaja competitiva, en un 52%, 45% y 42% respectivamente. (Figura 3). Los principales factores, que influyeron en la baja del volumen de las ventas fueron la competencia desleal en un 75%, siendo coincidente este hallazgo con lo encontrado Tadei y Preciado [18] quienes señalan que la industria alimentaria tiene como principal característica la de ser de alta competencia, así también Santoyo y Muñoz [19], señalan que la competencia desleal se da por la falta de políticas claras para este sector; disminución de participación en el mercado en un 45% y productos sustitutos en un 45%. (Figura 4).

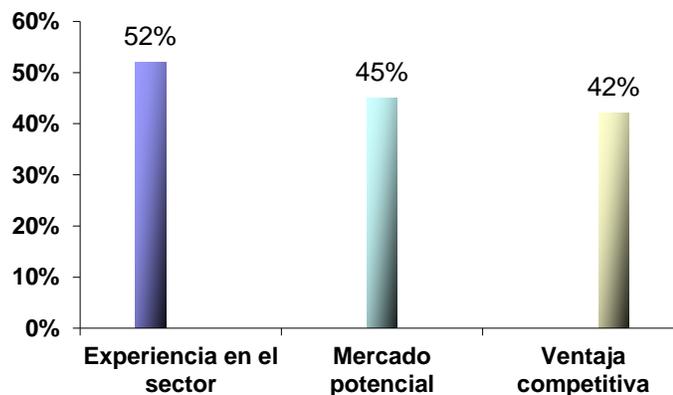


Fig. 3. Tres principales factores que influyeron en el alza del volumen de las ventas. Periodo: 2008-2010

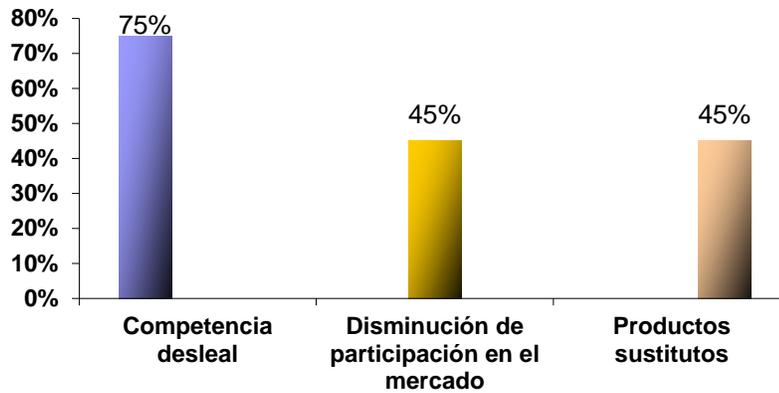


Fig. 4. Tres principales factores que influyeron en la baja del volumen de las ventas. Periodo: 2008-2010

Liquidez

La liquidez es una variable medida en unidades monetarias la cual en el periodo de análisis se mostró a la alza en un 55 %, según se muestra en la figura 5.

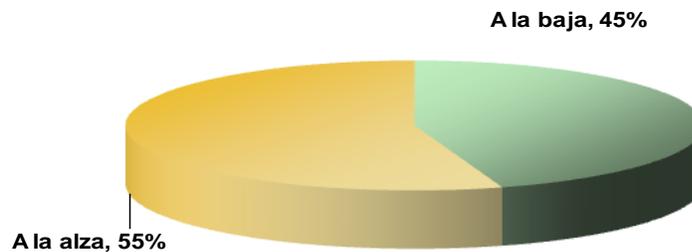


Fig. 5. Comportamiento en la liquidez. Periodo 2008-2010

Los tres principales factores que influyeron en el alza de la liquidez fueron aumento en el volumen de las ventas, 86 % y aumento en el precio de venta, 29% (Figura 6). Acerca de los factores determinantes de la baja en la liquidez se muestra la figura 7, donde se observa que se debió en primer lugar a la disminución en el volumen de las ventas, 48%, disminución en el precio de venta 35% y aumento en los costos de producción 30%.

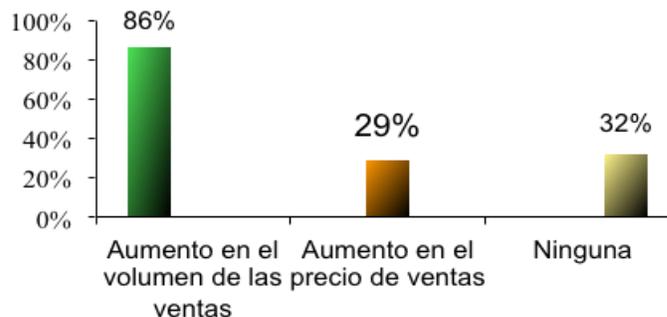


Fig. 6. Principales factores que influyeron en el alza de la liquidez. Periodo: 2008-2010



Fig. 7. Principales factores que influyeron en la baja de la liquidez.
Periodo: 2008-2010

Lo anterior indica que la industria alimentaria de Sinaloa, debe poner más atención en el aumento de los costos de producción, buscando estrategias para contrarrestar los mismos, como podría ser el incremento de la productividad, con el fin de evitar perder participación en el mercado.

Unidad de operación

La tendencia de la utilidad de operación en el periodo de estudio en su mayoría fue a la baja en un 53%. Cabe señalar que la mayoría de las empresas entrevistadas tuvieron utilidades menores comparada con años anteriores al periodo de análisis. Este resultado se encuentra relacionado con el aumento de los costos de producción y nos muestra el impacto que tiene el mismo sobre la utilidad de operación, resaltando así la importancia de hacer más productivas a estas industrias (Figura 8).

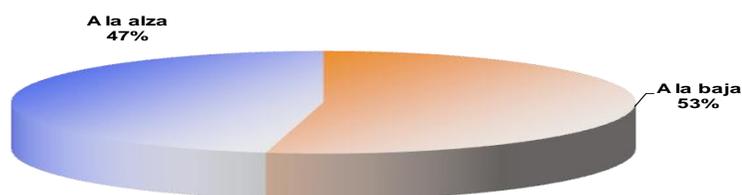


Fig. 8. Comportamiento de la utilidad de operación.
Periodo: 2008-2010

Los propulsores del alza en la utilidad de operación fueron el aumento en las ventas 83%, eficiencia en el área de producción 33%, disminución del costo de producción 38%. Los factores determinantes de la baja fueron en primer lugar aumento en costos de producción 67%, seguido del aumento en costos de administración y ventas 37% (Figuras 9 y 10). El resultado anterior muestra como las industrias que han logrado disminuir los costos de producción, han visto reflejado el impacto positivo en la utilidad de operación.

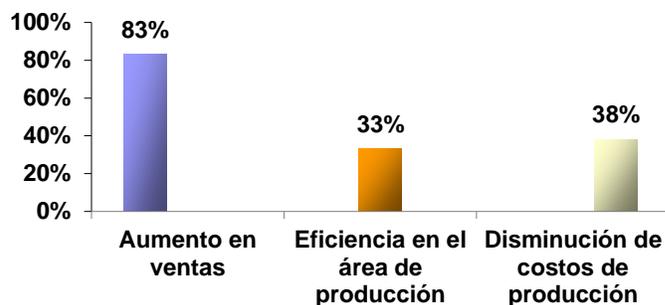


Fig. 9. Principales factores que influyeron en el alza de la utilidad de operación. Periodo 2008-2010.

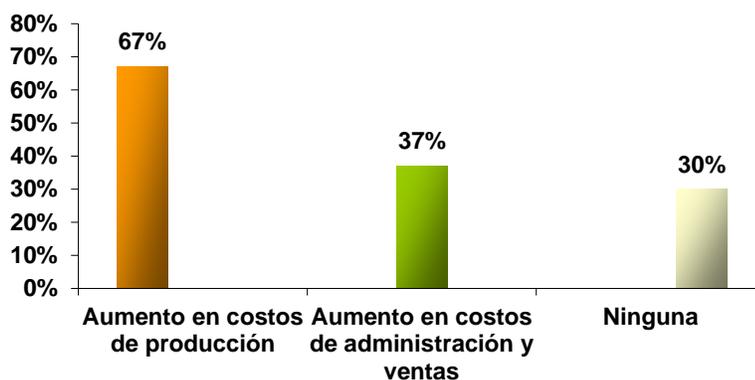


Fig. 10. Principales factores que influyeron a la baja de la utilidad de operación. Periodo 2008-2010

Los tres principales aspectos que representan problemas para los empresarios industriales de alimentos son: el control operativo interno 24%, altos costos en materias primas 24% y deficiencia organizacional 20%. (Figura 11). Con este resultado notamos la necesidad de que los empresarios de este ramo pongan más énfasis en estrategias que permitan comprar las materias primas a precios más convenientes.

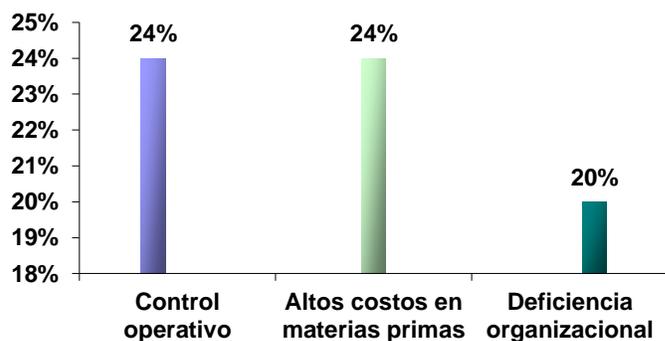


Fig. 11. Principales factores que representa problema en las empresas para generar utilidades

Sistemas de información gerencial

En una economía basada cada vez más en el conocimiento, la gestión del talento es en sí misma una importante fuente generadora de valor en las empresas y, por consiguiente, éstas tienen que atraer y retener el talento directivo ofreciendo incentivos atractivos tales

como: incentivos financieros, oportunidades de crecimiento en la empresa, satisfacción intrínseca por sus valores e ideas [8].

Con base en la investigación de campo se observa que la mayoría de los directivos cuentan con un programa de estímulos para los empleados en un 59%, análisis de la capacidad de los empleados 55%, evolución de la posición competitiva de la empresa 55%, definición de objetivos estratégicos 61%, monitoreo de objetivos 55%, reunión de directivos para tomar decisiones 55%, utilización de sistemas de información organizacional 53%. (Tabla 2).

Asimismo, se observa en la tabla 2, que no cuentan con: organigrama 57%, outsourcing 73%, programa de incentivos para personal directivo 73%, programa permanente de capacitación y evaluación para el personal directivo 67%, revisión periódica de las funciones de gestión estratégica un 59%, análisis de la capacidad del personal directivo 63%, fortaleza en la cadena de valor 55%, identificación de los inductores de valor 51%, indicador de gestión empresarial en la toma de decisiones 53%, utilidad por acción (UPA) 76%, dividendos por acción 78%, flujo de efectivo 51%, flujo de efectivo descontado (FED) 80%, retorno sobre la inversión (RSI) 71%, retorno sobre el capital (RSC) 73%, valor económico agregado (EVA) 80%, opciones reales o simulación 86%, múltiplos 88%, proyecciones financieras 73%, precisión con las cifras reales 76%, dictaminación de la información financiera 65%.

Tipos de información gerencial	Si	No
Organigrama	43%	57%
Outsourcing	27%	73%
Programa de incentivos para personal directivo	27%	73%
Programa permanente de capacitación y evaluación para el personal directivo	33%	67%
Programa de estímulos para los empleados	59%	41%
Revisión periódica de las funciones de gestión estratégica	41%	59%
Análisis de la capacidad del personal directivo	37%	63%
Análisis de la capacidad de los empleados	55%	45%
Evolución de la posición competitiva de la empresa	55%	45%
Fortaleza de la cadena de valor	45%	55%
Identificación de los inductores de valor	49%	51%
Definición de objetivos estratégicos	61%	39%
Monitoreo de objetivos	55%	45%
Indicador de gestión empresarial en la toma de decisiones	47%	53%
Utilidad por acción (UPA)	24%	76%
Dividendos por acción	22%	78%
Flujo de efectivo	49%	51%
Flujo de efectivo descontado (FED)	20%	80%
Retorno sobre la inversión (RSI)	29%	71%
Retorno sobre el capital (RSC)	27%	73%
Valor económico agregado (EVA)	20%	80%
Opciones reales o simulación	14%	86%
Múltiplos	12%	88%
Proyecciones financieras	27%	73%
Precisión con las cifras reales	24%	76%
Reunión de directivos para tomar decisiones	55%	45%
Dictaminación de la información	35%	65%
Utilización de sistemas de información organizacional	53%	47%
Promedio de utilización de información gerencial	35%	65%

La frecuencia de las reuniones de los directivos para tomar decisiones es mensual en un 74%, de las empresas y el principal aspecto considerado para otorgar incentivos al personal directivo es con base en el porcentaje del volumen de ventas en un 93%.

Un centro corporativo bien informado es el éxito en la gestión gerencial. El director ejecutivo necesita una comprensión buena de la economía y del entorno operativo de cada negocio [8]. Los empresarios que han fijado metas financieras lo han hecho considerando tres principales objetivos financieros: en primer lugar la liquidez en un 69%, seguida de la solvencia en un 47% y por ultimo rendimiento operativo para mantener en actividad el negocio (utilidad de operación) 37% (Figura 12).

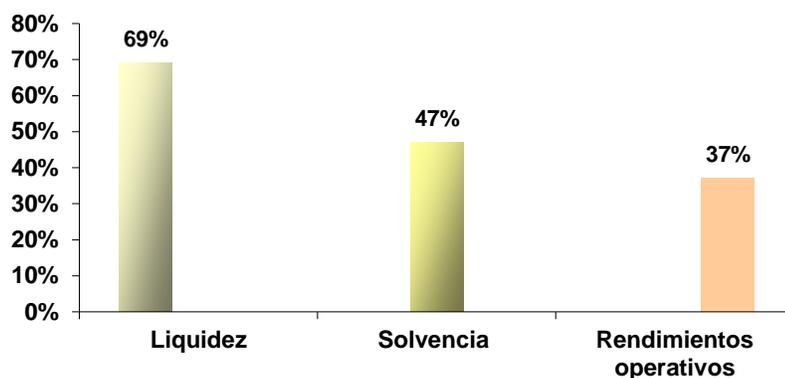


Fig. 12. Tres principales objetivos financieros para la fijación de metas.

Por otro lado, un 73% de los entrevistados no realizaron proyecciones financieras en el periodo 2008-2010, y el 27 % que sí diseñó estimaciones las hicieron con base en cinco premisas principales: análisis financiero histórico de las cuentas de resultados y balances 57%, análisis financiero histórico de la financiación de la empresa 29%, análisis financiero histórico de las inversiones de la empresa 14%, análisis financiero histórico de los flujos generados por la empresa, análisis histórico del sector 14% (Figura 13).

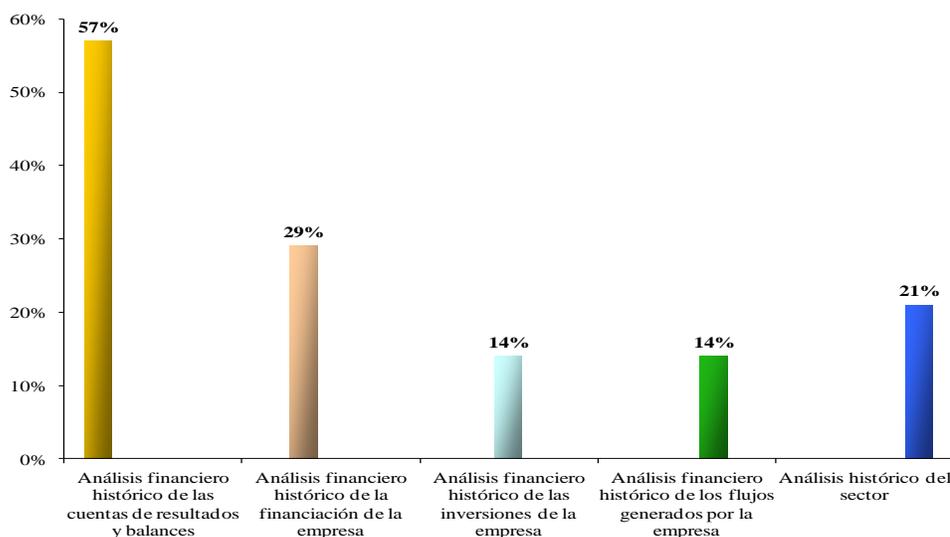


Fig. 13 .Cinco principales premisas consideradas para realizar proyecciones financieras

Por último, según información de la tabla 3, el 53% de los entrevistados utilizan sistemas de información organizacional. Los tipos de sistemas aplicados son en su mayoría equipo de cómputo o hardware y paquetería o software en un 53% y 33% respectivamente; las áreas de aplicación de los mencionados sistemas son para la

contabilidad 43% y administración 41%. Según figura 14, el 59% de los entrevistados utilizan el balance general, 59% el estado de resultados, 63% flujo de efectivo.

Tabla 3. Tipos de sistemas de información gerencial y áreas de aplicación

Tipos de sistemas utilizados	% de utilización
Equipo de cómputo o hardware	53%
Paquetería o software	33%
Sistema SAP	16%
Datos generados por el negocio	24%
Datos externos al negocio	22%
Procedimientos y/o manuales	18%
Benchmarking	0%
Cuadro de mando integral	0%
Áreas de aplicación	
Contabilidad	43%
Administración	41%
Finanzas	14%
Ventas o mercadotecnia	37%
Producción o manufactura	39%

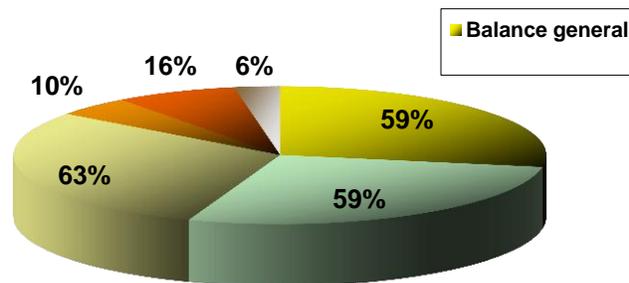


Fig. 14. Estados financieros.

Conclusiones

Las ventas en las empresas del sector industrial de alimentos en Culiacán, Sinaloa, son locales en un 70%; el comportamiento fue a la baja en el periodo 2008:2010, por competencia desleal, disminución de participación en el mercado y productos sustitutos. En cuanto a la liquidez su tendencia fue a la alza en un 55%, debido al aumento en el volumen de las ventas y el precio de venta unitario. Y la utilidad de operación fue a la baja en un 53%, por altos costos de producción y gastos de operación. Por lo que, perciben que la principal problemática del sector es falta de controles operativos, altos costos en materia prima y deficiencia organizacional.

Los modelos e indicadores de información gerencial utilizados para la toma de decisiones empresariales del sector industrial de alimentos en Culiacán, Sinaloa son los relativos a elementos de la planeación estratégica, tales como evolución de la posición competitiva de la empresa 55%, definición de objetivos estratégicos 61%, monitoreo de objetivos 55%, programa de estímulos para los empleados en un 59%, análisis de la capacidad de los empleados 55%, reunión de directivos para tomar decisiones 55%. La frecuencia de las reuniones de los directivos es mensual en un 74%. y consideran el 53% de los entrevistados que utilizan de manera general sistemas de información organizacional.

Los sistemas de información que no son utilizados por los empresarios de la localidad, los cuales expresaron la mayoría fuera por falta de tiempo o bien poco

conocimiento de ciertas herramientas son: organigrama el 57%, outsourcing 73%, programa de incentivos para personal directivo 73%, programa permanente de capacitación y evaluación para el personal directivo 67%, revisión periódica de las funciones de gestión estratégica 59%, análisis de la capacidad del personal directivo 63%, fortaleza en la cadena de valor 55%, identificación de los inductores de valor 51%, otros análisis 92%, indicador de gestión empresarial en la toma de decisiones 53%, utilidad por acción (UPA) 76%, dividendos por acción 78%, flujo de efectivo 51%, flujo de efectivo descontado (FED) 80%, retorno sobre la inversión (RSI) 71%, retorno sobre el capital (RSC) 73%, valor económico agregado (EVA) 80%, opciones reales o simulación 86%, múltiplos 88%, otros indicadores 90%, proyecciones financieras 73%, precisión con las cifras reales 76%, dictaminación de la información 65%. Los indicadores financieros propuestos por Kaplan y Norton [11], Amat [9] y Copeland, *et al.* [8], son poco conocidos por el sector.

Los empresarios fijan sus metas financieras con base en la liquidez, solvencia y rendimiento operativo. Lo cual resulta coincidente con lo afirmado por [7] quienes consideran que un sistema de información ideal es aquel que gestiona el rendimiento, y que tiene capacidad de respuesta oportuna y exacta para generar valor a la compañía.

A diferencia del hallazgo de Saavedra, *et al.*, [5] quienes afirman que la mayoría de las pequeñas empresas mexicanas realizan presupuestos de corto (72%) y de largo plazo (58%), los industriales de alimentos en Culiacán, el 73% no realiza proyecciones financieras, y quienes sí las realizan explican que para estimarlas consideran el análisis financiero histórico de cuentas de resultados y balance.

Los sistemas de información organizacional que utilizan son el hardware (53%), software (33%). El 16 % utilizan el sistema SAP (Sistemas, Aplicaciones y Productos en Procesamiento de datos). Estos sistemas los aplican en el área de contabilidad (43%), Administración (41%), Producción (39%) y ventas (37%). El estado financiero que más elaboran es en primer lugar el flujo de efectivo, después el balance general y el estado de resultados. No aplican benchmarking ni el cuadro de mando integral.

Los resultados de esta investigación muestran que los modelos e indicadores utilizados por las empresas de la industria del sector alimentario en Culiacán Sinaloa, son muy básicos, lo cual se debe a que la mayoría son microempresas (55%) y pequeñas empresas (33%), sectores que se caracterizan por una baja cultura empresarial, lo que le resta competitividad al no contar con herramientas para hacer frente a los cambios del entorno.

Referencias

- [1] Rendón, A. y Morales, A. (2008). Grupos económicos en la industria de alimentos. Las estrategias de Gruma. *Argumentos*, vol. 21, no. 57, pp. 87-112.
- [2] Alfranca, O.; Rama, R. y Tunzelmann, N. (2003). Estrategias sobre innovación en las empresas multinacionales agro-alimentarias. *Economía Agraria y Recursos Naturales*. vol. 3, no. 6, pp. 21-43.
- [3] INEGI. (2010). *Censos Económicos 2008*. México: instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática.
- [4] Varela, R. y Palacio, J. (2008). Empleo regional y externalidades dinámicas en la industria alimentaria de México *Economía Mexicana*. *Nueva época*, vol. XVII, no. 2, pp. 203-219.

- [5] Saavedra, M., *et al.* (2010). Un estudio comparativo del Perfil Financiero y Administrativo de las Pequeñas Empresas en México: entidades de Estado de México, Hidalgo, Puebla, Sonora y Tamaulipas. Resultados Finales. *Revista del Centro de Investigación. Universidad La Salle*. México, vol. 9, no. 33, pp. 5-30, enero-junio.
- [6] Saavedra, M. (2011). *Herramientas de Planeación Financiera para las Pymes*, Gasca. México.
- [7] Sharma, M. K., y Bhagwat, R. (2006). Performance measurements in the implementation of information systems in small and medium-sized enterprises: A framework and empirical analysis. *Measuring Business Excellence*, vol. 10, no. 4, pp. 8-21.
- [8] Copeland, T.; Koller, T.; y Muller, J. (2004). *Valoración, medición y gestión del valor*. España: Deusto. Traducción. Luis Corrons.
- [9] Amat, O. (2002). *EVA. Valor económico agregado*. Bogotá, Colombia: Norma.
- [10] Fernández, P. (2005). *Valoración de empresa. Cómo medir y gestionar la creación de valor*. España: Gestión 2000. 3ª ed.
- [11] Kaplan, R. S. y David P. N. (2002). *Cuadro de Mando Integral: The Balanced Scorecard*. España: Gestión 2000. 2a edición.
- [12] Lederer, A. L., y Salmela, H. (1996). Toward a theory of strategic information systems planning. *The Journal of Strategic Information Systems*, vol. 5, no. 3, pp. 237-253.
- [13] Elysee, G. (2012). *The effects of top management support on strategic information systems planning success*. Capella University. ProQuest Dissertations and Theses, 159. [En línea] Disponible en: <<http://search.proquest.com/docview/1013836719?accountid=14598>>, consultada: enero 15 de 2012.
- [14] Loonam, J. A., & McDonagh, J. (2005). Exploring top management support for the introduction of enterprise information systems: A literature review. *Irish Journal of Management*, vol. 26, no. 1, pp. 163-178.
- [15] Goitia, S.; Sáenz-de-Lacuesta, S. y Bilbao, M. (2008). Implantación de sistemas de información empresarial. (Spanish). *El Profesional De La Información*, vol. 17, no. 5, pp. 540-545.
- [16] Zeng, S. X.; Lou, G. X. y Vivian W.Y. Tam. (2007). Managing information flows for quality improvement of projects. *Measuring Business Excellence*, vol. 11, no. 3, pp. 30-40.
- [17] Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2006). *Metodología de la investigación*. México: Mc.Graw Hill. 4a edición.
- [18] Tadei, C. y Preciado, J. (2008). Comportamiento estratégico en la industria alimentaria Plantas del noroeste de México. *Economía Mexicana, Nueva época*, vol. XVII, no. 2, pp. 221-257.
- [19] Santoyo, H. y Muñoz, M. (2003). Tendencias y retos en el entorno de la industria agroalimentaria en México. En: (Solleiro y Valle, coord.). *Estrategias competitivas de la industria alimentaria*. México: Plaza y Valdes, pp. 47-70.
- [20] Ana Beatriz López de, Sousa Jabbour, Alceu Gomes, A. F., Adriana Back, N. V., y Charbel José, C. J. (2011). Measuring supply chain management practices. *Measuring Business Excellence*, vol. 15, no. 2, pp. 18-31.
- [21] Sole, F. (2009). A management model and factors driving performance in public organizations. *Measuring Business Excellence*, vol. 13, no. 4, pp. 3-11.

Hacia la Internormatividad de los costos socioorgánicos¹ petroleros.

Stephania Alejandrian Alizo Theodorou
Doctorante
Programa doctoral en Ciencias Sociales
E-mail: stephanializo@hotmail.com
Facultad de Administración, Contaduría y Economía
Universidad de los Andes
Mérida, Venezuela

Recibido: Agosto 3, 2012, Aceptado: Octubre 30, 2012

Resumen

El petróleo es un recurso natural que proporciona gran cantidad de productos en el quehacer cotidiano del ser pensante, y que ha requerido de la disciplina contable regulada por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para homologar el lenguaje financiero carente de altruismo social, por tal motivo, esta investigación se propuso la generación de una aproximación teórica de la internormatividad de los costos socioorgánicos petroleros, mediante: a) el estudio de los momentos ontológicos del costo unitario que justifican la necesidad de las bases jurídicas; b) la profundización de las debilidades de las normas contables concernientes al costo unitario para la comprensión de la ausencia de la construcción del conocimiento contable y del altruismo socio-contable; y c) el diseño de la aproximación teórica, empleando la metodología de la hermenéutica. Finalmente, se concluyó que las normas requieren de un cambio en su concepción contable, dirigido hacia la internormatividad porque se amplían las capacidades del contador público como ser capaz y transformador mediante la libertad de su imaginario social en forma colectiva.

Palabras clave: internormatividad, costos socioorgánicos, sector extractivo petrolero, imaginario social.

¹ “Internormatividad” y “socioorgánicos”: son constructos propios elaborados por la investigadora como resultado preliminar de su tesis doctoral: a. *Internormatividad*: la normatividad tradicional se basa en limitar al ser pensante diciéndole lo que debe hacer y cómo debe hacer las transacciones contables. Por ello, se plantea el “ir más allá de la normatividad tradicional”; es decir, se debe normar lo tradicional, pero también el proponer la oportunidad de crear conocimiento científico” y, b. *Socioorgánico*: es la construcción científica del conocimiento contable de manera colectiva (contadores, empresarios, universidades, entre otros), con miras a que la toma de decisiones sean con alto sentido de pertinencia hacia el altruismo social.

Abstract

Oil is a natural resource that provides lots of products in the daily work of the thinking, and that has required the accounting discipline regulated by the International Financial Reporting Standards (IFRS) to approve the financial language devoid of social altruism, by Therefore, this research aimed to generate a theoretical approach of internormativity socioorganics oil costs through: a) the study of unit cost ontological moments that justify the need for the legal basis b) deepening weaknesses of accounting standards concerning the unit cost for the comprehension of the lack of accounting knowledge building and socio-accounting altruism, and c) the design of the theoretical approach, using the methodology of hermeneutics. Finally, it was concluded that the rules require an accounting change in its conception, because internormativity directed towards extending the capabilities of the public and be able to counter and transformer through freedom of a collective social imaginary.

Keywords: internormativity, socioorgánics costs, oil extractive sector, social imaginary.

1. Introducción

El petróleo es un recurso natural que suministra gran cantidad de derivados que coadyuvan en el sostenimiento de la economía mundial, y para tal fin, ha requerido del apoyo contable de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sin embargo, estas normas sólo se han conformado por ser homologadas internacionalmente sin proponer la construcción del conocimiento científico contable, ni de altruismo social, por tal motivo, esta investigación se propuso generar una aproximación teórica sobre una nueva visión de las normas socioorgánicas (activación del ser pensante hacia el altruismo social) a la luz del construccionismo del imaginario² social, quedando estructurada de la siguiente manera: planteamiento del problema, objetivos de la investigación, metodología, los momentos ontológicos del costo unitario en el sector extractivo petrolero, debilidades de las normativas contables en PEMEX y PDVSA, la internormatividad de los costos socioorgánicos en el sector extractivo petrolero, las consideraciones finales y las referencias bibliográficas.

2. Logística

De acuerdo a la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP) [1] el principal país consumidor del petróleo y por ende el mayor industrializador mundial es Estados Unidos, y sus proveedores más cercanos son México y Venezuela. Es conveniente comparar la eficiencia operacional de estos proveedores para proyectar cuál de éstos puede satisfacer oportunamente las necesidades operacionales de Estados Unidos mediante un indicador de competitividad.

El indicador de unidades producidas no es suficiente para revelar cuál de éstos garantiza la continuidad operacional porque no arroja la suficiente información para interpretar si existen problemas en el proceso productivo que afectarán los barriles extraídos en el largo plazo, por tal motivo, se requiere de otro tipo de indicador basado en la información relacionada con los estados financieros, tal como el “costo unitario del barril petrolero”. Este indicador podría ayudar a cotejar la eficiencia operacional, porque incluye intrínsecamente no sólo a las unidades producidas como sinónimo de

² El imaginario social es la manera de cómo el ser pensante ve o imagina a la realidad. En esta investigación se refiere a cómo ve el ser pensante a los costos (sólo los calcula para cumplir con la norma), y a cómo debe imaginar a los costos con perspectiva de internormatividad de costos socioorgánicos (altruismo social).

competitividad a corto plazo sino a los costos operacionales como equivalente de competitividad a largo plazo, de lo que se infiere que el país con el costo unitario más alto, puede revelar ineficiencia de las operaciones que incrementan los costos operacionales, y que al acentuarse sostenidamente, podría disminuir el volumen productivo que se exporta a Estados Unidos, sin garantizar una respuesta confiable para garantizar su ciclo productivo.

En México, "Petróleos Mexicanos" (PEMEX) [2] ha reflejado que el costo unitario del barril tenga un valor de 4,36 \$/Bl, y en Venezuela, "Petróleos de Venezuela, S.A." [3] ha alcanzado 4,08 \$/Bl, que al ser comparadas con los costos unitarios de las gigantes petroleras de acuerdo a la OPEP [1] ambas naciones se encuentran lejos de los estándares mundiales que no superan el 1,00 \$/Bl. Se presume que el causante de la lejanía de los estándares mundiales debería encontrar su respuesta en la información contable, con atención especial al indicador financiero del costo unitario del barril extractivo que es regulado por normas contables. El costo unitario compete a las normativas contables cuando requiere de: los cálculos de depreciación de la propiedad, planta y equipo; los métodos de valoración de inventarios; el reconocimiento de los beneficios a empleados; el registro de la propiedad, planta y equipo; entre otros.

La normatividad contable del costo unitario de PEMEX [4] está basada en las Normas Específicas de Información Financiera Gubernamental para el Sector Paraestatal (NEIFGSP o Normas Gubernamentales) por el apoyo del artículo 73 Constitucional, donde se facultó al poder legislativo la expedición de normas contables, y éste emitió la Ley General de Contabilidad Gubernamental, cuyo propósito fue establecer las generalidades de la contabilidad del sector paraestatal, creando el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), establecidas por la Secretaría de la Función Pública (SFP), y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), estando en un proceso de transición hacia las International Accounting Standards Board (IASB) –en español: Normas internacionales de Información Financiera (NIIF) [5]. En Venezuela la normatividad contable se basa en las NIIF [5], que fueron aceptadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

De acuerdo a Hoogervorst, [6] –presidente del IASB- el objetivo de las NIIF y de su respectiva homologación, consiste en desarrollar un conjunto de normas que sean comprensibles y aplicables, promoviendo su uso para conseguir la convergencia contable de las naciones, logrando patrones de comparación de las transnacionales, pero limitando el pensamiento del ser pensante porque restringen la construcción de nuevos conocimientos contables para dedicarse a lograr un cuadro matemático comparativo de los estados financieros que no proporciona herramientas gerenciales ni de altruismo social que coadyuven a la toma de decisiones que se requiere para que el sector extractivo petrolero revierta su situación económica.

De acuerdo a lo anterior, las IASB [5] han estado enmarcadas en un paradigma tradicional donde las normas contables no han resuelto los desajustes del fenómeno de los costos petroleros. Se presume que se requiere de alternativas emergentes para la interpretación del costo unitario del sector extractivo petrolero con profundidad epistemológica y metodología cualitativa que incluyan el papel del ser pensante en la sociedad con calidad de altruismo social, y por ello surge la siguiente pregunta de investigación: ¿Cómo sería una aproximación teórica sobre la internormatividad de los costos socioorgánicos petroleros a la luz del construccionismo del imaginario social?

3. Objetivos de la investigación

3.1. Objetivo general

Generar una aproximación teórica sobre la internormatividad de los costos socioorgánicos (activación del ser pensante hacia el altruismo social) petroleros a la luz del construccionismo del imaginario social.

3.2. Objetivos específicos

1. Indagar los momentos ontológicos del costo unitario en el sector extractivo petrolero que justifican las bases jurídicas en la contabilidad
2. Profundizar las debilidades de la normativa contable en PEMEX y PDVSA que confirman la necesidad de nuevas aproximaciones teóricas de normatividad contable internacional de los costos.
3. Diseñar las aproximaciones teóricas que confirman nuevas formas de ampliar la visión de la normatividad contable internacional de los costos unitarios en el sector extractivo petrolero y que coadyuvarán con los desajustes de PEMEX y PDVSA.

4. Metodología

Esta investigación pretende aplicar el método hermenéutico, que de acuerdo a Ricoeur [7], consiste en interpretar por medio de la percepción a fin de descubrir el significado de las cosas. En otras palabras, el método hermenéutico consiste en la construcción de significados del fenómeno petrolero porque el contador público es capaz de poder hablar, contar y actuar, por lo tanto, el sujeto no pretende describir el objeto que ve, sino también procura interpretar el fenómeno que le rodea mediante un relato con miras a la toma de decisiones oportunas.

En un primer momento metodológico, esta investigación fue de tipo bibliográfica, que de acuerdo a Hurtado [8], consiste en la revisión de documentos, sin necesidad de ir al campo y sin manipular variables. En este momento, la construcción del conocimiento abarcó la problemática, la metodología y los dos primeros objetivos de la investigación, es decir, los momentos ontológicos del costo unitario del sector extractivo petrolero, y las debilidades de las normativas contables de PEMEX y PDVSA, resaltando que los documentos utilizados se incluyen en las referencias de la investigación por orden de aparición. En un segundo momento, esta investigación fue proyectiva, de acuerdo a lo apuntado por Hurtado [8] cuando menciona a las investigaciones que proponen alternativas de cambio, tal cual como se presumió en el tercer objetivo de la investigación al construir la aproximación teórica de internormatividad de costos socioorgánicos en el sector extractivo petrolero.

La naturaleza de los datos de esta investigación es cualitativa de acuerdo a lo expuesto por Martínez [9] porque no pretenden utilizarse técnicas estadísticas para la comprensión de un fenómeno, sino que se recurren a alternativas interpretativas para la construcción de significados.

Se interpreta de Martínez [9] y de Peña [10] que la investigación cualitativa no requiere necesariamente de la selección de una población o muestra probabilística porque los sujetos informantes son escogidos al azar y no hay seguridad de obtener calidad en la información, por lo tanto, fue suficiente realizar un análisis hermenéutico documental por la investigadora sin necesidad de aplicar instrumentos a terceros. Martínez [9] y de Peña [10] opinan que la unidad de análisis en las investigaciones cualitativas están conformadas por el objeto de estudio, que en esta investigación es: el

fenómeno de la internormatividad de los costos socioorgánicos petroleros de PEMEX y PDVSA.

Para Martínez [9] y de Peña [10], la metodología cualitativa va más allá de la metodología cuantitativa, porque amplía significados que la metodología tradicional o cuantitativa no logra medir, por ser estrictamente estadística, por ello, se requiere de una nueva ciencia: la cualitativa, para ampliar las concepciones tradicionales o inclusive cambiarlas, mediante las interpretaciones que hace el ser pensante del entorno. Para la metodología cualitativa no existen resultados únicos, sino múltiples, que son alcanzados de acuerdo a la interpretación que haga cada investigador, por lo tanto, cada vez que el ser pensante logra interpretar, enriquece la ciencia, porque se descubren nuevos problemas que deben ser resueltos, y al mismo tiempo, se construyen soluciones a los problemas que estadísticamente no pueden medirse. Las interpretaciones metodológicas alcanzan dos niveles del saber:

- a. Ontológicas: donde el ser pensante percibe que él no ha podido resolver la problemática del contexto petrolero a pesar de haber cumplido cabalmente con las metodologías cuantitativas tradicionales, y percibiendo de que requiere de nuevas herramientas epistemológicas.
- b. Epistemológicas: al criticar al conocimiento científico tradicional, que en esta investigación compete a la crítica interpretativa de las normas internacionales, porque dictan al ser pensante lo que debe hacer sin capacidad de crear nuevas concepciones contables. Lo epistemológico también se alcanza al crear nuevos constructos, como por ejemplo: socioorgánico e internormatividad.

5. Momentos ontológicos del costo unitario en el sector extractivo petrolero

El impacto del fenómeno petrolero se encuentra interpretado en los momentos ontológicos, entendiéndolos como contextos que el ser humano vive, experimenta y transforma para evolucionar hacia otros contextos porque se percata de que es necesario el cambio. De acuerdo a Ferrater [11] la ontología procura el encuentro que tiene el ser pensante consigo mismo, y por lo tanto, estudia la naturaleza del ser en un momento específico. El costo unitario en el sector extractivo petrolero de PEMEX y PDVSA, tiene tres momentos ontológicos que están implícitos en tres etapas de la historicidad: petrolera, del costo unitario y de la normatividad contable del costo unitario en el sector extractivo petrolero.

La historicidad, es más amplia que la misma historia. La Real Academia Española [12] menciona que la historia es el conjunto de hechos pasados que trascienden pero donde no se resalta el papel del ser que la hace, mientras que la historicidad de acuerdo a Ricoeur [7], expone que es necesario incluir al ser humano, porque el ser es un actor sin el cual la historia no es posible, por lo tanto, el ser es el protagonista de la historia. De acuerdo a Ricoeur [7] se interpreta que la historicidad presenta basamentos ontológicos donde el ser humano construye el fenómeno petrolero al presentar su propio sentido de historicidad para ayudar a comprender el origen del comportamiento humano en el contexto petrolero.

5.1. Historicidad petrolera

De acuerdo a Rodríguez [13], el ser humano se ha realizado preguntas a lo largo de su existencia procurando encontrar respuestas sobre la naturaleza que le rodea, que dentro del contexto petrolero podría suscitarse a las siguientes interrogantes: ¿qué es esta sustancia? y ¿para qué servirá?. Sus respuestas las ha obtenido de distintas maneras. Unas provienen de Dios, porque el ser humano no pudo crear la sustancia, y entonces debe existir un ser supremo que haya creado el universo, incluyendo a la sustancia, es decir ocurre un encuentro entre Dios y el hombre, a lo que Ferrater [11] denomina

ontología. Otras provienen de la razón, porque el ser humano comienza a observar que la sustancia tiene usos que ayudan al quehacer cotidiano y le coloca un nombre: brea, resina, petróleo, entre otros sinónimos, a lo que Ferrater [11] denomina gnoseología, porque es el estudio del conocimiento que puede ser vivencial. Y otras, pueden provenir de la combinación de Dios con la razón, porque la voluntad de Dios es que el ser humano emplee su conocimiento, encuentre los usos del petróleo cada vez que surja del subsuelo, y mejore la calidad de vida social, conocido como Deontología epistemológica, porque el ser pensante estudia el conocimiento científico con base a su relación con Dios.

En cualquiera de estos tres tipos de respuestas, el ser humano encuentra conformidad con una imagen petrolera que da su propio pensamiento, emerge significados de su apariencia y descubre un fenómeno petrolero proveniente de su interacción con el entorno, de acuerdo a la interpretación realizada de Hessen [14]. Los usos primitivos del petróleo están descritos en el libro que comprende la mayor recopilación de historicidad en la humanidad: la Santa Biblia [15].

En un primer momento de historicidad, la Santa Biblia, [15:Gen.11,3] menciona que los hombres utilizaron asfalto como mezcla para pegar los ladrillos a fin de levantar la torre de Babel, porque el asfalto constituye la fracción más pesada del petróleo crudo, y por ende, se describe la primera propiedad del petróleo: mezcla para ayudar a pegar y como medio de revestimiento impermeable de muros y tejados, elemento indispensable para la evolución de la construcción en la antigüedad. En un segundo momento de historicidad, la Santa Biblia, [15:Gen.14,10] que existían pozos de asfalto en el Valle de Sidim, deduciendo que el ser humano se percató de que al excavar hoyos desde la superficie hasta las profundidades del subsuelo, se obtenía mayor cantidad de petróleo.

De acuerdo a lo apuntado en el párrafo anterior, se abduce el tercer momento de historicidad, porque el petróleo era capaz de emerger desde el subsuelo hacia la superficie y presumiblemente al estar en contacto con los relámpagos naturales de las precipitaciones se produjo la primera combustión. Desde entonces, el ser pensante procuró crear destellos semejantes con el roce de piedras en presencia del aceite y de esta manera encender una fogata.

En un cuarto momento de historicidad, la Santa Biblia, [15:Ex.2,3] menciona que la arquilla de juncos donde estaba Moisés estuvo cubierta con asfalto y brea, por lo tanto se interpreta que el ser humano descubrió las propiedades plásticas del petróleo, creando recipientes aislantes de líquidos que sirven como envases.

El quinto momento de historicidad, es interpretado de Max Weber, [16] del cual se presume que el desarrollo agropecuario que vivieron los siervos en la esclavitud aristocrática profundizó la necesidad de realizar actividades artesanales en los granjeros que se convirtieron en talleres para realizar productos que le ayudaran a sus arduos quehaceres: envases impermeables para la cocina (similar al moisés bíblico), cemento asfaltado para la construcción de paredes y techos de las fincas feudales, la iluminación y calefacción para la explotación de la mano de obra, su recolección y almacenamiento en recipientes de madera para almacenarlos en barriles cuyos tamaños variaron hasta alcanzar el estándar actual que equivale 42 galones ó 159 litros de capacidad según la OPEP [1].

Estas inferencias fueron las primeras aproximaciones al saber en la naturaleza petrolera que rodeaba al ser humano, despertando nuevos intereses porque el fenómeno petrolero contribuye con la elaboración de la mayor variedad de productos que sostienen la productividad mundial, tales como: gas natural, plásticos recubrimientos, moldes, solventes, pinturas, fibras sintéticas, insumos farmacéuticos, alimenticios, químicos, textiles, fertilizantes, entre otros; procurando mejorar el campo social y económico porque se convierte en objeto de conocimiento al ampliar sus usos.

5.2. Historicidad del costo unitario

En el primer momento de historicidad, el ser pensante utilizó mecanismos cuantitativos para registrar las operaciones y surgieron los hechos contables, tal cual como lo expresa Vilorio [17] el ser humano percibió una imperiosa necesidad de utilizar lo aprendido y los mejoró registrándolos homogéneamente tal como suceden en las actividades comerciales actuales, contando y anotando.

Partiendo del cuarto y quinto momento de historicidad petrolera, se interpreta que el sexto período comprende el desarrollo del sector primario o extractivo –y dentro de este el petrolero- hizo que el ser humano profundizara el sentido epistemológico de la partida simple contable llevada a cabo desde el primer momento de historicidad, cuando Paccioli [18] promulgó la “teoría de la partida doble” que consiste en describir la contabilidad como principio aritmético con los siguientes postulados: no hay deudor sin acreedor, la suma de lo que se adeuda debe ser igual a lo que se abona, toda pérdida es deudora y toda ganancia acreedora, entre otros.

Se interpreta que esta teoría agilizó la sustitución definitiva de los números romanos empleados en Italia -país en el que fue publicada esta teoría- por los números arábigos porque éstos últimos permitieron sumar, restar, entre otros. Lo que contribuyó al inicio de la moneda basada en números arábigos que se convertiría en el dinero capital del desarrollo industrial. A medida que el ser humano fue abordando el fenómeno de los usos petroleros en la interacción individual y social, fue empleando mecanismos cuantitativos que le permitieron llevar el control petrolero, mediante la cantidad de petróleo que obtenía, la calidad del mismo, la manera de transportar el petróleo de un lugar a otro, las reservas petrolíferas que permiten garantizar la continuidad productiva, el saber cuánto cuesta extraer un barril de petróleo, entre otros aspectos.

En el séptimo momento de historicidad, se interpreta de Weber [16] que el despertar luterano permitió que el ser humano descubriera los signos escondidos de las sagradas escrituras, dando un sentido revelador sobre la igualdad del hombre frente a Dios y los esclavos despiertan la libertad del ser capaz y de la conciencia creadora y realizó la primera máquina industrial, dando origen a la revolución industrial. Al mismo tiempo, se despierta la creación de los derivados petroleros: gas natural, plásticos recubrimientos, moldes, solventes, pinturas, fibras sintéticas, insumos farmacéuticos, alimenticios, químicos, textiles, fertilizantes, entre otros derivados.

Se interpreta que con los aportes de Frederick Taylor, padre de la administración científica y la aparición de la revolución industrial, la contabilidad financiera no fue suficiente porque los talleres artesanales de la clase aristocrática median sólo a los materiales y la mano de obra, tal como lo expresó Metcalfe [19] considerado como el padre de la disciplina de la contabilidad de costos; pero al incorporar nuevos suministros para dar el mantenimiento a las maquinarias como lubricantes petroleros y materiales indirectos como piezas mecánicas, desinfectantes para limpiar las nuevas empresas, y la mano de obra indirecta como el personal que vigilara los productos elaborados, se dio origen a los costos indirectos de fabricación de acuerdo a Hamilton [20].

5.3. Historicidad de normas contables del costo unitario en el sector extractivo petrolero

Según la Santa Biblia [15:Mt.22,21], en el primer momento de historicidad, se originaron las bases jurídicas cuando Moisés como líder del pueblo hebreo se percató de la necesidad de adecuar la convivencia social de su comunidad mediante mandamientos –o leyes- que debía cumplir el ser pensante para no recibir castigos. Se presume que Jesús trató de aclarar que las normas de las autoridades religiosas también sirvieron de apoyo para el cobro de impuestos a los habitantes de una comunidad quienes debían llevar una

contabilidad para determinar su impuesto, cuando manifestó “dar al César lo que es del César”.

Estas bases jurídicas fueron evolucionando hasta la conformación del dominio eclesiástico, del que se derivan las normas contables. De estas normas, se hace hincapié en el sexto momento de historicidad con el surgimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y al séptimo momento ontológico con el surgimiento de las NIIF, y la profundización del derecho mercantil y fiscal de acuerdo a lo apuntado por Cañibano; Túa y López [21]. Es en esta oportunidad, donde el costo unitario adquiere propiedades normativas en las organizaciones, porque se indican sugerencias de cómo debe calcularse. Sin embargo estos cálculos matemáticos no han arrojado la suficiente información para revertir la situación petrolera de PEMEX y PDVSA, lo que conlleva a suponer que deben examinarse con detenimiento las normas que conciernen al costo unitario del sector extractivo de estas empresas para detectar las debilidades que puedan suscitarse. (Ver cuadro 1).

Cuadro 1: Aportes de los momentos ontológicos al costo unitario del sector extractivo petrolero [15-21]

Momentos Ontológicos	Petróleo	Costo unitario	Normas del costo unitario
Primer	<ul style="list-style-type: none"> • Descubrimiento: Para qué sirve? • Revestimiento impermeable. • Cemento asfaltado 	<ul style="list-style-type: none"> • El ser pensante comienza a contar. • Partida simple 	<ul style="list-style-type: none"> • Mandamientos de Moisés. • Tributos eclesiásticos. • Derecho romano.
Segundo	<ul style="list-style-type: none"> • Perforación para obtener mayor cantidad de petróleo 	----	----
Tercero	<ul style="list-style-type: none"> • Combustión y calefacción 	----	----
Cuarto	<ul style="list-style-type: none"> • Propiedades plásticas 	----	----
Quinto	<ul style="list-style-type: none"> • Desarrollo artesanal de la construcción con el cemento asfaltado; y empleo de la combustión y calefacción para la explotación de la mano de obra y aparición del petróleo en barriles. 	<ul style="list-style-type: none"> • Surgimiento de la partida doble. 	----
Sexto	<ul style="list-style-type: none"> • Revolución industrial. • Desarrollo de los derivados petroleros. 	<ul style="list-style-type: none"> • Surgimiento de la administración científica. • Desarrollo de la contabilidad de costos. 	<ul style="list-style-type: none"> • PCGA
Séptimo	----	----	<ul style="list-style-type: none"> • Derecho mercantil, derecho fiscal y NIIF (costo unitarios)

6. Debilidades de las normativas contables en PEMEX y PDVSA

Luego de conocer los momentos ontológicos que profundizan la razón de ser del derecho contable, se procede a interpretar las debilidades de las normas contable en PEMEX y PDVSA, y para ello se describe la metodología empleada en las normas que conciernen el costo unitario de estas organizaciones. De acuerdo a Ferrater, [11] la metodología comprende los pasos que se realizan para alcanzar el conocimiento científico y para que lo sea debe ser verificable objetivamente. Se presume que la contabilidad de costos, puede demostrar que el costo unitario es científico porque es verificable mediante los soportes que los ocasionan: facturas de compra, nómina del mes, observación participante de las unidades de petróleo producidas, controles internos, entre otros.

De acuerdo a Mancilla [22] y a PEMEX [4] sus estados financieros se basan por las NEIFGSP, pero por estar en un proceso de transición el año 2011, la información contable se ha presentado de acuerdo a las NIIF [5], sin embargo el análisis que se presenta a continuación se realizó mediante la convergencia de ambas normas, connotando que la mayor diferencia de las normas mexicanas se manifiesta en la consolidación financiera que requieren las NIIF [5]. En virtud de que PDVSA [7] ya ha adoptado las NIIF, entonces a continuación se presentan comparaciones de las categorías de las normas que conciernen el indicador del costo unitario de extracción en ambas organizaciones, como son: propiedad, planta y equipo; depreciación; inventarios; beneficios a empleados; y costo de la producción vendida; así como también, se presenta la comparación de la gestión operacional y la consolidación financiera porque se presume que también conciernen a este indicador operacional.

6.1. Propiedad, planta y equipo

PEMEX ha registrado su activo fijo de acuerdo a la NEIFGSP 015 "Norma para el registro contable del activo fijo" [23], que aunado a la interpretación de los estados financieros de PEMEX [4] y PDVSA [24] los realiza de acuerdo al Manual de Políticas y Procedimientos de Finanzas, que en términos generales comprenden los siguientes procesos:

- *Construcción de pozos:* Después de realizar estudios petrofísicos de esfuerzos exitosos que determinen la mayor probabilidad de encontrar petróleo en un yacimiento, se comienza a realizar la etapa de exploración, en el rubro de los activos fijos, específicamente en la cuenta "obras de construcción y otros" en PEMEX; mientras que en PDVSA, se registran en el rubro de propiedad, planta y equipo (PDVSA), específicamente en la cuenta "obras en progreso". Estas cuentas acumulan los costos de materiales (tubos, válvulas, entre otros) y de mano de obra especializada, así como también de otros costos (alquiler de taladros de perforación, entre otros) que ayuden al mismo, como la compra de propiedades donde se realizará la perforación y construcción del pozo.
- *Pozos exploratorios:* Luego que se culmina la etapa de construcción, los costos de "obras en construcción y otros" (PEMEX) y de "obras en progreso" (PDVSA) se trasladan a "pozos exploratorios", cuando un yacimiento se perfora por primera vez, con la finalidad de determinar si son comerciales (que emerja petróleo y no sea un pozo seco). Luego de un período aproximado a un año, el pozo cambia su denominación a "pozo de desarrollo" (desarrolla petróleo continuamente), trasladando sus costos de exploración a la nueva denominación. De lo contrario, si el pozo no es comercial se imputa a gastos de exploración.
- *Pozos de desarrollos:* cuando existe seguridad de que existe petróleo en un yacimiento porque ya hay evidencias de un pozo exploratorio, los pozos que se construyen después del primer pozo exploratorio convertido en desarrollo, se denominan pozos de desarrollo. Sólo los pozos de desarrollo se deprecian y amortizan. Estos costos permiten la inversión de desarrollo marginal, es decir, por cada barril producido nuevo añadido a las reservas o por cada barril incluido en la nueva capacidad de producción de un pozo. Cuando más intensivo es el desarrollo de un yacimiento, medido con la relación producción/reserva, más alto es el costo marginal unitario.

La valoración de este activo en PDVSA comprende el costo neto de depreciación acumulada y pérdidas por deterioro.

El reconocimiento final en PDVSA está comprendido por la ganancia o pérdida. La ganancia o pérdida generada de la venta o desincorporación de un activo de las propiedades, plantas y equipos, se determina por la diferencia entre el monto recibido en la venta o desincorporación, si existe, y el valor neto en libros del activo, y es reconocida

como parte de los otros egresos, neto en los estados consolidados de resultados integrales.

Los costos posteriores como los de mantenimiento mayor o de una reparación general, así como los de reemplazo de partes significativas de las propiedades, plantas y equipos, se capitalizan en los casos en que es posible que los beneficios económicos futuros incorporados fluyan a PDVSA y su costo pueda ser medido de forma fiable; son depreciados en el período estimado comprendido entre el mantenimiento o reemplazo y el próximo. Los desembolsos por mantenimiento, reparaciones y renovaciones menores efectuadas para mantener las instalaciones en estado operativo normal se cargan a gastos.

El rubro de propiedad, planta y equipo no presenta diferencias significativas en las normas de PEMEX y PDVSA.

6.2. Depreciación

PEMEX realiza los cálculos de depreciación de acuerdo a la NEIFGSP 015 “Norma para el registro contable del activo fijo” [23], que aunado a la interpretación de los estados financieros de PEMEX [4], y PDVSA [24], que en términos generales comprenden los siguientes procesos:

En PEMEX, el reconocimiento se realiza a partir del primer mes de operación y el método de valoración es el de línea recta en función al valor actualizado de los activos y a tasas acordes con su vida útil estimada por valuadores independientes. La amortización de los pozos se determina en función a la vida comercial estimada del campo al que pertenece considerando la relación existente entre la producción de barriles de petróleo equivalente del período y las reservas desarrolladas del campo determinadas al inicio del año.

En PDVSA, el reconocimiento comprende a la propiedad, planta y equipo que luego del transcurso del tiempo, sea utilizada o no, el activo pierde valor. La valoración se realiza a por el método de unidades producidas por campo, con base las reservas probadas desarrolladas, las cuales comprenden las cantidades de petróleo crudo y gas que pueden ser recuperadas de los pozos existentes, con equipos y métodos actualmente en uso. Las tasas usadas se revisan anualmente, con base en un estudio de reservas, y se aplican en forma retroactiva al inicio del año. Los costos capitalizados de las demás propiedades, plantas y equipos se deprecian durante su vida útil estimada, principalmente, utilizando el método de línea recta. Los terrenos no se deprecian. Las propiedades, planta y equipos se deprecian desde las fechas en que son instaladas y se encuentran listas para su uso, o en el caso de aquellos construidos por cuenta propia, desde la fecha en que el activo está terminado y listo para su uso.

El rubro de depreciación no presenta diferencias significativas en las normas de PEMEX y PDVSA.

6.3. Inventarios

En PEMEX, el reconocimiento se realiza de acuerdo a NIFG 012 “Inventarios. Norma de información financiera gubernamental” [25], justamente al momento que ingresan a los tanques de almacenamiento y la valoración del inventario para exportación se valora al menor de estos dos valores: a su costo o al valor de mercado, mientras que el inventario del petróleo para consumo nacional se valora a su valor de realización conforme a los precios de los productos en el mercado internacional, ambos al cierre del ejercicio. En PDVSA, el reconocimiento también se realiza cuando el petróleo ingresa a los tanques de almacenamiento y su valoración se realiza por el método del promedio móvil.

El rubro de inventarios si presenta diferencias significativas en la valoración de inventarios, porque el valor de mercado que propone PEMEX es mayor al valor de su costo y por lo tanto existe una sobreestimación del inventario del crudo en comparación al valor de los inventarios presentados en PDVSA, siendo una de las posibles razones que justifican la diferencia del costo del barril extraído en comparación a PDVSA, sin embargo, los métodos de valoración empleados por PEMEX son aceptados en las IASB [5].

6.4. Beneficios a empleados

En PEMEX, se adoptó la Norma de Información Financiera (NIF) D-3 “Beneficios a los empleados”, [26] cuyo principal objetivo es reconocer los beneficios acumulados por pensiones, primas de antigüedad, entre otros, a que tienen derecho los empleados, para cada ejercicio económico, la cual tiene carácter obligatorio. Sin embargo, la NEIFGSP 008, “Reconocimiento de las Obligaciones al Retiro de los Trabajadores de las Entidades del Sector Paraestatal” [27], siendo obligatoria siempre y cuando no implique la determinación de un resultado del ejercicio de naturaleza desfavorable (pérdida). En PDVSA, los beneficios a empleados se realizan de acuerdo a los criterios de la Ley Orgánica del Trabajo [28] y a los beneficios contractuales petroleros, conforme a lo dispuesto en la NIIF, y los beneficios indicados por PEMEX son cancelados al terminar la relación laboral.

En el rubro de beneficios a empleados, no existen diferencias significativas entre PEMEX y PDVSA, porque aunque no sean canceladas al trabajador de la misma manera, son erogaciones que se registran al momento en el que ocurren, y que sólo conciernen a las partidas del efectivo y sus equivalentes para el pago a los trabajadores.

6.5. Costo de la producción vendida

El costo de lo vendido se determina en forma global sumando los inventarios al inicio de cada del año, el costo de operación de los campos petroleros, las compras de productos, y deduciendo el valor de los inventarios de final del año. En PEMEX, incluye el valor de la depreciación y amortización asociadas con los activos utilizados en la operación, así como el gasto asociado con la reserva para costos futuros de abandono de pozos, mientras que en PDVSA, no incluye el valor de la depreciación y amortización, y tampoco incluye el gasto de pozos de abandono, porque se cargan a otros costos, por lo tanto, el costo unitario del barril extraído por PEMEX está por encima del arrojado por PDVSA.

6.6. Gestión operacional

PEMEX y PDVSA realizan dos tipos de presupuestos. El primero es uno de operaciones, que consiste en proyectar los desembolsos y demás erogaciones que se realizarán en un período determinado con miras a garantizar la continuidad operacional de las operaciones en relación a los pozos activos de los que se extrae el petróleo. El segundo es un presupuesto de inversiones, en el cual se realizan erogaciones con miras a incrementar la propiedad, planta y equipo –activo fijo–, y de esta manera elevar la producción y por ende, a los ingresos financieros.

En PEMEX, los dos tipos de presupuestos se exigen en la NEIFGSP 002 “Norma contable para el registro contable de las cuentas de orden presupuestarias de ingresos y egresos” [29]. Aunque PEMEX se encuentra en proceso de transición, se presume seguirá utilizando estos dos presupuestos. En PDVSA, estos tipos de presupuestos no se encuentran normados documentados en el Manual de Políticas y Procedimientos de PDVSA.

En el rubro de la gestión operacional, no existen diferencias significativas en los procedimientos que realizan ambas organizaciones.

6.7. Consolidación financiera

En PEMEX, la consolidación financiera exigida por las NIIF [5] abarca la cadena de valor que comprende las secciones de exploración, producción, refinación y mercadeo. En PDVSA, se excluye la sección de refinación porque ésta es realizada por otra empresa pública denominada "Petroquímica de Venezuela, S.A" (PEQUIVEN). Por lo tanto, para lograr la comparación del costo unitario del sector extractivo de ambas organizaciones, PEMEX debería excluir la etapa de refinación y gran parte de la etapa de mercadeo.

El rubro de consolidación financiera es la categoría que concierne el indicador del costo unitario del sector extractivo, por los desajustes en la etapa de la cadena de valor que incluye PEMEX y que excluye PDVSA, imposibilitando la comparación de la eficiencia de estas organizaciones.

6.8. Debilidades de las normas contables que conciernen el costo unitario del sector extractivo petrolero

De acuerdo a Ferrater [11], las normas no describen las cosas como son, sino cómo deben ser, es decir, la manera en que el ser humano debe pensar individualmente, por tal motivo, las normas contables comprenden las especificaciones de cómo deben registrarse los asientos contables de cuentas específicas, sin capacidad para mejorar el indicador del costo unitario del sector extractivo petrolero porque se restringe la toma de decisiones, y no incluyen la participación activa del ser pensante, ni la construcción del conocimiento contable, ni enriquece la toma de decisiones, ni el altruismo social, por lo tanto, la metodología de las normas no garantiza el éxito de una organización, reconociendo la necesidad de aplicar la normas desde una nueva perspectiva internacional que ayude a la explicación del comportamiento de un fenómeno de los costos.

7. Internormatividad de los costos sociorgánicos en el sector extractivo petrolero

La construcción de la aproximación teórica de la internormatividad de los costos socioorgánicos, pretende ampliar un sistema complejo de conocimientos, saberes y prácticas contables que incluye los siguientes elementos a la luz del construccionismo del imaginario social:

7.1. Internormatividad

El concepto de las normas forman parte de la modernidad positivista porque no consideran el pensamiento del ser pensante, por eso esta investigación propone una aproximación novedosa "normatividad", la cual consiste a que el ser pensante forma parte de la realidad y procura la explicación del comportamiento de un fenómeno, para emerger una toma de decisiones adecuada. Se presumen dos tipos de normatividad: la intranormatividad, que se refiere a las normativas propias de cada organización y que emergen por las operaciones propias de cada negocio; y la internormatividad, que se refiere a las normas comunes que tienen las organizaciones a nivel internacional.

Si el sentido común de las bases jurídicas fue regular la convivencia social, la internormatividad debe tener esta naturaleza, como un modelo de coexistencia humana, que tiene por objeto el comportamiento intersubjetivo, o sea el comportamiento recíproco de los hombres entre sí. De acuerdo a Castoriadis [31], el ser pensante percibe dos maneras de ver la contabilidad (deductiva e inductiva), pero imagina a la contabilidad con perspectiva de costos socioorgánicos para alcanzar el altruismo social. Se interpreta que la normatividad posee tres planos epistemológicos a la luz de la construcción del imaginario social, entendiendo que la epistemología comprende el estudio del conocimiento científico, de acuerdo a Chávez [32]:

- a. *Contabilidad deductiva*, donde el fenómeno contable ha sido regulado por normas que evitan los juicios de valor en el marco conceptual, validando sus argumentos jurídicos en relación a la experiencia vivencial de la praxis contable. En este nivel de pensamiento, el ser humano forma una imagen jurídica de las normas, donde hay que obedecer para no ser castigado.
- b. *Contabilidad inductiva*, donde la obtención de normas contables puedan establecerse para propósitos concretos de los sistemas contables a fin de conseguir la finalidad pretendida. En este nivel de pensamiento, el ser humano abre su pensamiento hacia una imaginación jurídica, donde es posible crear normas para mejorar una situación específica, como un orden social.
- c. *Contabilidad de abducción social*, donde las normas contables no existe sino la internormatividad contable para propósitos de sistemas económicos y sociales. En este nivel de pensamiento, el ser humano amplía su mente hacia la imaginación continua y en forma colectiva, es decir hacia el imaginario social, dando un carácter colectivo para el beneficio de la humanidad. No se considera el orden social, porque el mundo presenta cambios continuos que desordenan el orden anterior, por lo tanto se presume como un uróbuos metafórico de nunca acabar porque todo es mejorable. Las organizaciones deben adaptarse a los cambios y no a las normas, eso se conoce como internormatividad social.

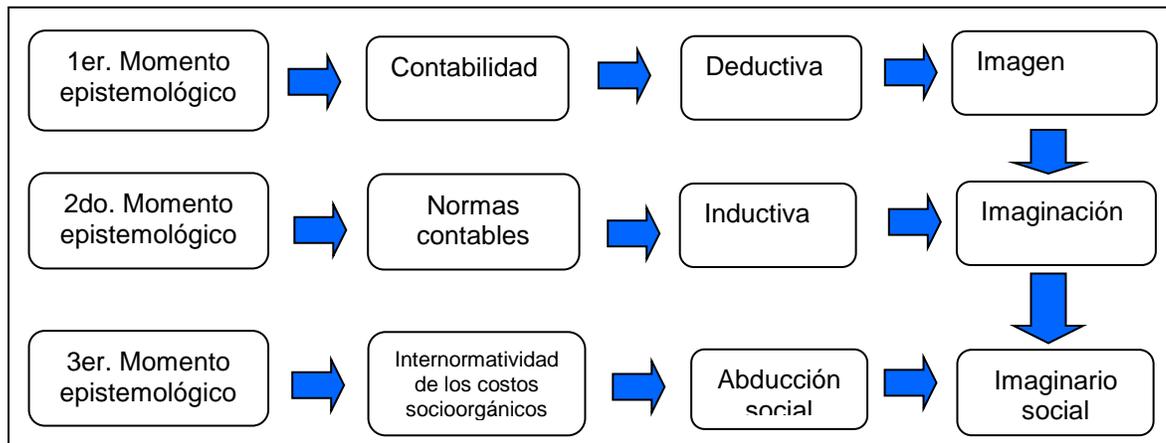
7.2. Costos socioorgánicos

Hasta los momentos, los costos son percibidos de acuerdo a lo apuntado por Horngren, C; Foster, G; y Datar, S [30] como los recursos que se sacrifican para poder recibir beneficios económicos, generalmente asociados al proceso productivo. Pero al agregar la postura epistemológica “socioorgánica”, se amplía la significación simplista y tradicional de los costos, porque según Ferrater, J [11], lo orgánico se refiere a lo vitalicio, a lo que tiene vida propia por sí mismo, pero lo socioorgánico se refiere a la construcción del conocimiento que se realiza de manera colectiva, y que considera un aporte a la sociedad, por lo tanto, los costos socioorgánicos, se refieren a los costos que el ser pensante calcula y vive con otros seres pensantes interesados en arrojar una toma de decisiones para el bienestar de la colectividad. Se presume que los costos socioorgánicos se ubican en el tercer nivel de pensamiento de la internormatividad.

7.3. Sector extractivo petrolero

La internormatividad de los costos socioorgánicos debe procurar un punto de convergencia en el sector extractivo petrolero, es decir, debe normarse la libertad de la conciencia creadora para optimizar los costos mediante los seres que son capaces de hacerlo, relacionándolos de la imagen a la imaginación y de la imaginación al imaginario social. (Ver cuadro 2).

Cuadro 2: Internormatividad contable en el sector extractivo petrolero [11, 30-32]



8. Consideraciones finales

Los avances científicos de índole contable-cualitativo encontrados en la investigación son los siguientes: hasta ahora, el ser humano se limitó a un modelo contable que codifica un solo modo de pensar: la dicotomía contable -debe y haber- con el lenguaje “cuadrado” porque la sumatoria de las cantidades del debe son iguales a las del haber, asimilando una lógica como conjunto de signos no interpretados que carecen de normas que coadyuven al altruismo social que es su naturaleza misma.

Las bases jurídicas profundizaron discursos de control en lugar de la promoción social, conllevando a que la contabilidad sea aritmética, sin tener cualidades sociales, y a restricciones en la creación del conocimiento contable científico, de lo que se interpreta que si no se puede medir lo social, tampoco se puede normar, porque las leyes jurídicas no regulan la razón cualitativa de la contabilidad.

Esta investigación no sólo promueve la homologación de las normas contables para cumplir objetivos normativos del IASB, sino que pretende que el ser pensante en la contabilidad sea capaz de revolucionar el conocimiento contable mediante la libertad del imaginario social de su pensamiento, que al estar en el diálogo con otros seres pensantes lograría la construcción social del conocimiento contable, por lo tanto, se procura:

- En relación a los momentos ontológicos del costo unitario, se justifica la presencia de bases jurídicas en la contabilidad que permiten regular su existencia, porque se presume que sin estos fundamentos, la contabilidad no sería objeto de atención en la praxis profesional, ni en la educativa, ni en la comunidad científica. Por lo tanto, la regulación jurídica prevista hasta el momento, al carecer de altruismo social y de enriquecimiento científico, debe retomar su concepción original, porque el logro de la convivencia social mexicana y venezolana se orienta hacia la construcción de un nuevo conocimiento socioorgánico, es decir, la toma de decisiones que no estén destinadas únicamente hacia el lucro de las organizaciones sino hacia la trascendencia del altruismo social.
- En cuanto a las debilidades de las normativas de PEMEX y PDVSA, se percibe la necesidad de nuevas aproximaciones teóricas de normatividad contable de los costos unitarios. Al respecto, se presume que la trascendencia de la normatividad contable debe ser internacional porque los cambios culturales pueden acrecentar la socio construcción del imaginario social del ser pensante en la contabilidad y por ende repercutiría en el conocimiento contable, es decir, la construcción del conocimiento no debe ser individual sino que debe ser socialmente construida mediante la internacionalización contable.

- En referencia de las nuevas aproximaciones teóricas en relación a las normativas de costos unitarios, se interpreta que las normas requieren de un cambio en su concepción contable, es decir, la activación del imaginario social dirigido hacia la internormatividad porque se amplían las capacidades del ser pensante como ser capaz y transformador en forma colectiva con México y Venezuela. Estas normas requieren una internormatividad, porque el basamento jurídico debe promover la construcción de nuevas herramientas dirigidas hacia la toma de decisiones con epistemología socioorgánica, es decir, la contabilidad debe repensar su manera de actuar hacia el altruismo social, sobre todo, en el sector extractivo petrolero que permite la generación de altos ingresos financieros, cuya recolección debe estar destinada hacia las primeras necesidades de la población mexicana y venezolana: salud, educación, vivienda, entre otros.
- La utilidad de esta investigación en la praxis contable de los costos está destinada a la reformulación de las NIIF con miras a incluir dos aspectos: la forma de tomar las decisiones con altruismo social y la construcción del conocimiento científico mediante la interpretación de los fenómenos contables.

9. Referencias

- [1] OPEP. (2011). Base de datos estadística. [En línea] Disponible en: <http://www.opec.org/opec_web/en/>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [2] PEMEX. (2007). *Estados financieros*. [En línea]. Disponible en: <<http://www.pdvsa.com/interface.sp/database/fichero/free/3270/244.PDF>>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [3] PDVSA. (2007). *Estados financieros*. [En línea] Disponible en: <<http://www.pdvsa.com/interface.sp/database/fichero/free/3270/244.PDF>>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [4] PEMEX. (2011). *Estados financieros auditados*. [En línea] Disponible en: <http://www.ri.pemex.com/files/content/5_ESTADOS_FINANCIEROS_CONSOLIDADOS1.pdf>, consultada realizada el día: 16 de junio de 2012.
- [5] Internacional Accounting Standards Board. (2005). Normas internacionales de Información Financiera. España: CISS (traducción oficial realizada por CISSPRAXIS).
- [6] Hoogervorst, H. (2012). *Futura agenda del IASB y la estrategia*. Entrevista realizada al presidente del IASB. [En línea]. Disponible en: <<http://www.nicniif.org/home/novedades/el-presidente-de-iasb-hans-hoogervorst-discute-la-futura-agenda-del-iasb-y-la-estrategia.html>>, consultada: 15 junio 2012.
- [7] Ricoeur, P. (2006). Tiempo y narración III. Siglo XXI editores, S.A. Cuarta edición en español. España.
- [8] Hurtado, J. (2000). *Metodología de la investigación holística*. Instituto Universitario de Tecnología Caripito, Servicios y proyecciones para América Latina.
- [9] Martínez, M. (2004). *Ciencia y arte en la investigación cualitativa*. Editorial Trillas. Venezuela.
- [10] Peña, A. (2012). Investigación libre IV. Seminario doctoral suministrado en el Doctorado en Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. Venezuela.
- [11] Ferrater, J. (1994). *Diccionario de filosofía*. Editorial Atlante. España.
- [12] Real Academia Española. (2012). Palabra consultada: historia. [En línea]. Disponible en: <<http://lema.rae.es/drae/?val=historia>>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [13] Rodríguez, A. (2009). El problema de la verdad científica. Mimemos filosóficos de la asignatura Epistemología de la contabilidad. Doctorado en Ciencias Contables. Universidad de Los Andes.

- [14] Hessen, J. (1975). *Teoría del conocimiento*. Editorial Losada. España.
- [15] Santa Biblia. (1960). Versión Reina-Valera.
- [16] Weber, M. (2008). *La ética protestante y el espíritu capitalista*. Ediciones Península. Barcelona, España. Traducido por Luis Legaz Lacambra en 1969.
- [17] Viloria, N. (2001). *Epistemología de la ciencia contable*. Revista Actualidad Contable FACES. Universidad de Los Andes. Enero-Junio, año/vol 4, número 004. pp 63-71.
- [18] Paccioli, L. (1494/1991). *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*. Universidad Autonoma de Nuevo Leon.
- [19] Metcalfe, H. (1885). *Cost industrials*. [En línea]. Disponible en: <http://www.archive.org/stream/costofmanufactur00metcrich/costofmanufactur00metcrich_djvu.txt>, consultada: 27 de diciembre de 2012.
- [20] Hamilton, A. (1886). *Production Factors in Cost Accounting and Works Management*. Anro Pres Inc. Estados Unidos. [En línea]. Disponible en: <<http://books.google.co.ve/books?id=ugDKG3F6tloC&printsec=frontcover&dq=Production+Factors+in+Cost+Accounting&hl=es#v=onepage&q=Production%20Factors%20in%20Cost%20Accounting&f=false>>, consultada: 27 de diciembre de 2011.
- [21] Cañibano, L.; Túa, J.; y López, J. (1985). *Naturaleza y filosofía de los principios contables*. Revista española de financiación y contabilidad. vol XV, no. 47, pp. 293-355.
- [22] Mancilla, M. (2012). *Contabilidad internacional*. Apuntes de la asignatura "Contabilidad internacional", facilitado por la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela.
- [23] NEIFGSP 015. "Norma para el registro contable del activo fijo". [En línea]. Disponible en: <http://www.normateca.gob.mx/Archivos/41_D_1488_24-12-2007.pdf>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [24] PDVSA. (1988). Manual de Políticas y Procedimientos de Finanzas. Documento de publicación interna.
- [25] NIFG 012. (2011). "Inventarios. Norma de información financiera gubernamental". [En línea]. Disponible en: <http://www.normateca.gob.mx/Archivos/65_D_2857_18-10-2011.pdf>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [26] NIF D-3. (2008). "Norma de Información financiera: Beneficios a los empleados". [En línea]. Disponible en: <http://www.imef.org.mx/publicaciones/boletinstecnicosorig/BOL_02_08_CTN_SS.PDF>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [27] NEIFGSP 008. "Reconocimiento de las Obligaciones al Retiro de los Trabajadores de las Entidades del Sector Paraestatal". [En línea]. Disponible en: <<http://www.normateca.gob.mx/documento.php?Clave=2460>>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [28] Ley orgánica del trabajo. (2012). Venezuela.
- [29] NEIFGSP 002. "Norma contable para el registro contable de las cuentas de orden presupuestarias de ingresos y egresos". [En línea]. Disponible en: <http://www.normateca.gob.mx/Archivos/41_D_1474_21-12-2007.pdf>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [30] Horngren, C.; Foster, G. y Datar, S. (2006). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. Pearson Prentice Hall. México.
- [31] Castoriadis, C. (1999). *Figuras de lo impensable: las encrucijadas del laberinto*. Frónesis. Cátedra Universitat de Valencia. España.
- [32] Chávez, M. (2009). *Epistemología contable*. Seminario doctoral suministrado en el Doctorado en Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. Venezuela.

Análisis de las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad (VEN-NIIF)

Carmen Haydeé Peña Molina
Docente
E-mail: carmenhaydee29@hotmail.com
Doctorante
Programa doctoral de Ciencias Contables
Facultad de Administración, Contaduría y Economía
Universidad de los Andes
Mérida, Venezuela

[Recibido: Septiembre 26, 2012, Aceptado: Noviembre 25, 2012](#)

Resumen

El presente artículo es producto de una investigación, cuyo objetivo fue analizar las diferencias existentes entre las normas internacionales de información financiera (NIIF) y las normas emitidas por la FCCPV, denominadas VEN-NIF. Tales diferencias consisten en: (1) reservas en la aplicación de algunas disposiciones contenidas en las NIIF, y (2) tratamientos particulares para Venezuela.

En Venezuela, la adopción de las NIIF fue acordada en enero de 2004 por un Directorio Nacional Ampliado (DNA) de la FCCPV, organismo gremial que agrupa a los Contadores Públicos venezolanos. En el evento gremial se acordó establecer un programa de adopción que incluyó el análisis de tales normas con la finalidad de ajustarlas al marco jurídico y entorno económico particular del país, y un programa para la formación de los Contadores Públicos venezolanos.

En la actualidad, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela denominados VEN-NIF incluyen los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que se señalan en el párrafo 7 del Boletín de Aplicación no. 8 versión 0. Los BA VEN-NIF son importantes y necesarios de estudiar debido a que establecen algunas reservas y tratamientos particulares, que en definitiva, constituyen las diferencias entre las NIIF y los VEN-NIF.

La presente investigación se encuentra enmarcada dentro de una investigación de carácter analítico-descriptiva, la cual consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas. En nuestro caso particular, se intenta identificar los casos particulares en los cuales la norma local difiere con los estándares

internacionales. Esto ayudará a los usuarios de la información preparada de conformidad con los VEN-NIF, a determinar el efecto que de tales diferencias puedan derivar.

Palabras clave: Principio, globalización, Normas Internacionales de Información Financiera, Boletines de Aplicación.

Analysis of the differences between the international of financial reporting standards (IFRS) and the accounting principles (VEN IFRS)

Abstract

This article is the result of an investigation aimed at analyzing the differences between International Financial Reporting Standards (IFRS) and the regulations issued by the FCCPV, called VEN-FRS. These differences include: (1) reserves in the application of certain provisions of IFRS, and (2) specific treatments for Venezuela.

In Venezuela, the adoption of IFRS was agreed in January 2004 for a National Directory Expanded (DNA) of the FCCPV, union organization which groups the Venezuelan Public Accountants. In the event union agreed to establish an adoption program that included the analysis of such standards in order to fit the legal and economic environment of the country particularly, and a program for the training of Venezuelan Public Accountants.

At present, the Generally Accepted Accounting Principles in Venezuela VEN-called NIF include Application Bulletins (BA VEN-FRS), as outlined in paragraph 7 of the Application Bulletin no. 8 version 0. The BA VEN-FRS are important and necessary to study because they provide some reservations and particular treatments, which ultimately are the differences between IFRS and VEN-FRS.

This research is framed within an investigation of an analytical-descriptive, which is to get to know the situations prevailing customs and attitudes through the exact description of the activities, objects, processes and people. In our particular case, we try to identify the particular cases in which different local standards with international standards. This will help users of the information prepared in accordance with VEN-FRS, to determine the effect of such differences may arise.

Keywords: Top, Globalization, International Financial Reporting Standards, Application Bulletins.

Introducción

En la actualidad se está desarrollando un proceso de armonización de normas de contabilidad en el contexto internacional, orientado principalmente a: (1) eliminar las barreras con las que tropieza la presentación de información financiera comparable en ese mismo contexto internacional, y (2), a que la información financiera sea transparente y de alta calidad. Esta armonización gira en torno al proceso de adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Información Financiera, o a que las mismas sirvan de base para la formulación de las normas nacionales.

En este contexto esta investigación cobra relevancia, ya que pretende ubicar este fenómeno social como resultado de los cambios impuestos por la globalización y desde allí mirar las repercusiones que se han producido en la normativa contable y su estandarización en el caso Venezolano.

En este sentido, se presenta interesante explorar cómo han sido los cambios que han ocurrido en la normativa contable en el caso particular de Venezuela desde el modelo anterior (VENPCGA) al modelo contable (VEN-NIF) desde el 2008 para grandes entidades (GE) y a partir del 2011 para pequeñas y medianas entidades (PYMES), un modelo con ciertas reservas y tratamientos particulares respecto a las normas internacionales de información financiera.

Problematización de la armonización de la Normativa Contable

Cuando preparamos información financiera se requiere que ésta sea de alta calidad, útil, comparable, para ello es necesario que sea preparada con postulados y principios básicos de aceptación general.

Ahora bien, a nivel mundial se están produciendo una serie de fenómenos tales como la globalización la cual se materializa en la integración de mercados, modernas formas de hacer negocios y los nuevos criterios para la valoración de activos y pasivos, los cuales involucran a la contabilidad y hacen que ésta se vea obligada a adecuarse a las nuevas necesidades y circunstancias que son cada vez más exigentes, es decir, que las bases, principios y postulados utilizados para emitir información financiera también deben ir evolucionando.

El fenómeno de la globalización tiene marcada influencia en la contabilidad, puesto que la involucra y afecta haciéndola innovar y mantenerse en constante cambio para adecuarse a las también cambiantes circunstancias. La globalización demanda el intercambio de información financiera internacional entre los distintos mercados e interesados, que sea útil para la toma de decisiones económicas. En este sentido, la contabilidad solo podrá cubrir las necesidades de los interesados en la medida que se prepare con base a un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, tal como está señalado por las mismas NIIF.

Hasta hace aproximadamente unos diez años, la tendencia en los distintos países, sobre todo en América Latina, fue que los gremios de contadores u órganos del propio gobierno, se encargaban de emitir los principios y normas para la preparación de información financiera, las cuales en variadas circunstancias ofrecían alternativas y diferencias para el reconocimiento y medición, con lo cual algunas eran más conservadoras que otras, y aunque en apariencia parecieran ser de similares características, en realidad eran causa de inconsistencias y de dificultad para la comparación de la información presentada, en especial por el manejo interesado de los preparadores de esa información.

Desde su creación, la FCCPV asumió el compromiso como emisor de normas de contabilidad, aún cuando algunos organismos reguladores, entre ellos los del mercado de capitales, la banca, los seguros y las cooperativas, emitieron normas para las entidades bajo su regulación. Hecho este que hizo más compleja y difícil la situación.

Esta diversidad normativa, tanto en el contexto local como internacional, fue creando la necesidad de armonizar y estandarizar las normas contables que rigen en la preparación de información financiera. Resultado de esa necesidad, se ha observado que en la última década los diferentes países se han ido uniendo al proceso de adopción o de adaptación de las normas internacionales de información financiera.

La FCCPV, como un órgano emisor de normas de contabilidad nacional, emitió las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnica (PT), conocidos como VENPCGA, que estuvieron vigentes hasta el año 2007 años para las grandes entidades (GE) y 2010 para las PYMES. Estas DPC y PT eran escasas y no

contemplaban los criterios necesarios para valorar y presentar información en algunas transacciones y partidas, por lo que en la DPC no. 0, Normas básicas y principios de contabilidad (2002), se estableció un orden de supletoriedad en el sentido de que cuando un aspecto contable no estaba contemplado en las DPC o PT, se aplicaría supletoriamente, en primer lugar, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) por lo que en el caso de Venezuela no es nuevo la aplicación de los estándares internacionales.

Ahora bien, la adopción de las normas internacionales de información financiera como marco contable venezolano se acordó, como se dijo anteriormente, en un Directorio Nacional Ampliado (DNA) de la FCCPV celebrado en la ciudad de Acarigua, en enero del año 2004.

Es importante destacar que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) incluye tanto a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y sus interpretaciones (SIC) emitidas por el disuelto Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés), como a las propias NIIF y sus interpretaciones, es decir, las CINIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés) organismo este que sustituyó al IASC en 2001.

Sin embargo, las NIIF son generales y pueden ser adaptables a las características particulares de la mayoría de los países, de manera que puedan aplicarse como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), siempre y cuando no sean contradictorias con el ambiente económico y con disposiciones legales de casos particulares. En el caso de Venezuela existe una adopción condicionadas de tales normas como queda establecido en el párrafo 9 del Boletín de Aplicación de los VEN-NIF no. 0 en su versión no. 5 donde expresa:

Las normas de carácter mundial pueden no contemplar aspectos específicos de Venezuela, por lo que pueden existir razones de tipo legal, económicas o técnicas que conlleven a la adopción condicionada o a la no adopción de alguna NIIF como principio de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, por tal motivo se hace necesaria la revisión de cada una de ellas para analizar los impactos de su aplicación en el entorno económico venezolano [1].

De manera que para que en Venezuela las NIIF se conviertan en PCGA deben ser sometidas a un análisis exhaustivo sobre su aplicación en el país y sometidas a consulta. Posterior o simultáneamente, la Federación promulgará Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF) que junto con las NIIF acordadas también forman parte los VEN-NIF, de uso obligatorio para la preparación y presentación de información financiera.

De lo anterior podemos concluir, que si bien es cierto que en Venezuela se decidió la adopción de las NIIF, también lo es que se ha realizado un proceso de revisión y auscultación de cada una de ellas antes de que pasen a formar parte de las VEN-NIF, por lo que se afirma que en Venezuela existe una adopción condicionada o con reservas. De tal manera que existen casos en los cuales la FCCPV ha establecido reservas y tratamientos particulares a través de los BA VE NIF, con lo se busca evitar colisiones con la legislación del país y armonizar con su situación económica y algunos aspectos técnicos a fin que este conjunto de normas sean de aplicación en el país.

Tipo de investigación

El tipo de investigación aplicada a este estudio es una investigación de tipo cualitativo puesto que el análisis que se realiza requiere la profundización de datos, análisis interpretativo de la información que se obtiene a lo largo de la investigación, dándole un enfoque a la realidad actual.

Las investigaciones que se enmarcan dentro de la metodología cualitativa, son aquellas que se basan principalmente en principios teóricos, lo que para esta investigación particularmente la hermenéutica como principio teórico cobra importancia, debido a la interpretación de normas particulares. Además la recolección de datos no cuantitativos describe una realidad tal como se experimenta.

Esta investigación también se ve enmarcada dentro de una investigación de carácter descriptiva, ya que describe situaciones y eventos particulares. Esto es, decir cómo es y se manifiesta determinado fenómeno. En esta investigación las diferencias se clasifican como reservas y tratamientos particulares entre las NIIF y las VEN-NIF. Sin embargo, esta clasificación entre reservas y tratamientos particulares es personal de la investigadora y pudiera ser objeto de criterios diferentes.

El tipo de investigación permite describir la situación actual los BA VEN-NIF vigentes emitidos por la FCCPV, y que forman parte de los VEN-NIF, de tal modo que se pueda puntualizar en las similitudes o discrepancias entre ambas normas.

Dentro de esta investigación surgen ciertas preguntas que orientan los objetivos y ayudan a alinear la investigación:

- ¿Cuál es el conjunto de normas que forman los PCGA en Venezuela (VEN-NIF)?
- ¿Existen diferencias entre las VEN-NIF y las NIIF?
- ¿En qué aspectos se diferencian las VEN-NIF de las NIIF?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Analizar las diferencias entre los PCGA en Venezuela (VEN-NIF) con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Objetivos específicos

- Estudiar la composición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)
- Indagar sobre la existencia de diferencias entre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)
- Analizar las diferencias entre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

Fuentes de la investigación

Las fuentes de investigación en esta investigación es documental, ésta constituye un procedimiento científico, un proceso sistemático de indagación, recolección, organización, análisis e interpretación de información o datos en torno a un determinado tema.

En esta investigación se recurrió a investigaciones secundarias, por estar éstas conformadas por medio de libros, revistas, artículos científicos publicados, tesis de investigación, literatura gris, que cumplen los requerimientos de búsqueda de información. Las fuentes utilizadas para la elaboración de este estudio son confiables puesto que contienen datos provenientes de investigaciones formales y publicaciones emitidas por cuerpos normativos en materia contable en el país.

Sin embargo, tal y como afirman Taylor y Bogdan [2], lo que investiga la metodología cualitativa, el modo en que lo estudia y la forma en que se interprete lo estudiado, depende de la perspectiva teórica empleada.

Antecedentes

El ordenamiento jurídico venezolano y en particular el tributario, establece ciertas formalidades para la contabilidad que deben llevar los comerciantes, las normas más relevantes para este estudio están el Código de Comercio, el Código Orgánico Tributario y La Ley de Impuesto Sobre la Renta. El primero de éstos, el Código Comercio, norma legal de bastante antigüedad puesto que fue promulgado en año 1955, establece formas escritas, de registro de cifras, y requerimientos legales que debe llevar la contabilidad en cualquier entidad mercantil. Sin embargo, el mundo de los negocios ha cambiado desde la promulgación del Código, los mercados son más dinámicos, existen nuevos modelos financieros que han sido necesarios crear, para satisfacer necesidades de los usuarios de la información financiera, lo que ha conllevado a la implementación de modernas y versátiles técnicas para el registro y tabulación de la información contable, nuevos sistemas de información, así como nuevos postulados y normas, por lo que las formas de registros han dejado de ser el centro de atención.

Sin embargo, esta vieja norma establece en su artículo 304, que el “balance demostrará con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas, fijando las partidas del acervo social por el valor que realmente tengan o se les presume”. Cuando la norma se refiere al balance, en realidad remite a los estados financieros, los cuales deben informar sobre la realidad de la situación financiera y los resultados de la entidad informante.

En este sentido Mantilla Samuel (2006) enfatiza que los estados financieros dejaron de ser un objetivo en sí mismos y se convirtieron en un medio (muy apreciado si están auditados independientemente) para expresar información financiera de alta calidad, transparente y comparable [3].

La segunda norma señalada, es el Código Orgánico Tributario que en su artículo 145 establece:

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:
 - a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
- (omissis)

Por su parte, el párrafo segundo del artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que data de febrero del año 2007, establece la obligatoriedad de llevar la contabilidad de acuerdo a los principios generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela.

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, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan. Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los

comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos. [4].

En concordancia con esta disposición normativa, debe citarse al reglamento de la misma Ley de Impuesto sobre La Renta que data de septiembre de 2003, el cual establece:

A los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación a que hace referencia el artículo 67 de esta Ley, se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. [5]

De esta manera se establece la base legal de los principios de contabilidad emitidos por el organismo gremial en Venezuela, donde queda tipificado la obligatoriedad de llevar la contabilidad de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y emanados por la FCCPV.

Cada vez más, las organizaciones requieren mayor transparencia y fiabilidad en su información financiera, los mercados mundiales requieren información que pueda ser comparable, que sean elaborados por un conjunto de principios y reglas uniformes, y que sirvan de referencia bajo una perspectiva normalizadora a la hora de preparar dicha información.

Los Principios de Contabilidad

Los principios y normas de contabilidad pueden entenderse como un cuerpo normativo, un conjunto de reglas, principios, convenciones y procedimientos que definen las prácticas en contabilidad y que son aceptados por una región, un país, un conjunto de países en particular o simplemente a nivel mundial. Tua Pereda (1985) define desde una perspectiva pragmática y basada en su origen histórico, que un principio contable generalmente aceptado es “una norma o fundamento emitida por una institución con autoridad reconocida al respecto, derivada de la practica más frecuente y, por tanto, más recomendable”. [6]

Por su parte Cañibano, L. y Alberto, F. (2008) considera que un principio generalmente aceptado incluye los fundamentos básicos de nuestra disciplina, cualquiera que sea su naturaleza conceptual, como las reglas concretas, incluso las más particulares aplicables a situaciones o hechos específicos [7].

Ahora bien, cuando hablamos de principios de contabilidad desde la perspectiva de base fundamental para emitir información financiera útil, que debe mantenerse en constante transformación debemos ir un poco más allá y ubicarla desde el campo del conocimiento.

La evolución de la contabilidad siempre se ha fundamentado en postulados y principios contables, estos ha tenido su nacimiento en la práctica profesional que con el afán de unificar criterios a la hora de formular información financiera comenzó a auto regularse. En los estados Unidos de Norte América, comenzaron a dar un gran paso para la armonización de criterios en materia contable, para el año 1886 se formó la Asociación Americana de contadores Públicos (American Association of public Accountants, A.A.P.A. por sus siglas en inglés), este organismo le fue dando cada vez mayor importancia a la información contable para la actividad económica de manera general.

La Asociación Americana de contadores Públicos hizo grandes aportes sobre normalización o principios contables, entre los que podemos mencionar formas de presentación del balance según el grado de liquidez, elaboraron un compendio de significados y términos comunes, y es a partir de allí que comenzó un proceso de armonización contable cada vez mayor, que se mantiene inclusive hasta nuestros días.

Sin embargo, cada día se requiere romper con las fronteras y magnificar los principios de contabilidad de manera que sean aceptación general en cualquier país, en cualquier entidad, que pueda existir una normalización que rija la manera de presentación de la información financiera para que esta pueda ser comparable y útil. Esto ha creado la necesidad que organismos nacionales e internacionales se dediquen a estudiar no solo la doctrina sino la práctica contable y formulen normas o principios, este trabajo se viene haciendo cada vez con mayor énfasis y con el apoyo de organismos del comercio internacional, mercados de valores y otras organismos multilaterales. Tua Pereda (1985) hace referencia a que:

Es obvio afirmar que la información financiera ha seguido un proceso similar, paralelo y consecuente con la internacionalización de la actividad económica que, por tanto, se convierte en el principal motor de la regulación contable en este ámbito. De este modo, en los albores de la segunda mitad de este siglo, la profesión contable comienza a preocuparse por su organización a nivel internacional, con un propósito claro: homogeneizar en la medida de lo posible la práctica contable, al objeto de que quienes utilizan y quienes confeccionan la información financiera se beneficien de un lenguaje común o, al menos, inteligible en sus rasgos básicos en cualquier parte del mundo [6].

De manera que la tendencia en materia contable es cada día seguir y aumentar la estandarización y unificación de criterios, para que se minimicen las diferencias a la hora de presentar información financiera.

Como se señaló anteriormente, Venezuela se ha sumado a los países que buscan armonizar sus normas de contabilidad con el contexto internacional, mediante la adopción, condicionada o con reservas, de las NIIF. El condicionamiento o establecimiento de reservas ha sido el resultado de armonizar el nuevo marco normativo contable (VEN-NIF) con el ordenamiento jurídico, económico y técnico del país. Este proceso de adecuación se ha realizado a través de la emisión, por parte de la FCCPV de Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), de los cuales se han emitido a la fecha del estudio hasta el número ocho (8) de los cuales se han derogado los número uno y tres.

Los Boletines de Aplicación vigentes a la fecha de este estudio, en los cuales se establecen las reservas y tratamientos particulares para Venezuela, y que constituyen el objeto de estudio de esta investigación, son los siguientes:

BA VEN NIF	TÍTULO DE LA NORMA
0, versión cinco (5)	Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información financiera.
2, versión uno (1)	Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN NIF
4, versión uno (1)	Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el Marco de las Regulaciones Contenidas en el Código de Comercio Venezolano
5, versión uno (1)	Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de Acuerdo con VEN-NIF
6, versión uno (1)	Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME
7, versión cero (0)	Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura
8, versión cero (0)	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)”

Los BA VEN-NIF forman parte de (VEN-NIF) y, por tanto, son de aplicación obligatoria. Es en los BA VEN-NIF donde se establecen las reservas a las NIIF y los tratamientos particulares y, por tanto, donde se originan las diferencias entre las NIIF y las VEN-NIF, objetivo de esta investigación. Esta clasificación de la investigadora está sujeta a la existencia de criterios distintos.

Las reservas se encuentran en el Boletín no. 2, Criterios para el reconocimiento de la inflación en los Estados Financieros; en el Boletín N° 8, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) y el Boletín 0, versión 5, Acuerdo marco para la adopción de las normas internacionales de información financiera.

Los tratamientos particulares se establecen en el boletín N° 4, Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el Marco de las Regulaciones Contenidas en el Código de Comercio Venezolano; en el boletín no. 5, Criterio para la presentación del resultado integral total, de acuerdo con VEN-NIF; en el boletín no. 6, Criterios para la aplicación de los VEN-NIF PYMES, y en el boletín no. 7, Utilización de la revaluación como costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura. En las páginas siguientes se analiza cada uno de estos Boletines de Aplicación.

Reservas en la Aplicación de las NIIF

BA VEN-NIF 2: criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN-NIF

La inflación le resta calidad y pertinencia a la información financiera que se prepara a partir de costos históricos, de manera tal que es necesario realizar ciertos ajustes a esa información financiera para rescatar su utilidad y pertinencia. El reconocimiento de la inflación en la información financiera es una exigencia de la normativa contable en países con una moneda funcional inflacionaria. Por lo general este fenómeno es más visible en países subdesarrollados como es el caso de venezolano.

En Venezuela, el reconocimiento del efecto inflacionario en la información financiera fue requerido por el marco normativo anterior (VENPCGA), específicamente por la Declaración de Principios de Contabilidad no. 10 (DPC-10). [11] Esta norma requirió el ajuste cuando la inflación anual supere un dígito y estableció el procedimiento para realizarlo.

Con la adopción de las normas internacionales, las entidades que operen en economías hiperinflacionarias deben aplicar la NIC 29 y la Sección 31 de la NIIF para las PYMES para reconocer los efectos de la inflación en sus estados financieros. Ambas normas establecen los criterios para determinar si una entidad debe o no ajustar por inflación. Sin embargo, debido a la situación económica particular de Venezuela, la FCCPV debió redefinir tales criterios, lo cual quedó señalado en el BA VEN-NIF 2, que se aplicará conjuntamente con la normativa internacional sobre el particular.

En la NIC 29 y de manera similar la Sección 31 de la NIIF para las PYMES se establece criterios para la aplicación del ajuste por inflación, el párrafo 3 de la NIC 29 señala:

Esta Norma no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es, por el contrario, un problema de criterio juzgar cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país. [8]

Los criterios, la mayoría cualitativos, incluyen uno de carácter cuantitativo según el cual, un estado de hiperinflación ocurre cuando la tasa acumulada de inflación en tres

diciembre de 2011 o fecha inmediata posterior, fecha fijada para que las PYME presentaran sus primeros estados financieros de conformidad con VEN-NIF PYME, se condiciona la aplicación de los párrafos 35.9 y 35.10.

Las aclaratorias no son VEN-NIF, sino, un instrumento para precisar sobre la contabilización de situaciones que pudieran resultar confusas en el entorno económico y legal venezolano. Por tanto, a través de un documento que no es VEN-NIF se está limitando la aplicación de los párrafos 35.9 y 35.10 de la Sección 35 de la NIIF para las PYMES que no tampoco es un VEN-NIF.

[BA VEN-NIF 0, versión 5: Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera](#)

El objetivo de este Boletín de Aplicación es regular el proceso de adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a ser incorporados como principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

La norma exige la aplicación de las VEN-NIF por toda entidad que prepare sus estados financieros para usuarios externos o requeridos de cualquier disposición legal venezolana. Adicionalmente la norma establece el procedimiento que debe seguir la adopción de una NIIF, el cual requiere de un análisis técnico tomando en consideración el entorno económico y legal, y que puede conducir a la emisión de un Boletín de Aplicación (BA VEN-NIF) que forma parte de las VEN-NIF y, son por tanto, de aplicación obligatoria.

Del estudio de esta norma se concluye que no hay una marcada diferencia respecto a la aplicación de las NIIF, salvo que éstas no se convierten en VEN-NIF, y por tanto no serán de aplicación obligatoria, hasta que no sean aprobadas en un Directorio Nacional Ampliado de la FCCPV, después del estudio técnico y de un proceso de auscultación.

[Boletines de Aplicación que establecen tratamientos particulares](#)

[BA VEN-NIF 4: Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el Marco de las Regulaciones Contenidas en el Código de Comercio Venezolano](#)

Este Boletín tiene como objetivo aclarar la fecha de autorización de los estados financieros para el caso venezolano, virtud a que existen disposiciones en el ordenamiento jurídico relacionadas con este asunto. Como se puede observar, se trata un asunto que es un tratamiento particular solo para Venezuela y que, en ningún caso contraviene o constituye una reserva respecto a las NIIF.

El Código de Comercio establece que a la hora de presentar información financiera esta debe presentarse con anticipación a los comisarios, siendo estos los que determinan si la participación del administradores en la gestión financiera y administrativa se ha hecho libre de sesgos, sin errores significativos y de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Asimismo este código prevé el derecho que tienen los socios o accionistas de conocer los estados financieros que van a ser aprobados en asamblea con una anticipación de por lo menos 15 días a la fecha de su aprobación.

Además, el mismo código establece que es la asamblea de socios donde se discute y aprueban para su publicación definitiva los estados financieros.

BA VEN-NIF 5: Criterio para la presentación del resultado integral total, de acuerdo con VEN-NIF

La NIC 1, Presentación de estados financieros, y la Sección 5 de la NIIF para las PYMES, estado de resultado integral y estado de resultados, establecen las bases para presentar el estado de resultado integral.

Ambas normas establecen dos tratamientos alternativos para la presentación, la primera establece que el estado de resultado se presente como un único cuerpo mostrando los resultados integrales totales. La segunda, que el estado de resultado se presente en dos cuerpos. Ambas normas establecen lo que constituye los resultados integrales, y expresa que es la sumatoria de los resultados del periodo más los otros resultados integrales. Los resultados del periodo se determinan a partir de la comparación entre los ingresos devengados y los gastos causados, mientras que los otros resultados integrales contiene los ingresos y gastos no devengados ni causados aún.

En Venezuela, la ganancia o pérdida que muestra el estado de resultados es el importe que se considera para, entre otras cosas, determinar el importe de la reserva legal, distribuir dividendos, y la base para la determinación del impuesto corriente, de acuerdo al ordenamiento jurídico tributario vigente.

Por las razones señaladas la FCCPV acordó que los resultados se presentarán en cuerpos separados: uno que contenga el resultado del periodo que pudiera ser preparado según su naturaleza o función y que servirá de base para los fines legales y el otro donde se muestren los otros resultados integrales. Este último parte de los resultados del periodo y se le agregarán los otros resultados no devengados o causados, quedando así constituidos los resultados integrales totales.

Esta decisión quedó señalada en el párrafo 8 del BA VEN-NIF 8, según el cual: “Los acuerdos expresados en este boletín son de aplicación obligatoria por todas las entidades venezolanas que preparan y presentan la información financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF)” [10].

El análisis de la norma nos permite concluir que el acuerdo en ella señalado no constituye una reserva con respecto a la NIIF, sino la selección de una de las alternativas que para la presentación de los resultados integrales establecen tanto la NIC 1, como la Sección 5 de la NIIF para las PYMES.

BA VEN-NIF 6: Criterios para la aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME

En Venezuela la aplicación de las Normas Internacionales se estableció en dos etapas, una que estaba constituida por la adopción de dichas normas por las grandes entidades (GE) y otra para las pequeñas y medianas entidades (PYME). Las grandes entidades debieron presentar información de conformidad con NIIF para los ejercicios económicos que terminaron el 31 de diciembre de 2008 o fecha inmediatamente posterior; las pequeñas y medianas entidades (PYME), para el ejercicio económico terminado el 31 de diciembre de 2010 o fecha inmediata posterior. Para entonces no existía la NIIF para las PYMES.

En el BA VEN-NIF 1, Definición de pequeñas y medianas entidades, emitida en julio de 2007, hoy derogada, la FCCPV se pronunció para establecer los elementos o parámetros que se tomarían en cuenta para clasificar una entidad como grande (GE) o pequeña o mediana (PYME). Tales criterios consideraron tres elementos fundamentales: el primero estaba constituido por la rama o industria de la entidad, el segundo por los ingresos percibidos y el tercero por el número de trabajadores.

Después que en julio de 2009 se promulgó la NIIF para las PYMES, que define a las PYME como aquellas entidades que no tienen títulos de deudas o de capital que se

coticen en un mercado de valores, que por lo general son pequeñas y medianas entidades, la FCCPV aprobó su adopción, derogó el BA VEN-NIF 1 y estableciendo una prórroga hasta el 31 de diciembre de 2011 o fecha inmediata posterior, para que las PYME presenten sus primeros estados financieros de conformidad con VEN NIF-PYME. También en este BA VEN-NIF no. 6 en su versión 1, la FCCPV asumió el criterio de la sección 1 de NIIF para las PYMES para calificar una entidad como pequeña o mediana entidad, [12].

Este BA VEN-NIF expresa en su párrafo 10, que para efectos de la aplicación de los VEN-NIF a partir del ejercicio que se inicie el 01 de enero de 2010, una PYME se identifica como la entidad formalmente constituida que persiga fines de lucro, y las que no está sujeta al cumplimiento de las disposiciones relativas a la preparación de información financiera, emitidas por los entes reguladores autorizados por la legislación venezolana para ello, como lo es la Comisión Nacional de Valores, hoy Superintendencia Nacional de Valores.

Además se aclara que en el caso de las PYME, que de acuerdo con el criterio anterior clasificaron como grandes entidades (GE) y aplicaron de manera anticipada las VEN-NIF GE, podrán por acuerdo interno de la gerencia, socios o junta de administradores seguir aplicando las normas para grandes entidades, o de otra manera realizar la migración a la VEN-NIF PYME. En cualquiera de los casos debe revelarlo en las notas que acompañan los estados financieros.

Se puede apreciar que la norma lo que hace es adecuar las VEN-NIF a las nuevas circunstancias, más que establecer diferencias respecto a las NIIF.

BA VEN-NIF 7: Utilización de la revaluación como costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura

En el marco normativo anterior (VenPCGA), específicamente la declaración de Principios de Contabilidad no. 10 (DCP-10) se establece dos métodos para ajustar los Estados Financieros por efectos de la inflación, estos son el método del Nivel General de Precios (NGP) y el Método Mixto [11].

El Método Mixto consistió en sustituir, en los estados financieros previamente reajustados por el nivel general de precios (NGP), el importe de las partidas de inventarios y de propiedad planta y equipo, por el valor de mercado, reconociendo la diferencia en una partida patrimonial denominada "Resultados por tenencia de activos no monetarios" (RETANM).

El BA VEN-NIF 7 establece que las entidades que prepararon sus estados financieros de acuerdo con VenPCGA y aplicaron el Método Mixto, deberán reversar el RETANM asociado a los inventarios al inicio del período de transición. A las propiedades, planta y equipo, se les asignará como costo atribuido el importe según VenPCGA al inicio de la fecha de transición, y se reconocerá en cuenta separada en el patrimonio por el importe correspondiente al RETANM.

A la fecha de cierre del período de transición se debe determinar el importe recuperable de tales partidas y si el importe resultare menor, se reconocerá un deterioro de valor de conformidad con la Sección 27 de la NIIF para las PYMES y se reclasificada a las ganancias acumuladas la totalidad del importe correspondiente al RETANM.

El fondo del asunto, es que la norma establece el importe que se debe atribuir a las propiedades planta y equipo en la transición a las NIIF para las PYMES cuando decida aplicar el párrafo 35.10 (d) de las NIIF para las PYMES. Esta diferencia pudiera no considerarse como una reserva de las VEN-NIF respecto a las NIIF, sino una forma de determinar el valor a atribuir a las propiedades, planta y equipo mediante una revaluación según los VenPCGA.

Consideraciones finales

Dentro de las consideraciones finales podemos mencionar las diferencias más significativas entre las VEN-NIF y las NIIF identificadas en los BA VEN NIF, son las siguientes:

- a. Las VEN-NIF establecen un criterio cuantitativo distinto para reconocer los efectos de la inflación en la información financiera. NIIF establece que una economía es hiperinflacionaria, cuando la inflación acumulada en los tres últimos años se aproxima o supera el 100%. Las VEN-NIF requieren ajustar por inflación, cuando ésta alcance un dígito en el período contable.
- b. La presentación del patrimonio distinguirá entre el patrimonio histórico y su importe reexpresado.
- c. Las VEN-NIF excluye a las normas para migrar a las NIIF desde el modelo contable anterior, pero señala que debe seguirse el procedimiento en ellas prescrito para ese propósito.
- d. Las NIIF serán aplicables en Venezuela solo después de ser aprobadas por un Directorio Nacional Ampliado, después de su discusión y un período de auscultación de 30 días.
- e. Las VEN-NIF establece el momento en que los estados financieros se consideran aprobados para su publicación, en armonía con disposiciones legales.
- f. Las VEN-NIF establece que el estado de resultados integrales se presentará en dos estados separados: un estado de resultados del período y un estado de resultado integral.
- g. Las VEN-NIF establecen criterios para la aplicación de los VEN-NIF PYME.
- h. Las VEN-NIF establecen que el costo que se atribuya conforme a lo establecido en el párrafo 35.10 (b) de las NIIF para las PYMES, a las propiedades, planta y equipo, a la fecha de transición, para las entidades que aplicaron el Método Mixto para ajustar por inflación según VenPCGA, será el Importe según VenPCGA al inicio de la fecha de transición.

Presentación de los resultados

Se puede afirmar como consideraciones finales derivadas de esta investigación, las siguientes:

1. Al armonizar las normas contables venezolanas con las NIIF, se derriban fronteras y se eliminan barreras que impidieron la comparación de la información financiera de las entidades no solo entre ellas, sino, con diferentes entidades de la misma rama o actividad.
2. Aún cuando en Venezuela se ha establecido un cuerpo normativo contable (VEN-NIF), con base en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se puede observar que éstas están sujeto a las condiciones establecidas en los Boletines de Aplicación.
3. Sin embargo, el objetivo de los BA VEN-NIF es el de adecuar la aplicación de las NIIF al marco jurídico y entorno económico venezolano. Y se puede apreciar, que en conjunto tales condicionamientos no constituyen diferencias que puedan ser calificadas como "importantes", respecto a las NIF.

Referencias

- [1] FCCPV. (2011). Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (BA VEN-NIF no. 0) en su versión no. 5.
- [2] Taylor, . y Bogdan, . (1996). Introducción a los métodos científicos de investigación. La búsqueda de significados. Barcelona España: Paidós.
- [3] Mantilla, S. (2006) Información Financiera IFRS (NIIF). Colección de textos universitarios. Primera Edición: Bogotá, D.C.

- [4] Túa P. J. (1985). Los Principios Contables: De la Regulación Profesional al Ámbito Internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XV, no. 46.
- [5] Ley de Impuesto sobre la Renta. (2007).
- [6] Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2003).
- [7] Cañibano, L. y Alberto, F. (2008) El control institucional de la información financiera: aplicación de un estudio Delphi. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*.
- [8] International Accounting Standards Board. (IASB). (2010). Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria. Norma Internacional de Contabilidad no. 29.
- [9] FCCPV. (2009). Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera no. 2 (BA VEN-NIF no. 2)
- [10] FCCPV. (2009). Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera no. 0 (BA VEN-NIF no. 0)
- [11] FCCPV. (1997). *Declaración de Principios de Contabilidad no. 10*. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público.
- [12] FCCPV. (2010). *Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera no. 6* (BA VEN-NIF no. 6). Versión no. 1.

Bibliografía

FCCPV (2011). Boletines BA VEN-NIF no. 10, *Compilación de los Boletines de Adopción de las VEN-NIF*. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/BO-00010.pdf>>, consultada: junio de 2012.

FCCPV (1997). *Declaración de Principios de Contabilidad no. 0*. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público. [En línea] Disponible en: <http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Proyecto_tercera_version_BA_VEN_NIF_0.pdf>, consultada: junio de 2012.

FCCPV (2008). *Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera* (BA VEN-NIF no. 0).

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Presentación de Estados Financieros. Norma Internacional de Contabilidad no. 1*. [En línea] Disponible en: <http://www.bcu.gub.uy/Acerca-de-BCU/Concursos/NIC_01.pdf>, consultada: junio de 2012.

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria. Norma Internacional de Contabilidad no. 29*. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIC-29-2010.pdf>>, consultada: junio de 2012.

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. [En línea] Disponible en: <http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/normas/vigentes/nic/PREFACIO_A_LOS_PRONUNCIAMIENTOS SOBRE NICS.pdf>, consultada: junio de 2012.

Normas Internacionales de Información Financiera, *Guía de Bolsillo - 2010*. Price Waterhouse Coopers. [En línea] Disponible en: <<http://www.pwc.com/ve/es/libros/assets/niif.pdf>>, consultada: junio de 2012.

Requena J. (1997). *La homogenización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad*. Madrid: Ediciones ICE

Wirth, M. (2001). *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires: La Ley. [En línea] Disponible en: <<http://www.aeca.es/xicongresoaeaca/cd/21f.pdf>>, consultada: junio de 2012.

Análisis del marco normativo y legal del proceso de adopción de las Normas de Información Financiera en Venezuela (VEN NIF)

Eli Saúl Rojas Ruiz

Docente

Doctorante

E-mail: elisasul19@hotmail.com

Programa Doctoral de Ciencias Contables

Facultad de Administración, Contaduría y Economía

Universidad de los Andes

Mérida, Venezuela

[Recibido: Agosto 31, 2012, Aceptado: Octubre 30, 2012](#)

Resumen

El proceso de globalización que vive los mercados internacionales, crea la necesidad de estandarizar los procesos y las normas de presentación de información financiera en el mundo. Esta Información debe estar guiada por características tales como confiabilidad y comparabilidad. La contabilidad, como generadora de la información financiera y económica es la responsable de mostrar el escenario operacional de los entes económicos y ésta, debe cumplir cada día con mayores exigencias. Como consecuencia de esta situación se hace necesario contar con estándares internacionales específicamente en el área contable, lo que conlleva a adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad. El presente trabajo de investigación se desarrolló con la finalidad de analizar el proceso de adopción contable de principios locales a principios Internacionales de Normas de Información Financiera en Venezuela (VEN NIF), y así determinar cómo se llevó a cabo el proceso de adopción en Venezuela, las disposiciones legales de este proceso y las ventajas y desventajas para la profesión contable. La metodología aplicada consistió en una investigación documental tipo analítica, se diseñaron instrumentos para la recolección de datos tales como la revisión bibliográfica-documental, cuyos instrumentos de recolección de datos fueron el registro de observación documental, lo que permitió recabar la información necesaria para el logro de los objetivos planteados en esta investigación. Se concluyó que las Normas Internacionales de Información Financiera establecen un lenguaje único de lectura contable a nivel mundial, adicionalmente Venezuela posee un marco jurídico que orienta al profesional contable a utilizar dichas normas junto con los boletines de aplicación emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Público de Venezuela.

Palabras clave: Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera, adopción.

Analysis of the policy and legal framework of the process of adoption of standards of financial reporting in Venezuela (VEN IFRS)

Abstract

The process of globalization that lives through the international markets creates the need to standardize the processes and the procedure of presentation of financial information in the world. This Information must be guided by such characteristics as reliability and comparability. The accounting, like the generator of the financial and economic information is responsible of showing the operational scene of the economic entities and this must expire every day with better requirements. As a consequence of this situation it has become necessary to possess international standards specifically in the countable area, which it carries to adopting the International Procedure of Accounting. The present investigation work has been developed with the purpose of analyzing the process of countable adoption of local principals to International Principals of Procedure of Financial Information in Venezuela (VEN NIF), and this way determine how the process of adoption was carried out in Venezuela, the legal dispositions of this process and the advantages and disadvantages for the countable profession. The applied methodology consisted of a documentary investigation, analytical type; instruments were designed for the completion of such information like the bibliographical - documentary review, which instruments of completion of the information were the records of documentary observation, which allowed obtain the necessary information for the achievement of the aims raised in this investigation. It got conclude that the International Procedure of Financial Information establish a unique language of countable reading worldwide, Venezuela additionally possesses a juridical frame that orientates the countable professional to use the norms of the above mentioned procedures together with the bulletins of application issued by the Federation of Colleges of Book-keepers.

Keywords: Accounting, International Procedure of Financial Information, adoption.

Introducción

El mundo de los negocios demanda información financiera confiable, oportuna y relevante. La contabilidad ha marcado el centro de información para conocer esta situación, y han sido las Normas Internacionales de Información Financieras quienes han orientado el trabajo del profesional contable en la estandarización de la preparación de información financiera. Venezuela comenzó su proceso de adopción y es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela quien ha orientado el trabajo y el cronograma de ejecución de dicho proceso. El presente trabajo describe el proceso de adopción elaborado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, determina basamento legal en Venezuela del proceso de adopción a Normas Internacionales de Información Financiera, describe los boletines de aplicación (BA VEN NIF) emitido por la Federación de Colegios de Contadores Público de Venezuela y realiza una comparación entre normas locales contables con las Normas Internacionales de Información Financiera.

La contabilidad y el profesional contable

La globalización de los mercados y el rompimiento de las fronteras en los términos tradicionalmente conocidos, ha exigido la búsqueda de criterios de presentación contable comunes que permitan la comunicación y las relaciones entre los países del mundo.

La contabilidad se ha movido con el mismo ritmo que se han movido los mercados internacionales, la competencia de las empresas por permanecer en los mercados a

costa de cualquier estrategia o maniobras, trajo consigo la manipulación de información contable y esta orientó a las crisis económicas de algunas organizaciones que dio paso a los escándalos financieros.

Pensar que el miedo a la cárcel, por lo menos, frenaría las malas intenciones de organizaciones y sus contadores a manipular sus estados financieros no fue obstáculo para ejecutarlos. Recientemente en China un ejecutivo de una empresa con la intención de obtener préstamos bancarios sobreescribió sus estados financieros y fue descubierto por la entidad bancaria, situación que lo expuso ante la justicia de ese país. A esta situación se suma los casos presentados por los grandes grupos financieros como: Enron, World Com, entre otros.

Organismos como el Banco Mundial y el Fondo Monetario han argumentado que en parte las crisis financieras, se deben a la falta de transparencia en la información. Los informes de dichos organismos hacen alusión a la necesidad de fortalecer los sistemas de información contables, debido a que las debilidades presentadas en éstos coadyuvaron a que las crisis financieras no se hubieran podido superar adecuadamente con costos razonables. [1]

Venezuela comenzó a transitar en el marco de normas internacionales contables hace algunos años, y así dejó constancia en la declaración de principios de contabilidad número 0 (DPC 0), emitida en el año 1987 cuando de estableció que de manera supletoria se debían utilizar dichos cuerpos normativos.

Actualmente la profesión contable cuenta con dos marcos normativos internacionales de normas contables, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) aplicable grandes entidades y otro las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. (NIIF para PyMES).

Todo este proceso de cambio en el ejercicio de la profesión respecto a la materia contable, conduce a formular varias interrogantes: ¿Cómo ha desarrollado Venezuela el proceso de adopción a las Normas Internacionales de Información Financiera? ¿Cuál es el marco legal que ampara el proceso de adopción a las Normas Internacionales de Información Financiera? ¿Cuáles son las diferencias en las normas locales contables emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Público de Venezuela y las Normas Internacionales de Información Financiera?

La contabilidad y el mundo de los negocios

La tendencia de los mercados internacionales es la estandarización de las normas internacionales de contabilidad y prueba de ello es el plan de adopción en la bolsa de valores de los Estados Unidos. La intención es lograr información financiera, que pueda ser leída y entendida en cualquier lugar del mundo, además de la transparencia y prudencia en el ejercicio profesional.

Es necesario que los involucrados en el proceso de adopción se incorporen y conozcan el estado actual de dicho proceso; entre los involucrados se pueden mencionar: el Gobierno por medio de sus entes reguladores, las Universidades, el gremio y hasta los mismos usuarios de la información financiera.

La adopción a las Normas Internacionales de Información Financiera ha generado una serie de discusiones dentro y fuera de la profesión sobre la responsabilidad de los auditores, contadores y administradores de las entidades, respecto a las quiebras, fraudes y maquiillajes en los estados financieros, situación que genera una revisión de las políticas contables hasta ahora establecidas en las organizaciones.

La profesión contable busca recuperar la confianza de los inversionistas y se le dé a los estados financieros, la credibilidad, transparencia y razonabilidad que ellos necesitan. Es por ello que hoy en día este tema toma una gran importancia para la profesión.

La contabilidad y la globalización

En los mercados actuales los procesos de integración económica, social y de globalización han producido que las organizaciones amplíen las miras de sus negocios más allá de las fronteras nacionales. Las empresas han fortalecido sus mercados internos para salir a consolidar otros mercados de fácil acceso. De esta forma pasa a interrelacionarse con entidades e individuos de diferentes países y por ello es necesario un lenguaje contable común, que permita comparar los resultados.

Las políticas de globalización de las actividades económicas se están reflejando también en la consolidación de normas y principios contables de aplicación uniforme en los distintos mercados internacionales. Se busca que tales normas sean un instrumento común de entendimiento por los diferentes usuarios de la información económica-financiera de las empresas que cotizan en bolsa de valores, para que se facilite la comparación de la información en un contexto de transparencia de los mercados. [2]

Los mercados bursátiles constituyen una de las vías más efectivas para progresar en la comparabilidad de la información financiera internacional, debido a los requisitos informativos exigidos a las sociedades cotizadas, de ahí que la homogeneización de los mismos suponga un impulso en la estandarización de las normas internacionales de contabilidad. [3]

El perfeccionamiento y expansión de la actividad económica en los últimos años del siglo pasado y primeros del presente, con el consiguiente incremento de la dimensión empresarial, situaron a la contabilidad en una nueva posición, al servicio y en el marco de tal actividad económica, sin duda alguna un cambio trascendental para el profesional contable. [4]

El uso de la contabilidad sigue orientando al suministro información para apoyar y sustentar la toma de decisiones, función que ha cumplido desde sus orígenes.

La Contabilidad ha pasado de ser un instrumento de carácter casi exclusivamente jurídico en defensa de su propietario, y con finalidad de registro, a convertirse en una disciplina científica, con aplicación preferente a la actividad económica en la medida en que otras aplicaciones ajenas son todavía meros esbozos y con evidentes rasgos de carácter social, por su naturaleza como disciplina científica, por el tipo de información que suministra, y por su capacidad de servicio en cuanto a la satisfacción de las necesidades de sus usuarios en orden a facilitarles la toma de decisiones. [4]

Las Normas Internacionales de Contabilidad

García justifica la armonización contable debido al hecho de expansión de las actividades de las organizaciones en diferentes países. Cuando en un país existen entidades que elaboran su información contable siguiendo sus criterios nacionales no es posible llevar a cabo una comparación con garantías, los métodos de valorar los beneficios y activos podrían diferir. [3]

En definitiva la aplicación de la norma internacional contable persigue uniformidad de criterio al momento de elaborar los estados financieros de las organizaciones. La contabilidad sigue el flujo de los capitales en escala mundial, además de ser influenciada por preceptos legales, económicos y sociales de cada país en particular, además fortalece el trabajo profesional realizado por el Contador Público en ejercicio, la figura 1 muestra otras consideraciones en el proceso de adopción en Venezuela.

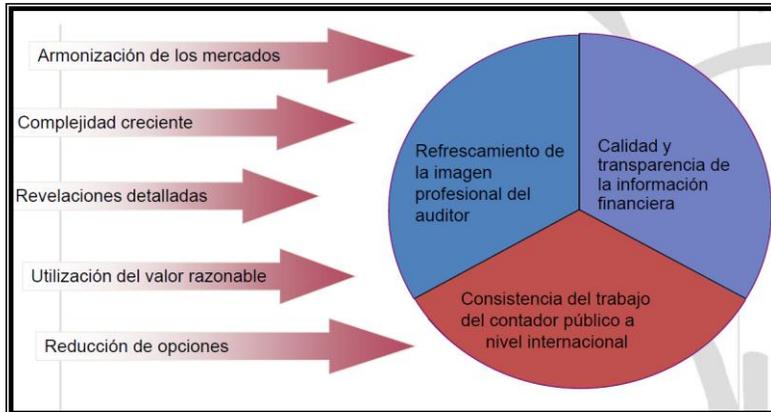


Fig. 1. Comportamiento global y Normas Internacionales de Información financiera [5].

El proceso de adopción de Normas Internacionales de Información Financiera en Venezuela

El Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, reunido en Acarigua - Araure en enero de 2004, decidió adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera como aplicables en sustitución de las Declaraciones de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (PCGA), previo el cumplimiento de un Plan de Adopción.

En agosto de 2006, el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, reunido en Valencia, estado Carabobo, aprobó el cronograma de adopción, luego fue ajustado en Barinas en el año 2009 quedando de la siguiente manera:

- ✓ Para las entidades en general, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como pequeñas y medianas entidades (PYMES), en el ejercicio económico que finalice el 31 de diciembre de 2008 o inmediatamente posterior.
- ✓ Para las pequeñas y medianas entidades (PYMES), en el ejercicio económico que inicien el 01 de enero de 2011 o inmediatamente posterior.

La figura 2 muestra gráficamente la cronología historia del proceso de adopción en Venezuela.

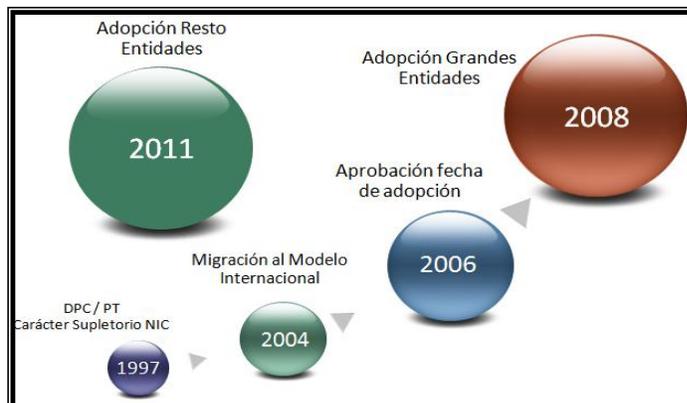


Fig. 2. Orden cronológica de adopción de Normas Internacionales de Información financiera en Venezuela. [6]

El proceso de armonización contable en Venezuela se realiza a través de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), las cuales comprenden las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) con sus respectivas interpretaciones (CINIIF); así como también las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) e interpretaciones (SIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas entidades (NIIF para PYMES). [7] Luego de tener la traducción oficial de normas emitidas por el IASB, el comité de principios de contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela realiza consulta pública con la emisión de los boletines de actualización de Normas de información Financiera denominados (BA, VEN, NIF), concluido el tiempo de consulta, corresponderá al Directorio Nacional la aprobación de dicha norma.

Marco legal del proceso de adopción de Normas Internacionales de Información Financiera en Venezuela

El modelo contable utilizado en Venezuela hasta el año 2008, lo constituía las declaraciones de principios contable y las publicaciones técnicas emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, dicho modelo cambio y como lo muestra la figura 3 se adoptó el modelo contable internacional.

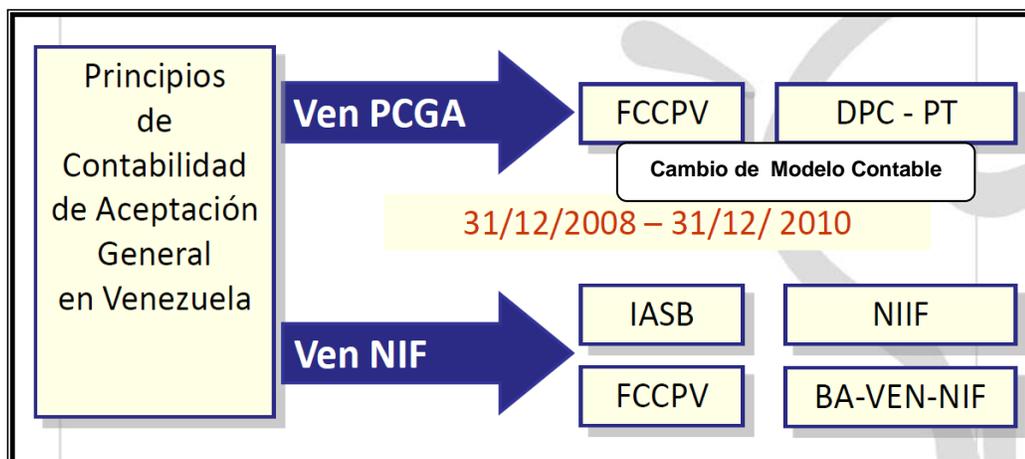


Fig. 3. Marco Normativo Contable en Venezuela. [5]

A continuación se presenta la revisión de las leyes venezolanas relacionadas con la preparación de información financiera.

Código de Comercio

El artículo 35, establece que todo comerciante, al comenzar su giro y al fin de cada año, hará en el libro de Inventarios una descripción estimatoria de todos sus bienes, tanto muebles como inmuebles y de todos sus créditos, activos y pasivos, vinculados o no a su comercio.

El inventario debe cerrarse con el balance y la cuenta de ganancias y pérdidas; ésta debe demostrar con evidencia y verdad los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas. Se hará mención expresa de las fianzas otorgadas, así como de cualesquiera otras obligaciones contraídas bajo condición suspensiva con anotación de la respectiva contrapartida.

Igualmente se prohíbe a los comerciantes:

- ✓ Alterar en los asientos el orden y la fecha de las operaciones descritas.

- ✓ Dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos.
- ✓ Poner asientos al margen y hacer interlineaciones, raspaduras o enmendaduras.
- ✓ Borrar los asientos o partes de ellos.
- ✓ Arrancar hojas, alterar la encuadernación o foliatura y mutilar alguna parte de los libros.

Código Orgánico Tributario [6]

Establece en su artículo 145, que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los *principios de contabilidad generalmente aceptados*, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.

Ley de Impuesto sobre la Renta

Establece en su artículo 91, 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, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales o incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

El Artículo 209 del Reglamento Parágrafo segundo establece que “a los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación a que hace referencia el artículo 67 de esta Ley, se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Establece en su artículo 35, que todas las operaciones afectadas por las previsiones de esta Ley deberán estar registradas contablemente conforme a *principios de contabilidad generalmente aceptados* que le sean aplicables y a las disposiciones reglamentarias que se dicten al respecto.

Estatutos de la Federación

Corresponde a la Federación en el artículo número 4 :Producir a través de los distintos Comités Técnicos adscritos a la Secretaría de Estudios e Investigaciones de la Federación, los Principios de Contabilidad , Normas de Auditoría. Es así como se emite el boletín de aplicación venezolano de información financiera número 0, [7] y se procede al proceso de adopción al modelo internacional.

Boletines de aplicación de Normas de Información Financiera en Venezuela

Desde 1997, las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy incorporadas a las Normas Internacionales de Información Financiera, han sido de aplicación supletoria en primer orden para la preparación y presentación de los Estados Financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VenPCGA), según lo establecido en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC-0), aprobada en el

Directorio Nacional Ampliado reunido en Cabimas, estado Zulia, los días 28 de febrero y 1 de marzo de 1997.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, se denominarán VEN-NIF y comprenderán los Boletines de Aplicación BA VENNIF y las NIIF adoptadas para su aplicación en Venezuela, los cuales serán de uso obligatorio para la preparación y presentación de información financiera para los ejercicios que se inicien después de su aprobación, a menos que se indique expresamente su fecha de aplicación.

A partir de las fechas indicadas en el párrafo 14 de este boletín, los Ven-PCGA, conformados por las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnicas (PT) relacionadas con la preparación y presentación de estados financieros quedan derogados.

A la fecha se han aprobado 9 boletines de aplicación de Normas de Información Financiera en Venezuela de los cuales dos se encuentran derogados como se presenta la siguiente figura:

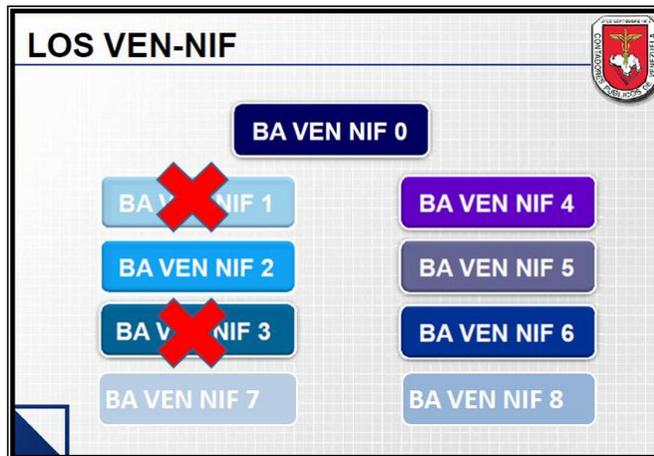


Fig. 4. Boletines de aplicación de Normas de Información Financiera (BA VEN NIF). [5]

El contenido de los boletines en líneas generales son los que a continuación se presentan:

- BA VEN NIF 0. Versión número 5, aprobado en directorio nacional en marzo 2011. Marco de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Deroga el boletín la declaración de principios contables (DPC) emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos en Venezuela y adopta el modelo contable internacional. [7]
- BA VEN NIF 1. Definición de Pequeñas y Medianas Empresas. Boletín *DEROGADO*, definía las empresas de acuerdo a sus ingresos y número de trabajadores, como lo recomienda la sección 1 de NIIF para las PYMES, la corrección fue realizada en el boletín de actualización número 6 y creo el nuevo concepto de Pequeñas y Medianas Entidades. [8]
- BA VEN NIF 2. Versión número 1, aprobado en directorio nacional en marzo 2010. Criterios para el reconocimiento de la inflación en los Estados Financieros de acuerdo con VEN-NIF. El boletín norma dos condiciones fundamentales, una considerar una economía hiperinflacionaria cuando el Banco Central de Venezuela publique índices de inflación anual mayor a un dígito, la otra condición

es la utilización del índice nacional de precio al consumidor (INPC) como índice para la realización del ajuste financiero. [9]

- BA VEN NIF 3. Criterios para la aplicación de la NIC 29. Información financiera en economías hiperinflacionarias. Boletín *DEROGADO* la corrección fue realizada en el boletín de actualización número 2 en una nueva versión de publicación. [10]
- BA VEN NIF 4. Versión número 1, aprobado en directorio nacional en marzo 2011. Definición de la fecha de autorización de los Estados Financieros para su publicación, en el marco de las regulaciones contenidas en el Código de Comercio Venezolano. Define el boletín las fechas correspondientes para realizar asientos de ajustes y reconocimiento en los Estados Financieros. [11]
- BA VEN NIF 5. Versión número 1, aprobado en directorio nacional en marzo 2011. Efectos de la presentación del Estado del Resultado Integral. Considera la presentación de uno o dos Estados de Resultado, de igual forma la presentación de las ganancias acumuladas en el mismo Estado de Resultado. [12]
- BA VEN NIF 6. Versión número 1, aprobado en directorio nacional en marzo 2011. Criterios para la aplicación en Venezuela de la NIIF para las PYMES. Este boletín corrige la definición de Pequeñas y Medianas Entidades que establecía el boletín número 1. [13]
- BA VEN NIF 7. Versión número 0, aprobado en directorio nacional en enero 2011. Utilización de la revaluación como costo atribuido en el Estado de Situación Financiera. El boletín permite la utilización de avalúos en PYMES para algunos grupos financieros al momento de la transición como costo atribuido y sustitución del costo histórico reexpresado. [14]
- BA VEN NIF 8. Versión número 0, aprobado en directorio nacional en marzo 2011. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF). Define la utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) según la emisión del año 2010 norma utilizada para grandes entidades y las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes publicación 2009. [18]

[Comparando las normas de contabilidad locales contables con las Normas Internacionales de Información Financiera](#)

A continuación se presenta cuadro comparativo para fines didácticos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes (NIIF para PYMES) [16] y las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) [17].

Cuadro 1. Comparativo de Normas Internacionales Contables Vs. Norma Local. [18-19]

NIC - NIIF		NIIF PYMES		NORMA NACIONAL	
	Marco Conceptual	Sección 2	Conceptos y Principios Generales		
NIC - 1	Presentación de Estados Financieros	Sección 3 Sección 4 Sección 5 Sección 6 Sección 8	Presentación de Estados Financieros Estado de Situación Financiera Estado de Resultado Integral Estado de Cambio en el Patrimonio Notas a los Estados Financieros		
NIC - 2	Inventarios	Sección 13	Inventarios		
NIC - 7	Estado de Flujo de Efectivo	Sección 7	Estado de Flujo de Efectivo	DPC - 11	Estado de Flujo de Efectivo
NIC - 8	Políticas Contables. Estimaciones Contables y Errores	Sección 10	Políticas Contables. Estimaciones Contables y Errores		
NIC - 10	Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Balance	Sección 32	Hechos Ocurridos Después del periodo en que se informa		
NIC - 11	Contratos de Construcción	Sección 23	Ingresos por Actividades Ordinarias	DPC - 13	Contabilización de los Costos de Contratos de Construcción a Largo Plazo
NIC - 12	Impuesto a las Ganancias	Sección 29	Impuesto a las Ganancias	DPC - 3	La Contabilidad para el Impuesto Sobre la Renta
NIC - 16	Propiedad Planta y Equipo	Sección 17	Propiedad Planta y Equipo		
NIC - 17	Arrendamientos	Sección 20	Arrendamientos	DPC - 14	Contabilización de los Arrendamientos
NIC - 18	Ingresos por Actividades Ordinarias	Sección 23	Ingresos por Actividades Ordinarias		
NIC - 19	Beneficios a los Empleados	Sección 25	Beneficios a los empleados		
NIC - 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a revelar sobre Ayudas Gubernamentales	Sección 24	Subvenciones del Gobierno		
NIC - 21	Efecto de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	Sección 30	Conversión de la moneda extranjera	DPC - 12	Tratamiento Contable de las Transacciones en moneda Extranjera y Traducción a Moneda Nacional de Operaciones en el Extranjero
NIC - 23	Costos por Préstamos	Sección 25	Costos por Préstamos	DPC - 9	Capitalización de los Costos de Intereses
NIC - 24	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	Sección 33	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas		
NIC - 26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro	Sección 25	Beneficios a los empleados		
NIC - 27	Estados Financieros Consolidados y Separados	Sección 9	Estados Financieros Consolidados y Separados	DPC - 7	Estados Financieros Consolidados, Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes por el Método de Participación Patrimonial
NIC - 28	Inversiones en Empresas Asociadas	Sección 14	Inversiones en Asociadas	DPC - 7	Estados Financieros Consolidados, Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes por el Método de Participación Patrimonial
NIC - 29	Información Financiera en Economías Inflacionarias	Sección 31	Hiperinflación	DPC - 10	Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación
NIC - 31	Participación en Negocios Conjuntos	Sección 15	Inversiones en Negocios Conjuntos		
NIC - 32	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar			DPC - 15	Contabilización de Inversiones
NIC - 33	Ganancias por Acción				
NIC - 34	Información Financiera Intermedia				
NIC - 36	Deterioro de Valor de los activos	Sección 27	Deterioro de Valor de los activos		
NIC - 37	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos contingentes	Sección 21	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos contingentes	DPC - 8	Contingentes
NIC - 38	Activos Intangibles	Sección 18	Activos Intangibles distintos de la plusvalía	DPC - 12	Contabilización de Costos y Gastos de Empresas o Actividades en Período de Desarrollo
NIC - 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	Sección 11 Sección 12	Instrumentos Financieros Básicos y complejos	DPC - 15	Contabilización de Inversiones
NIC - 40	Propiedades de Inversión	Sección 16	Propiedades de Inversión		
NIC - 41	Agricultura	Sección 34	Actividades Especiales		
NIIF-1	Adopción por Primera Vez	Sección 35	Transición a las NIIF para la Pymes		
NIIF-2	Pagos Basados en Acciones	Sección 26	Pagos Basados en Acciones		
NIIF-3	Combinación de Negocios	Sección 19	Combinación de Negocios y plusvalía		
NIIF-4	Contratos de Seguro				
NIIF-5	Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas				
NIIF-6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	Sección 34	Actividades Especiales		
NIIF-7	Instrumentos Financieros: Información a Revelar				
NIIF-8	Segmentos de Operaciones				
NIIF-9	Instrumentos Financieros				
NIIF-10	Estados Financieros Consolidados				
NIIF-11	Acuerdos Conjuntos				
NIIF-12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades				
NIIF-13	Medición del Valor Razonable				
		Sección 1	Pequeñas y Medianas Entidades		
		Sección 22	Pasivos y Patrimonio		

Algunas consideraciones que podemos mencionar en relación a las prácticas rutinarias del ejercicio profesional contable y las novedades y cambios en relación al modelo internacional podemos enunciar los siguientes:

- ✓ Base teórica fundamentada en conceptos completos y en detalles de la ecuación patrimonial.
- ✓ Obligatoriedad de la información a revelar.
- ✓ Trabajo multidisciplinario en la organización para la elaboración de estados financieros.
- ✓ Aparición del concepto del valor razonable.
- ✓ Nuevos métodos de medición como el valor presente.
- ✓ Reconocimiento de deterioros en activos.
- ✓ Modelo del impuesto diferido en función de la situación financiera.
- ✓ Modelo de porcentaje de avance como única alternativa de medición de obras para la industria de la construcción.
- ✓ Cambios para efectos de presentación. Balance General por Estado de Situación Financiera y Estado de Resultado Integral. Descripción de Corriente y No Corriente por Circulante y No Circulante.
- ✓ Reconocimiento de algunos Cargos Diferidos como Gastos y no como Activos.

Conclusiones

Las Normas Internacionales de Información Financiera establecen un lenguaje único de lectura contable a nivel mundial que permitirán a los organizaciones medir el esfuerzo de su inversión adicionalmente permitirá a los usuarios de la información financiera la confianza en el establecimiento de criterios de reconocimiento, medición y revelación de las operaciones realizadas. De acuerdo a los objetivos de la presente investigación concluimos:

1. El proceso de adopción a Normas Internacionales de Información Financiera quedo aprobado por la Federación de Colegios de Contadores Público de Venezuela de la siguiente forma: para las entidades en general, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como pequeñas y medianas entidades (PYMES), en el ejercicio económico que finalizó el 31 de diciembre de 2008 o inmediatamente posterior y para las pequeñas y medianas entidades (PYMES), en el ejercicio económico que inicien el 1 de enero de 2011 o inmediatamente posterior.
2. El marco legal regulatorio en Venezuela exige el cumplimiento y proceso de adopción a Normas Internacionales de Información Financiera, para grandes empresas y para pequeñas y medianas entidades, establecidos así en el Código Orgánico Tributario, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y los estatutos de la Federación de Colegios de Contadores Público de Venezuela. Este último le da la competencia a dicha Federación de normar en materia contable.
3. A la fecha se han aprobado 9 boletines de aplicación de Normas de Información Financiera en Venezuela (BA VEN NIF) de los cuales dos se encuentran derogados. La intención de estos boletines es armonizar las Normas Internacionales de Información Financiera al ambiente económico de nuestro país y sus respectivas regulaciones que inciden directamente en la preparación de información financiera.
4. Al comparar las normas locales con las Normas Internacionales de Información Financiera, muestran estas últimas un desarrollo más adecuado en la elaboración de información financiera, el objetivo de la información financiera de acuerdo al marco conceptual es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.

Reflexiones finales

1. La globalización marca la necesidad de la creación de las normas contables internacionales.
2. La ética como valor humano determinará siempre las actuaciones de los contadores públicos de todo el planeta. De la calidad del trabajo ejecutado dependerá la confianza de los usuarios de los Estados Financieros evitando maquillajes y fraudes de la información financiera.
3. Es urgente que las universidades entonen al frente de los cambios, no solo será necesario contar con unas buenas normas, será necesario también que sean rigurosamente aplicadas a los pensum de estudio.
4. Las Normas Internacionales de contabilidad se presentan como mecanismos para dotar de transparencia y comparabilidad la información suministrada por las empresas con vocación internacional y dirigida a usuarios de cualquier parte del mundo.

Referencias

- [1] Mallo C. y Pulido A. (2006) “*Revista Legis del Contador*”, Bogotá Colombia: , vol. enero, marzo.
- [2] Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia (2006), “*Revista Legis del Contador*”, Bogotá Colombia: , vol. julio, septiembre.
- [3] García L. (2002). “*Revista Legis del Contador*”, Bogotá Colombia: , vol. enero, marzo.
- [4] Tua Perea J. (1988). [En Línea] Disponible en: <<http://www.uady.mx/~contadur/files/revista-libro/punto-vista/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf>> consultada: julio 24 de 2012.
- [5] Directorios Nacionales de Contadores Públicos en Venezuela (2012)
- [6] Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, Octubre 17,
- [7] Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2007). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.628, febrero 16 de 2007.
- [8] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 0* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 15 de 2012.
- [9] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 1* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 15 de 2012.
- [10] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 2* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 15 de 2012.
- [11] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 3* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 10 de 2012.
- [12] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 4* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 10 de 2012.
- [13] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 5* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 10 de 2012.

- [14] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 6* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 10 de 2012.
- [15] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 7* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 10 de 2012.
- [16] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2012) *Boletín de Aplicación no. 8* [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 10 de 2012.
- [17] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2012). *Declaración de Principios Contables*. [En Línea] Disponible en: <<http://fccpv.org>>, consultada: junio 11 de 2012.
- [18] International Accounting Standards Board. (2010). *Normas internacionales de Información Financiera para PyMES*. Londres. IASC Foundation Publications Department.
- [19] Marco de Normas Contables Internacionales emitido por el IASB (2012).

Bibliografía

- Arias, F. (1999). *“El Proyecto de Investigación”*, Caracas Venezuela: Episteme.
- Balestrini, M. (2002). *“Como se elabora el proyecto de Investigación”*, Consultores Asociados, Servicio Editorial, Caracas Venezuela.
- Hurtado, J. (2006). *“El Proyecto de Investigación”*, 4ta. edic., Bogotá, Colombia: Quirón.
- Constitución. (2000). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453 (Extraordinario), marzo 24. [En Línea] Disponible en: <<http://www.tsj.gov.ve/legislacion/GO-24032000-5453.pdf>>, consultada: junio 2012.
- Global contable. [En Línea] Disponible en: <<http://www.globalcontable.com/>>, consultada: junio 2 de 2012.
- International Accounting Standards Board (2010). *Presentación de Estados Financieros (NIC 1)*. Londres. IASC Foundation Publications Department.
- Ley de Impuesto Al Valor Agregado. (2007). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.632, febrero 26. [En Línea] Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/SENIAT_CA/02INFORMACION/2.1TRIBUTOS_INTERNOS/2.1.1NORMATIVA/2.1.1.06NORMATIVA_IVA/DECRETOIVA25_5212.pdf>, consultada: junio 2 de 2012.

El proceso de adopción de estándares internacionales de contabilidad en Venezuela

José Ricardo Gómez Pérez
Docente
E-mail: gomezricardo80@gmail.com
Doctorante
Programa doctoral de Ciencias Contables
Universidad de los Andes
Mérida, Venezuela

[Recibido: Octubre 3, 2012, Aceptado: Noviembre 25, 2012](#)

Resumen

La Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) emprendió en enero de 2004 un proceso de armonización del modelo contable venezolano hacia los estándares internacionales de contabilidad, específicamente por el modelo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Este proceso comprendió varias etapas, se inició con una revisión técnica preliminar de cada NIIF la cual incluye las implicaciones derivadas de su implementación en el entorno venezolano, posteriormente se abrió un proceso de consulta pública, y por último se aprobó la norma. La transición para las grandes empresas se inició el 1 de enero de 2008 y para las Pequeñas y Medianas el 1 de Enero de 2011. El presente estudio refleja un análisis comparativo, de tipo documental y descriptivo de los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela antes y después de la adopción a estándares internacionales.

Palabras clave: FCCPV, NIIF, Transición.

[The process of adoption of international standards of accounting in Venezuela](#)

Abstract

The Federation of Public Accountants Association of Venezuela (FCCPV) launched in January 2004 a process of harmonization of accounting Venezuelan model to international accounting standards, specifically for the model of International Financial Reporting Standards (IFRS). This process involved several stages, began with a preliminary technical review of each IFRS which includes the implications of its implementation in the Venezuelan environment, then opened a public consultation

process, and ultimately, the standard adopted. The transition to large companies began January 1, 2008 and for the Small and Medium January 1, 2011. This study reflects a comparative analysis, documentary and descriptive as compared Accounting Principles Generally Accepted in Venezuela before and after the adoption of international standards. *Keywords: FCCPV, IFRS, Transition.*

I. Introducción

La globalización es una realidad del mundo moderno, este fenómeno ha dejado de ser meramente económico-comercial para traspasar al campo de lo cultural, ambiental, social, político y religioso. Un proceso creciente de comunicación y de intercambio de información se ha multiplicado exponencialmente con la globalización, la internet ha contribuido con este fenómeno, que ha desembocado en la unificación de mercados, economías, monedas, culturas y sociedades.

La profesión contable no escapa del fenómeno globalizador, históricamente la contabilidad ha servido como herramienta para presentar información financiera, en este sentido, los mercados financieros han sido de gran importancia ya que por su rápida evolución, diversidad y gran número de actores, la confiabilidad y transparencia de las cifras presentadas, debe ser garantizada por un grupo de normas utilizadas por una variada gama de usuarios.

La utilización de estándares internacionales de contabilidad obedecen a la necesidad de información financiera comparable y confiable, presentada por entidades que actúan en el plano internacional, se podría decir que también son una tendencia, impuesta por organismos reguladores de estos mercados internacionales.

La adopción de estándares internacionales de contabilidad supone cambios de conceptos, incorporación de prácticas profesionales acordes con las nuevas realidades, temas que deben ser abordados con cautela y una visión lo suficientemente amplia como para evaluar el impacto en la profesión, en las entidades y en la economía al aplicar dichas normas.

Frente a la necesidad y tendencia de adoptar normas internacionales, la actuación del gremio organizado juega un papel fundamental, se necesitan instituciones que guíen el proceso de adopción, que establezcan las pautas para migrar hacia estos estándares.

En el caso venezolano el proceso de adopción de normas internacionales ha estado a cargo de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en adelante la Federación, quien ha decidido que la adopción de normas internacionales se hará sólo cuando la norma supere un proceso de auscultación para ser considerada como principios de contabilidad de aceptación general.

La presente investigación constituye un análisis documental de cómo es el proceso de adopción de normas internacionales de contabilidad en Venezuela, muestra el escenario contable antes y después de la adopción y una comparación entre las normas contables venezolanas y las internacionales.

II. Planteamiento del problema

La Federación reunida en directorio nacional ampliado celebrado en la ciudad de Acarigua Estado Portuguesa, en enero de 2004, decidió armonizar el modelo contable venezolano adoptando los estándares internacionales de información financiera, este hecho, ha tenido gran impacto no sólo en la profesión contable, sino en el campo financiero y empresarial del país.

Antes de enero de 2004, la Federación como órgano rector del gremio profesional, emitía sus pronunciamientos a través de las Declaraciones de Principios de Contabilidad de Aceptación General (DPC), estos formaban un conjunto de fundamentos que junto con otras Publicaciones Técnicas (PT) de carácter científico, constituían un esfuerzo para uniformar el ejercicio profesional y eran consideradas normas de carácter obligatorio para el contador, de tal manera que las DPC y las PT fueron por muchos años los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, normas que fueron llamadas posteriormente por la Federación como VEN-PCGA

Para Peña, A [1] las DPC junto con las PT establecieron las bases para la comparación de la información financiera y más importante aún, pretendían llenar en Venezuela los vacíos que surgían en la actualidad contable, sin embargo, dichas declaraciones se hicieron insuficientes frente a una realidad cambiante de los negocios y un área contable que día a día se torna más exigente, por lo que era esperado entonces el salto a Normas Internacionales de Contabilidad.

Es importante señalar que en marzo de 1997 la Federación aprobó en directorio nacional ampliado, la Declaración de Principios de Contabilidad no. 0 (DPC 0), la cual señalaba en su mayor parte principios generales relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros con propósitos de información general. [1]

Esta Norma, contemplaba los criterios de supletoriedad que debía seguirse en caso de que algún aspecto relacionado con la preparación o presentación de las partidas integrantes de los Estados Financieros no fuera tratado por las DPC o PT, y colocaba en segundo orden de supletoriedad a las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité Internacional de Principios de Contabilidad (International Accounting Standards Committee – IASC hoy en día International Accounting Standards Board – IASB) tal y como puede apreciarse en el párrafo 48 de la norma en comentario. [2]

De tal manera que en virtud de la disposición anterior y de la escasa normativa existente en el país, debemos asumir que desde marzo de 1997 en Venezuela, al menos por supletoriedad, se debería estar aplicando un importante número de NIIF.

Siguiendo el orden de supletoriedad planteado en la derogada DPC-0, ante circunstancias no previstas en las DPC y PT se encontraba en tercer lugar los principios de contabilidad aceptados en México, emitidos y publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) a través de sus boletines y circulares. Ante los vacíos y escasez de la normativa venezolana, por supletoriedad, y adaptabilidad al entorno económico del país, se hizo fácil en el campo profesional aplicar los principios mexicanos por encima de la norma internacional, por lo que esta última era desconocida para el contador público en ejercicio, en otras palabras, no se respetaba el orden de supletoriedad de la DPC-0, en Venezuela ante vacíos de la norma contable nacional se aplicaba los principios mexicanos de contabilidad por encima de la norma internacional.

Es importante señalar que la estandarización contable es una tendencia mundial, las normas internacionales de contabilidad obedecen a la necesidad de uniformar criterios contables de preparación, presentación y revelación de la información financiera que facilite su comparabilidad, este proceso de adaptabilidad de la norma internacional al entorno nacional se hace más complejo si el sector profesional desconoce la norma, lo que hace más lento el proceso de adopción.

La estandarización contable más que una necesidad es también una exigencia, puesto que los mercados financieros internacionales exigen cada vez más estados financieros transparentes, principalmente por temas de control, lo que origina que organismos reguladores exijan estados financieros acordes con normas internacionales.

La problemática alrededor de su aplicación en cada país, corresponde a que las normas fueron elaboradas para ser utilizadas por entidades que realizan operaciones en

al ámbito internacional y los entornos económicos y sociales pueden ser muy diferentes, inclusive podría colisionar con la normativa local, de aquí la razón por la cual muchos países deciden adaptar en vez de adoptar.

Romero, A. [3] indica que la armonía contable y de presentación de informes financieros, corresponde al esfuerzo de países con economías de mercado para lograr una comparación razonable entre los informes de las entidades que operan dentro de un marco de globalización económica, información útil para una gama variada de usuarios, como prestamistas, inversionistas, banca, público en general.

Para Romero el termino armonía de las prácticas contables se ha reservado para describir el problema de la comparabilidad de los informes financieros a nivel internacional, para alcanzar la armonía con las normas internacionales es condición sine qua non que haya uniformidad nacional previa de los principios contables con los estándares internacionales, de esta manera cada país tendrá sus normas, pero si coinciden con las internacionales, estas normas estarán en armonía. [3]

En el caso venezolano la armonización comenzó con un proceso de revisión de cada NIIF llevado a cabo por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) de la Federación, este proceso mide el alcance económico y legal del impacto que ocurre al poner en práctica determinada NIIF. Culminada esta revisión la norma debe superar una etapa de auscultación (consulta pública) por un plazo no menor de 30 días.

La presente investigación muestra como es el proceso de armonización contable en Venezuela con los estándares internacionales y un análisis comparativo de las normas contables existentes antes y después de la adopción, es en el proceso de armonización donde se presentan algunas interrogantes que pretenden ser explicadas, las cuales dieron origen a la formulación de los objetivos, general y específicos, dando a conocer las dimensiones y los indicadores que constituyen referencia para el desarrollo de esta investigación. Estas interrogantes son:

- ¿Cómo es el proceso de adopción de las normas internacionales de contabilidad en Venezuela?
- ¿Cuáles son los aspectos diferenciales entre la norma nacional y la internacional?
- ¿Cuál es la importancia de la adopción de los estándares internacionales de contabilidad en Venezuela?
- ¿Cuáles son los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela después de la adopción?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Analizar el proceso de adopción de normas internacionales de información financiera en Venezuela.

Objetivos específicos

- Determinar los aspectos diferenciales entre la norma de contabilidad venezolana y la normativa internacional
- Justificar la importancia de adoptar estándares internacionales de contabilidad en Venezuela
- Analizar los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela después de la adopción de normas internacionales de información financiera

Tipo de Estudio

La investigación realizada es del tipo documental, descriptiva, pretende a través del análisis bibliográfico esbozar las pautas seguidas en el proceso de adopción de normas internacionales de contabilidad en Venezuela.

La investigación parte del análisis de documentos, entendiendo a éste como toda realización humana que como prueba de su acción, puede revelar los conocimientos, formas de pensar y de vivir de acuerdo a un determinado contexto histórico-geográfico.

III. Adopción de la Normatividad Internacional

Para que una Norma Internacional de Contabilidad sea de aceptación general en Venezuela, se somete a un análisis técnico respecto a los impactos de aplicabilidad en el entorno venezolano, este análisis llevado a cabo por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) de la Federación, contempla la revisión e interpretación de cada una de las normas, se mide a priori las consecuencias legales y económicas de su puesta en práctica, en muchos casos estas discusiones presentan posiciones encontradas, por lo que estos análisis pueden tomar tiempo y un esfuerzo considerable de los integrantes del CPPC en identificar las aristas más importantes antes de poner en práctica determinada norma.

Superado el análisis previo de parte del CPPC de la Federación, la norma es sometida a un proceso de auscultación (consulta pública) que es al menos por 30 días, en este sentido, la norma se publica en el portal web de la Federación (<<http://www.fccpv.org>>) y los interesados hacen sus observaciones al CPPC, es en esta etapa donde diferentes organismos y sectores que pueden verse afectados por la puesta en práctica o no de una norma, fijan posiciones y realizan sus aportes, haciendo posible un acercamiento entre el gremio contable representado por la Federación y organismos como el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), Servicio Nacional de Contrataciones (SNC), Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN), Superintendencia Nacional de Valores, y muchos otros que tienen un marcado accionar en el entorno económico y político venezolano, de tal manera que el CPPC tiene un rol fundamental en fijar posición del gremio contable, e integrar esta visión con la de entes reguladores y de control para que el gremio profesional esté más y mejor informado al momento de la adopción.

La revisión y auscultación previa a la adopción de una NIIF, permite evaluar las diferencias con el marco legal venezolano, las consecuencias de su aplicación y el impacto en la profesión contable, en este sentido Peña, A., [1] comenta que antes del proceso de adopción de una NIIF se debe evaluar lo siguiente:

“...a) el grado de intromisión de la normativa tributaria sobre la forma en que los contribuyentes deben llevar su contabilidad, b) los cambios sobre la base imponible para determinar el impuesto sobre la renta c) las diferencias entre las normas existentes y las NIIF a los fines de determinar la utilidad disponible para dividendos y, d) lo relativo a la determinación del gasto por impuesto”. [1:58]

Las conclusiones a que haya llegado el CPPC de la Federación en relación a una NIIF, son sometidas a la aprobación por un Directorio Nacional Ampliado o cualquier otro órgano competente para ello, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela después de la adopción, son aquellos que han superado el análisis técnico, auscultación y aprobación, la Federación los ha llamado normas VEN-NIF.

Según el Boletín de Aplicación no. 0 (BA VEN NIF no. 0) [2] emitido por la misma Federación, los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela identificados con las siglas VEN-NIF comprenderán cada una de las normas vigentes: 1)

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), 2) Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 3) Las interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones (SIC), 4) Las interpretaciones emitidas por el Comité de interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) y 5) los boletines de aplicación emitidos por la Federación (BA VEN NIF) que hayan sido aprobados ante un órgano competente.

IV. Transición de VEN-PCGA a VEN-NIF (Costo Histórico vs. Valor razonable)

La Federación estableció como fechas tope para la transición de normas VEN-PCGA a VEN-NIF las siguientes: para las Grandes Entidades (GE) el 31 de diciembre de 2008 o fecha de cierre inmediata posterior, para las Pequeñas o Medianas Entidades (PYMES) el 31 de diciembre de 2010 o fecha de cierre inmediata posterior, en estas fechas las entidades venezolanas deben presentar los primeros estados financieros de conformidad con las VEN-NIF.

Es importante señalar que los estados financieros a la fecha de la transición deben ser comparativos, y estos obedecen al ejercicio inmediato anterior a la fecha de cambio a normas VEN-NIF, si la Federación a fijado que todos los eventos y transacciones económicas que haya realizado una GE durante el ejercicio 2008 y una PYME para el ejercicio 2011 se deben medir con normas VEN-NIF, la fecha de transición para las grandes empresas fue el 1 de enero de 2008, y para las PYMES el 1 de enero de 2011, es decir, los VEN-NIF son de obligatorio cumplimiento desde el 01 de enero de 2007 para las grandes empresas, y desde el 01 de enero de 2010 para las PYMES, este proceso de transición deberá guiarse por lo dispuesto en la NIIF no. 1 “Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera” o la Sección 35 de las NIIF para las PYMES “Transición a las NIIF para las PYMES. [4]

Las normas VEN-NIF tiene consecuencias sobre la cuantificación de las partidas que forman parte de los estados financieros, entre otras razones, porque establecen tratamientos que difieren de las normas anteriores (DPC) y porque admiten tratamientos alternativos para medir las transacciones económicas y las estimaciones contables. También los VEN-NIF establecen mayores requerimientos sobre la forma y alcance de la información a revelar a través de las notas a los estados financieros.

Un hecho que puede afectar la determinación de los resultados que el contribuyente obtiene al final de cada ejercicio, derivado por adopción de las NIIF, es el reconocimiento de activos y pasivos cuando éstos admiten un tratamiento distinto o alternativo al costo histórico. [1]

Con escasas excepciones, previo al proceso de adopción de normas internacionales, las normas contables en Venezuela prohibían o limitaban tratamientos en relación a la valoración de partidas distintas al costo histórico. En cambio las NIIF, permiten tratamientos alternativos en la medición inicial y posterior de algunas partidas de activo y pasivo, en estos casos dichas partidas bien pudieran ser registradas no por las cantidades de efectivo que se afecten, sino a su valor razonable como es el caso de los activos intangibles, la propiedad, planta y equipo, las propiedades de inversión, cierta categoría de instrumentos financieros y los activos biológicos.

Cabe destacar que muchos eventos económicos bajo el esquema de las NIIF en lo que respecta a la medición de una partida de activo o pasivo, no necesariamente deben valorarse al costo histórico o al valor razonable, quizás estos enfoques son los más utilizados en la práctica, pero hay diversas bases de medición todas permitidas por la norma internacional, como el “valor presente” en las transacciones de financiación, el “valor neto realizable” a los inventarios, el “valor en uso” para un activo o unidad generadora de efectivo, el “valor intrínseco” para cierto tipos de instrumentos financieros

y muchas otras más. Lo que se debe destacar es que la medición de eventos, transacciones económicas y partidas bajo el esquema del valor razonable adquiere protagonismo como base de medición en las NIIF.

Las NIIF definen el valor razonable como el importe por el cual puede intercambiarse un activo o cancelarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

De la definición anterior se desprenden algunas suposiciones interesantes. Por ejemplo, la de partes intervinientes bien informadas al saber cuál es el valor por el cual debe intercambiarse un activo o cancelarse un pasivo. Esta suposición va de la mano con otra, que es la existencia de un mercado activo para la partida que se está valorando, pues que mejor referente de precios que un mercado organizado donde se cotice libremente un bien por oferentes y demandantes. Y por último, la suposición de que las partes intervinientes son independientes entre sí, lo que evita algún tipo de beneficio mal habido al transar el valor de dichas partidas al precio de mercado.

Valorar una partida bajo los supuestos del valor razonable, como lo expresa Castellanos H. [5] representa un avance significativo de la ciencia contable, pues resulta muy exitoso aproximar la información contenida en los estados financieros a la verdadera realidad de las organizaciones, tomando mayor relevancia la información en la decisión de los usuarios. De hecho, “el objetivo de conseguir mayor convergencia y representatividad de las mediciones contables con los precios de mercado, da entrada al valor razonable en el enfoque regulador”.

La aplicación del modelo del valor razonable se ha acelerado los últimos años, esto se debe a varios factores, en primer lugar a la creciente adopción de las NIIF como únicos estándares a ser aplicados en la preparación, presentación y revelación de información financiera que han asumido muchos países, no sólo de la región y, en segundo lugar, la creciente introducción por parte del IASB de mediciones y revelaciones a valor razonable en las NIIF, reduciendo considerablemente la utilización del modelo de costo histórico. [1]

V. Necesidad de un marco común de pronunciamientos contables

Los principales objetivos de la contabilidad es el de presentar información con la suficiente claridad a sus usuarios que represente fielmente las operaciones de la entidad y facilite la comparabilidad. La tendencia a establecer un lenguaje técnico común facilita el cumplimiento estos objetivos, fundamentalmente la comparabilidad.

La armonización contable es la respuesta a la exigencia de un mundo globalizado, hoy en día resulta imperativo poseer un lenguaje común que facilite el intercambio comercial, de información y la comparabilidad de datos financieros, entre diversas entidades.

La internacionalización de la economía es un hecho sin retorno que ha sido abordado con más o menos éxito por diferentes países, la tendencia hace ya más de cincuenta años con la creación del IASC, es la de construir y mejorar un lenguaje financiero internacional, a través de estándares de información financiera, de auditoría y de contabilidad, que permitan establecer las condiciones necesarias para que las organizaciones de un país, públicas o privadas, puedan participar en el escenario internacional evitando las desventajas relacionadas con el apego a prácticas locales.

Un cuerpo normativo de interés público, de carácter mundial, de alta calidad y de obligatorio cumplimiento proporciona las bases para exigir información comparable, transparente y de calidad en los estados financieros, información por demás requerida

por los usuarios. La adopción de estándares internacionales, más que un camino es algo inevitable para participar de manera competitiva en el mercado mundial.

Hay que aclarar que estos esfuerzos por armonizar, adoptar o adaptar los estándares internacionales de información a la normativa local, no sólo incluye entidades que realicen operaciones fuera del ámbito nacional, también abarca a entidades gubernamentales, micro, pequeñas, medianas empresas, entidades sin fines de lucro y entes no gubernamentales.

VI. Las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y sus principales diferencias con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

En el caso venezolano el BA VEN-NIF 0, regula como es el proceso de adopción de normas internacionales de contabilidad, cada NIIF es sometida a un análisis técnico, a una etapa de auscultación, para luego ser aprobada en un directorio nacional ampliado de la Federación.

Analizar previamente cada NIIF determina cual es el alcance de aplicabilidad de dicha norma y sus posibles colisiones con el marco jurídico nacional. En este sentido es importante mencionar el trabajo realizado por Goodrich, N., [6] presentado a la Federación, en donde se muestra un análisis comparativo de las DPC con las NIIF, evidenciando el impacto de la norma internacional sobre la preparación y presentación de la información financiera. Trabajo que se muestra resumido para facilitar la comprensión del impacto de la adopción.

- A. **DPC no. 0 “Normas Básicas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” vs. Marco Conceptual de NIC:** La DPC-0 señalaba principios de contabilidad generalmente aceptados, relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros a ser utilizados por usuarios externos. En cambio Marco Conceptual establece conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos, tratando los siguientes extremos: a) El objetivo de los estados financieros; b) las características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros; c) La definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y d) Los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.
- B. **DPC no. 2 “Contabilización de Costos y Gastos de empresas o actividades en periodo de desarrollo” vs. NIC 38 “Activos Intangibles”:** Su relación es con los gastos preoperativos, ya que la DPC permitía amortizar dicha erogación y la NIC 38 obliga a reconocerlos directamente como gastos.
- C. **DPC no. 3 “Contabilidad para el Impuesto Sobre La Renta” vs. NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”:** El contenido de estas normas es similar, sin embargo NIC 12 amplía considerablemente los requisitos de presentación y revelación, cambia la base de cálculo para establecer diferencias temporarias y determinar los impuestos diferidos.
- D. **DPC no. 6 “Revelación de Políticas Contables” vs. NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”:** La DPC hacía referencia a la revelación de políticas y principios contables seguidos por la entidad informadora, la revelación debía incluir conceptos importantes relacionados con el reconocimiento de ingresos y aplicación de costos y activos a periodos corrientes y futuros, comúnmente una revelación según DPC-6 incluía entre otros, aquellos relacionados con políticas de consolidación, valoración de inventarios, depreciaciones y amortizaciones, reconocimiento de ganancias en contratos de construcción. La NIC 8 define políticas contables como principios

específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de estados financieros. La norma enfatiza la utilización de estimaciones como parte esencial en la elaboración de estados financieros, por lo tanto un cambio en una estimación debe reconocerse de manera prospectiva. Por otro lado la NIC 8, contempla la posibilidad de que la inexactitud u omisiones afecten la fiabilidad de los estados financieros, estos deben reconocerse como errores y la entidad debe recoger estos errores de manera prospectiva.

- E. **DPC no. 7 “Estados Financieros consolidados, combinados y valuación de inversiones permanentes por el método de participación patrimonial” vs. NIC 27 “Estados Financieros Consolidados y Separados y NIC 28 “Inversiones en Asociadas”**: La DPC consideraba la plusvalía negativa como parte del patrimonio, en cambio la NIC indica que el exceso en la participación sobre el costo de la inversión debe reconocerse en los resultados de los estados financieros consolidados. La NIC indica que se debe revelar la participación minoritaria en el balance general consolidado y el estado de resultados consolidados y se limita el uso del método de participación patrimonial.
- F. **DPC no. 8 “Contingencias” vs. NIC 37 “Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes”**: Las provisiones para las NIC´s son pasivos reales con cuantía o vencimiento incierto, es obligatoria la revelación de pasivos contingentes, sin embargo la DPC-8 no presenta mayores detalles sobre la materia. Un aspecto interesante abordado por la NIC 37 es el reconocimiento de pérdidas futuras derivadas de contratos onerosos, materia que tampoco era tratada por las DPC.
- G. **DPC no. 9 “Capitalización de los Costos por Intereses” vs. NIC 23 “Costos por Intereses”**: Las normas presentan aspectos muy parecidos, la NIC amplía la base para la capitalización de intereses, NIIF Pyme prohíbe esta capitalización y se debe reconocer en los resultados del periodo.
- H. **DPC no. 10 “Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación” vs. NIC 29 “Información Financiera en Economías Inflacionarias**: Las normas presentan aspectos similares, bajo DPC el ajuste por inflación es obligatorio cuando esta alcance los dos dígitos, NIC 29 establece que el estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país y para ello establece cinco criterios:
- i) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable...;
 - ii) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local... los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
 - iii) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento;
 - iv) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
 - v) la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

La **revaluación** de activos es permitida para las grandes empresas pero no para las PYMES, este tratamiento de revaluación lo contemplaba la DPC 10 sólo para aquellas entidades que hayan utilizado el método mixto para ajustar el valor en libros de las partidas no monetarias.

- I. **DPC no. 11 “Estado del flujo del efectivo” Vs. NIC 07 “Estado del flujo del efectivo”**: Ambas permiten el método directo o indirecto para elaborar este

estado financiero, NIC 07 incluye conceptos adicionales sobre presentación y revelación.

- J. **DPC no. 12 "Tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera y conversión o traducción de operaciones en el extranjero" vs. NIC 21 "Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio":** NIC 21 desarrolla el concepto de moneda funcional y moneda de presentación, los negocios en el extranjero de la entidad que informa se pueden presentar en estados financieros consolidados o separados, en cambio DPC 12, en la conversión de estados financieros tenía que determinarse si la inversión en el extranjero era parte integrante o no de la entidad que informaba, la moneda de reporte era la nacional o extranjera no contemplaba el concepto de moneda funcional.
- K. **DPC no. 13 "Contabilización de Contratos de Construcción" vs. NIC 11 "Contratos de Construcción":** NIC 11 permite sólo el método de Porcentaje de Avance de Obra para contabilizar estos contratos, DPC 13 permitía dos, el anteriormente referido y el de Obra Terminada.
- L. **DPC no. 14 "Contabilización de los Arrendamientos" vs. NIC 17 Arrendamientos:** Las normas entre sí presentan un alto porcentaje de similitudes, la NIC 17 amplía los criterios de presentación y revelación.
- M. **DPC no. 15 "Contabilización de Inversiones" vs. NIC 32 "Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar", NIC 39 "Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición" y NIIF 7 "Instrumentos Financieros Información a Revelar":** La DPC-15 contenía una clasificación de las inversiones conocida como Inversiones Temporales, esta clasificación no la contempla las NIC's. La DPC refería a un valor de mercado para la determinación del valor de algunas inversiones a corto plazo, las NIC's establecen un nuevo concepto que va más allá que el de valor de mercado para contabilizar las inversiones, el valor razonable. La NIC 39 regula la contabilización de derivados y otros instrumentos financieros más complejos, asuntos que no eran tratados por DPC 15. NIC 39 amplía los criterios de presentación y revelación para la contabilización de instrumentos financieros.

Como resulta evidente, muchos aspectos normados en las NIIF no tienen su homólogo en norma nacional, de la escasez de pronunciamientos contables nacionales se pasó a la abundancia, tema este que debe tratarse con precaución, porque no toda la normativa internacional se ajusta a la realidad económica, política y social del país que decide migrar a estándares internacionales.

Es claro que la profesión contable a nivel mundial desde hace más de cien años se viene preocupando por su organización internacional, a tal medida que se pueda homogenizar la práctica contable y se beneficien de la información financiera tanto los que la elaboran como los que la utilizan.

Los principales antecedentes del proceso armonizador contable expone Túa J. [7] se encuentran en los congresos internacionales de contabilidad y tratados internacionales, como lo fue el primer Congreso Internacional que tuvo lugar en la ciudad de St. Lois en 1906, el congreso de París en 1948 después de la segunda guerra mundial, el tratado de Roma en 1959 que crea la Comunidad Económica Europea, y sus países miembros deciden unificar su derecho de sociedades y la armonización contable, posteriormente la creación de organismos reguladores, la creación del IASC hoy en día IASB y un gran número de antecedentes que muestra la intención de llegar a un marco común de normas. [7]

Vale la pena preguntar el ¿por qué de los problemas de la armonización si la profesión contable lleva décadas introducida en ese camino?. La respuesta está a la vista, los sistemas contables son tan diversos en cuanto a sus peculiaridades sociales, económicas, jurídicas y, por ende, contables, que estos factores inciden en la manera de razonar y de aplicar principios de contabilidad. [7]

En el caso venezolano la contabilidad tiene una marcada influencia fiscal, el fin de la contabilidad es netamente tributario (calcular y pagar impuestos) y menos financiero, además el conjunto de NIIF plantea un gran número de revelaciones y no hay una cultura para esto, existe cierto recelo a develar abiertamente las operaciones que componen el gran número de actividades que realiza una entidad, en muchos casos, por ejemplo, la información que se presenta a instituciones financieras, es una información medida, lo mismo sucede al presentar información a entes reguladores, entonces se puede afirmar que al armonizar el sistema contable nacional, estamos frente a un cambio de paradigmas, un enfoque distinto orientado más a hacia la contabilidad financiera y las revelaciones, a una manera distinta de pensar, y siempre habrá resistencia al cambio.

VII. Los Boletines de aplicación VEN.NIF

La Federación con el propósito de regular el proceso de adopción de las NIIF a ser incorporados como principios de contabilidad de aceptación general, ha emitido una serie de boletines conocidos con las siglas BA VEN-NIF, estos vienen a contemplar aspectos de carácter específico que puedan desencadenar ya sea por razones de tipo legal, económicas o técnicas una adopción condicionada o la no adopción de una NIIF en particular. Los BA VEN-NIF son guías o aclaratorias que facilitan la aplicación de una determinada NIIF en Venezuela.

En la actualidad se han emitido nueve BA VEN NIF que van desde el BA VEN NIIF 0 hasta el BA VEN NIF 8, algunos ya derogados (BA VEN NIF 1 Y BA VEN NIF 3) por los vertiginosos cambios que presenta esta materia. A continuación las principales materias que regulan estos boletines:

BA VEN-NIF 0 “Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”: regula cómo será el proceso de adopción de las NIIF emitidas por el IASB para que se considerada como principio de contabilidad de aceptación general en Venezuela. Cada NIIF debe someterse a un análisis técnico, consulta pública no menor de treinta días y ser aprobada en un Directorio Nacional Ampliado. Una BA VEN NIF surgirá después del análisis técnico realizado por el Comité Permanente de Principios de la Federación siempre que sea necesario. [4]

Los Principios de Contabilidad en Venezuela se denominarán VEN-NIF y comprenderán las NIIF adoptadas para su aplicación incluyendo a las NIIF PYMES y los Boletines de Aplicación BA VEN NIF. La Federación utilizará la traducción oficial al español emitida por el IASB, las cuales deberán publicarse en el sitio web oficial de la Federación.

BA VEN-NIF 2 “Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de acuerdo con VEN-NIF”: Dado que las NIIF completas y la NIIF para las PYMES sólo consideran los casos de economías hiperinflacionarias, este boletín establece que las entidades venezolanas deben reconocer los efectos de la inflación en la preparación y presentación de los estados financieros de acuerdo con VEN-NIF, cuando el porcentaje acumulado según el INPC emitido mensualmente por el Banco Central durante el ejercicio económico alcance un 10%. Si es menor, la gerencia debe evaluar sus efectos y si son relevantes, conforme a los principios generales de importancia relativa, comparabilidad y revelación suficiente, debe reconocerlos.[8]

Cuando una entidad no reconozca los efectos de la inflación para un determinado ejercicio, utilizará como valores en libros los importes reexpresados de las cifras de los estados financieros a la fecha del último ajuste efectuado, como la base para preparación y presentación del juego completo de estados financieros posteriores, debiendo revelar la inflación acumulada a la fecha y no reconocida en los resultados y en el patrimonio neto.

BA VEN-NIF 4 “Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación en el Marco de las Regulaciones Contenidas en el Código de Comercio Venezolano”: Las NIIF no disponen cual es la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. El marco jurídico venezolano en su Código de Comercio Vigente si establece que los estados financieros deben presentarse a la asamblea de accionistas o socios antes de los tres meses de finalización de ejercicio económico y en todo caso la fecha de publicación de estos estados puede ser: i) La que esté determinada formalmente en los procedimientos internos de la entidad o en sus estatutos; o ii) La fecha en que los administradores u otro ente autorizado, entreguen los estados financieros a una unidad interna de control, supervisión o revisión; a un ente externo o al Comisario, lo que ocurra primero. [9]

Este boletín acuerda que la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, es la fecha, posterior al cierre de ejercicio en que tales estados estén disponibles para ser revisados o utilizados por cualquier unidad, ente o persona distinta, a la encargada de su preparación.

BA VEN-NIF 5 “Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF”: El presente boletín establece el uso de un enfoque uniforme en la presentación del resultado integral total de acuerdo con VEN-NIF, y definir la base de cálculo para la formación de reservas y utilidades no distribuidas disponibles para dividendo. [10]

Las entidades venezolanas presentarán el resultado integral total de un periodo en dos (2) estado separados: Un Estado de Resultados que contenga los ingresos devengados y los gastos causados desglosados por su naturaleza o función para llegar al resultado del periodo y Un Estado de Resultado Integral que inicia con el total presentado en el estado de resultados del periodo, presentando adicionalmente los ingresos no devengados y gastos no causados para llegar al resultado integral total del periodo. Del resultado del periodo se formarán las reservas legales, estatutarias y se distribuirán beneficios a los socios. [10]

BA VEN-NIF 6 “Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME”: En Venezuela el BA VEN NIF 1 establecía los criterios para clasificar una empresa como grande o como un PYME, estos criterios quedaron derogados cuando la Federación promulgó el BA VEN NIF 6, hay que recordar que la fecha de transición establecida por la misma Federación fue el 1 de enero de 2008 para las grandes empresas y el 1 de enero de 2011 para la PYMES, de tal manera que una entidad clasificada como gran empresa según el BA VEN NIF 1 hizo la transición a NIIF y luego de derogarse este boletín pudo ser considerada como una PYME. En este sentido la Federación a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad promulgó y estableció que aquellas entidades que califiquen como PYME según el BA VEN NIF 6 podrán aplicar las VEN-NIF para las grandes empresas o las VEN-NIF para las PYMES. [11]

Este boletín clasifica una entidad como pequeña o mediana cuando: a) La entidad este formalmente constituida, persiga fines de lucro, y b) No esté sujeta al cumplimiento de las disposiciones relativas a la preparación de información financiera, emitidas por los entes reguladores autorizados por la legislación venezolana para ello. [11]

BA VEN-NIF 7 “Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura”: La derogada DPC 10 contemplaba dos métodos para

reexpresar los valores de las partidas no monetarias, estos eran el método NGP (Nivel General de Precios) y el método Mixto. Según este boletín todas aquellas entidades que aplicaron el método Mixto y acumularon los valores reexpresados de las partidas no monetarias en el RETANM (Resultado No Realizado por Tenencia de Activos No Monetarios) en los estados financieros de transición deben reversar los importes acumulados en esta partida contra las ganancias acumuladas si la entidad es una PYME, la razón de este tratamiento es porque las VEN-NIF PYME no permiten la revaluación de activos.

Las entidades, que de conformidad con el BA VEN-NIF 1, calificaron como grandes entidades y como PYME en el BA VEN-NIF 6, que decidan aplicar VEN-NIF PYME, podrán optar por utilizar el (i) valor razonable o (ii) la revaluación como costo atribuido según DPC 10 a las partidas no monetarias, sin utilizar el procedimiento detallado para el RETANM, es decir con un importe a una cuenta de Superávit por Revaluación. [12]

BA VEN-NIF 8 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF”: Este boletín viene a aclarar cuáles son los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela conocidos como VEN-NIF que se clasifican en dos grupos: i) VEN-NIF GE correspondientes a los principios de contabilidad aplicables a las grandes empresas, los cuales incluyen los BA VEN-NIF y las NIIF, y ii) VEN-NIF PYME correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las pequeñas y medianas empresas, conformados por los BA VEN-NIF conjuntamente con las NIIF para las PYMES. [13]

VIII. Resultados de la investigación

En el desarrollo de esta investigación se ha mostrado la necesidad de establecer un lenguaje común contable, las peculiaridades de cada país hace que el proceso armonizador se torne complejo, la diversidad de culturas, creencias, sistemas económicos y jurídicos moldean las estructuras mentales, la fijación de conceptos y principios, llegar a una armonización con los estándares internacionales de contabilidad suponen un gran reto, este desafío en Venezuela lo asumió la Federación de Colegio de Contadores Públicos, ya sea por presiones de organismos reguladores, una tendencia mundial o, una exigencia de la comunidad internacional, nuestro país se enrumbo en adoptar el modelo de Normas Internacionales de Información Financiera como el modelo nacional que viene a regular la profesión contable.

Al analizar el proceso de adopción de normas internacionales de información financiera, y más allá, lo que fue el proceso de armonización con los estándares internacionales, en Venezuela esto formalmente comenzó en enero de 2004, antes, al menos por supletoriedad se podían aplicar las NIIF. La adopción como tal se hizo obligatoria para las grandes empresas a partir de enero de 2008, para las PYMES enero de 2011.

La Federación ha regulado el proceso de adopción de las NIIF a través de boletines de aplicación (BA VEN-NIF) que deben ser considerados por los profesionales contables como principios de contabilidad junto con el cúmulo de NIC y NIIF vigentes. Se puede afirmar entonces que Venezuela ha realizado una adopción condicionada, reservándose aquellos casos donde la normativa internacional no se aplica a la realidad económica y social del país.

Antes de la adopción la normatividad contable en Venezuela era muy escasa, nuestro país históricamente no ha sido un promulgador de normas contables. Aunque las DPC regulaban temas previstos en las NIIF, estos pronunciamientos eran reducidos en comparación a su homólogo NIIF, otros temas simplemente quedaban en el vacío. La norma internacional es más exigente en cuanto a las revelaciones, obliga a mostrar mucha más información.

Una de las principales características del mundo globalizado donde nos encontramos inmersos es la tendencia a la supranacionalización, la apertura de las economías han dado cabida a la regulación contable y por lo tanto a la intención a nivel internacional de homogenizar la práctica contable. Un lenguaje financiero común simplifica la comparabilidad, criterios iguales de valoración y presentación de partidas dentro de los estados financieros agiliza la toma de decisiones.

IX. Consideraciones finales

1. La estandarización contable es una exigencia de una economía globalizada.
2. El proceso de armonización del sistema contable venezolano con el de estándares internacionales, ha sido liderado en nuestro país por la FCCPV y el gremio organizado.
3. En Venezuela los principios de contabilidad generalmente aceptados son conocidos como normas VEN-NIF, las cuales incluyen las VEN-NIF GE (NIIF para grandes empresas), VEN-NIF PYMES (NIIF para Pequeñas y Medianas Empresas) y los Boletines de Aplicación BA VEN-NIF.
4. La adopción de los estándares internacionales de contabilidad en Venezuela, es una adopción condicionada a una revisión previa, en donde se evalúa el impacto de la normativa internacional con el marco jurídico nacional y la realidad económica y social de las entidades venezolanas.
5. Los BA VEN-NIF son guías aclaratorias que permiten la aplicación de una determinada NIIF en Venezuela.

Referencias

- [1] Peña, A. (2007). Efectos Tributarios Derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. *Revista Actualidad Contable*. Mérida. Venezuela: FACES ULA, año 10, no. 15, julio-diciembre, pp. 56-68.
- [2] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2002). *Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General*. Declaración de Principios de Contabilidad no. 0 (DPC 0). Caracas Venezuela: Fondo Editorial del Contador Público.
- [3] Romero, J. y García, A. (2002). *Contabilidad III*. McGraw-Hill/Interamericana Editores
- [4] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2009). *Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera no. 0 (BA VEN NIF no. 0)*
- [5] Castellanos H. (2009). *Las acepciones de valor en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera*. *Revista Actualidad Contable*. Mérida. Venezuela: FACES ULA, año 12, no. 19, julio-diciembre, pp. 5-18.
- [6] Goodrich, N. (2007). [En Línea]. Disponible en: <<http://www.docstoc.com/docs/115022597/VENEZUELA-YL-AS-NIIF-ppt-Goodrich-1>>, consultada: Julio 18 de 2012
- [7] Tua, J. (1985). Los Principios Contables: De la Regulación Profesional al Ámbito Internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XV, no. 46, pp. 25-56.
- [8] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de acuerdo con VEN-NIF (BA VEN NIF no. 2)*.
- [9] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación en el Marco de las Regulaciones Contenidas en el Código de Comercio Venezolano (BA VEN NIF no. 4)*.

- [10] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF (BA VEN NIF no. 5)*.
- [11] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME (BA VEN NIF no. 6)*.
- [12] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura (BA VEN NIF no. 7)*.
- [13] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF (BA VEN NIF no. 8)*.

Bibliografía

Cañibano, L. y Gisbert, A. (2007). *El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España*. [En Línea]. <<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/2128/1738>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Deloitte (2008). *Mediciones hechas a valor razonable SFAS no. 157*. [En Línea]. <http://webserver3.deloitte.com.co/A%20WEB%20Recursos/Rec%20IFRS/8.%20Rec%20USGAAP/SFAS%20157%28mayo200829.pdf>>, consultada: julio 17 de 2012

Fernández, J. (1970). *Teoría Económica de la Contabilidad*. España: ICE. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.unilib.com/ficha.php?id=1536509>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Ficco, C. (2011). Evolución histórica de los Enfoques en Contabilidad Financiera: Implicaciones para los Objetivos y los Requisitos de la Información Contable. *Revista Actualidad Contable*. Mérida. Venezuela: FACES ULA, año 14, no. 23, julio-diciembre, pp. 39-61. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25720652004>>, consultada: agosto 12, 2012.

Fortis, I. y García, I. (2006). *La contabilidad según valor razonable*. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.cemla.org/old/pdf/acp/dp-0607-bde.pdf>>, consultada: agosto 16 de 2012.

Gómez, O y otros (2011). Valor razonable como método de medición de la información financiera. *Revista Venezolana de Gerencia (RVG)*. Venezuela: Universidad del Zulia (LUZ), año 16, no. 56, pp. 608-621. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29020563007>>, consultada: agosto 12, 2012.

Hendriksen, H. (1981). *Teoría de la Contabilidad*. México, D. F.: Uteha, pp. .

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. Londres, Inglaterra. Traducción oficial al castellano por el CIISPRAXIS, Madrid, España.

International Accounting Standards Board (IASB) (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*. Londres, Inglaterra. Traducción oficial al castellano por el CIISPRAXIS, Madrid, España. [En Línea]. <http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_PYME_S.pdf>, consultada: agosto 12 de 2012.

Jiménez, N. (2011). Conversión del Balance de Apertura hacia las NIIF: de la Teoría a la Práctica. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. , no. 45, enero-marzo, pp. 41-172. [En Línea]. Disponible en: <http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/conversion_deldelbalancedeapertura.pdf>, consultada: agosto 12 de 2012.

Kieso, D. (2008). *Contabilidad Intermedia*. 2da. ed., México: Limusa Wiley, pp. .

Laya, A. (2011). Los Principios y Postulados Básicos de la Contabilidad: Una Perspectiva Histórica-Conceptual desde la Doctrina Contable. *Revista Actualidad Contable*. Mérida, Venezuela: FACES ULA, vol 14. no. 23, julio-diciembre, pp. 79-101. [En Línea]. Disponible: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25720652006>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos*. Buenos Aires: La Ley, pp. .

Martínez, F. (1997). *La contabilidad en el siglo XXI*. [En Línea] Disponible en: <<http://www.universidaddehuelva.edu.es>>, consultada: julio 30 de 2012.

Martínez, G. (2003). A propósito de la globalización y estandarización contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. , no. 14, abril-junio, pp. .

Normas Internacionales de Información Financiera, *Guía de Bolsillo - 2010*. Publicación de Price Waterhouse Coopers. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.pwc.com/ve/es/libros/assets/niif.pdf>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Romero, J. (2006). *Principios de Contabilidad*. 3era. edic., México, D. F.: Mc Graw Hill, [En Línea]. Disponible: <<http://www.ejournal.unam.mx/rca/185/RCA18510.pdf>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Zaá, J. (2000). La Investigación Contable de cara al nuevo milenio. *VIII Congreso Venezolano de Contaduría Pública y III Encuentro de Educadores del Área Contable*. Maracay-Venezuela.

Normas internacionales de información financiera: avances en su aplicación en Estados Unidos de América, México y Venezuela

Xiomara Maidett Agreda Palacios

Docente

Universidad Experimental de

Los Llanos "Ezequiel Zamora"

Doctorante

E-mail: xagreda@msn.com / xiomara.m@ula.ve

Programa doctoral en Ciencias Contables

Facultad de Administración, Contaduría y Economía

Universidad de Los Andes

Mérida, Venezuela

[Recibido: Agosto 22, 2012, Aceptado: Noviembre 22, 2012](#)

Resumen

En el presente trabajo, se planteó el objetivo de revisar avances en la aplicación de la norma internacional de información financiera en la región. Para el estudio se consideraron tres países Estados Unidos, México y Venezuela. Se recurrió al análisis de fuentes documentales que permitieron describir inicios y desarrollo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), determinar principales avances, a nivel mundial, en la homogenización de NIIF y caracterizar aspectos relevantes en materia de aplicación de NIIF en los países seleccionados. Concluyéndose que, a pesar de las diferencias socio-económicas, políticas y culturales, en los países objetos de estudios, con distintos grados de avances en la aplicación de las NIIF, se evidencia concurrencia en la aplicación de NIIF. Las grandes empresas y las PYMES, deberían aplicar obligatoriamente las NIIF a objeto de lograr la comparabilidad de la información financiera y además todo ello reafirma que las NIIF constituyen el lenguaje necesario en el ámbito empresarial y en los mercados financieros, proporcionándole confianza y transparencia al mercado, y haciendo suficiente, oportuna y comparable la información financiera.

Palabras clave: NIIF, Estados Unidos, México, Venezuela.

Abstract

In this paper, the objective was to review progress in the implementation of international financial reporting standards in the region. Three countries were considered for this study: United States, Mexico and Venezuela. Documentary sources were analyzed to describe the beginning and development of International Financial Reporting Standards (IFRS), determine global developments in the homogenization of IFRS and characterize relevant aspects in the application of IFRS in the selected countries. Concluding that in the countries studied, with significant differences in socio-economic, political and cultural, the coincidence is evident in the application of IFRS, with varying degrees of progress. Large companies and SMEs, should apply IFRS mandatory in order to achieve comparability of financial information and also reaffirms that all IFRSs are necessary language in business and financial markets, providing trust and transparency to market, and making adequate, timely and comparable financial information.

Keywords: IFRS, United States, Mexico, Venezuela.

1. El problema

El proceso de globalización de las economías y el uso de las tecnologías de la información han introducido importantes cambios al entorno financiero, la forma de hacer negocios y el intercambio de información financiera, minimizando barreras derivadas de la distancia física. Cada vez más el dinamismo de los mercados, exige mayor y mejor información y no resulta cuestionable afirmar que, la eficiencia del mercado de capital mundial, depende de la disponibilidad y oportunidad de información transparente, comparable y relevante.

La transparencia es atributo esencial de los mercados de capitales, donde la confianza resulta indispensable, considerando que el sistema económico depende de manera importante de su comportamiento. La comparabilidad, por otra parte, permite a los usuarios de la información financiera (inversionistas, analistas, trabajadores, proveedores, clientes, instituciones de crédito, organizaciones gubernamentales y no gubernamentales, entre otros), respaldar el proceso de toma de decisiones, el cual exige que la referida información pueda ser comparable con la competencia tanto en el ámbito nacional como en el internacional.

La información financiera, debe estar disponible en los términos y oportunidad requeridos por los diversos usuarios de cualquier parte del mundo, además debe ser fácilmente entendida, pues de no ser así, probablemente, no servirá para que las empresas puedan ampliar sus mercados, incursionar en nuevos negocios u obtener capital de nuevos inversionistas. Visto así, estas constituyen importantes razones para que empresas de todo el mundo se muestren interesadas en adoptar voluntaria u obligatoriamente Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que representarían la utilización de un lenguaje común para comunicarse con interesados de todo el mundo, mayor confianza en la información que suministran las empresas, con lo que también mejoraría, por una parte, la capacidad para obtener financiamiento, y por la otra, insumos que respalden las decisiones de los inversionistas.

Ante estos precedentes, resulta obvio comprender que la diversidad contable representa una traba para el análisis financiero internacional, el cual constituye el punto de partida de múltiples procesos de toma de decisiones, procesos que pueden verse afectados por esa diversidad que impacta sobre la información.

Investigaciones previas así lo evidencian, pues concluyen que el análisis financiero (a partir del cálculo de ratios) difiere, según se apliquen distintos principios contables. Esto es, los principios contables empleados en la elaboración de estados financieros no son neutrales [1].

De allí la necesidad de establecer una normativa que contemple los principios generales, así como las reglas y características que debe reunir la información financiera elaborada por las empresas, indistintamente del contexto donde estas se desenvuelvan, que incorpore normas para la preparación de los estados financieros y las interpretaciones respecto a lo que reflejan, con el objetivo de armonizar, homogenizar y estandarizar los procesos de donde éstos se derivan.

Adicionalmente y atendiendo a las diferencias, el proceso de globalización no impacta a todos de forma similar, no puede obviarse que las particularidades de las economías y el grado de desarrollo marcan diferencias en la relaciones y negocios financieros, las cuales se acentúan de una región a otra y más aún entre países, por ello, en este trabajo se plantea analizar los avances, en materia de normas de información financiera, de tres países: Estados Unidos, México y Venezuela, que a pesar de estar en el mismo continente, exhiben importantes deferencias.

Cabe entonces reflexionar y preguntarse sobre:

- ¿Cómo surge la norma internacional para la presentación de los estados financieros de las empresas?
- ¿Qué aspectos inciden en la necesidad de armonizar la contabilidad a nivel internacional?
- ¿Cuáles son los avances más relevantes a nivel mundial, en materia de estandarización contable - financiera?
- ¿Cómo avanza en Estados Unidos de América, México y Venezuela, la aplicación de normas internacionales de información financiera (NIIF)?
- ¿En Venezuela, cómo avanza el proceso de estandarización contable – financiera en las grandes empresas (GE) y en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)?

2. Objetivos del trabajo

Objetivo general

Revisar avances en la aplicación de la norma internacional, en materia de información financiera, en la región. (Estados Unidos, México y Venezuela).

Objetivos específicos

- Describir inicios y desarrollo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
- Determinar principales avances, a nivel mundial, en la homogenización de Normas de Información Financiera
- Caracterizar aspectos relevantes en materia de aplicación de normas de información financiera en Estados Unidos, México y Venezuela.

3. Alcance y metodología

Un estudio de carácter descriptivo que para alcanzar los objetivos propuestos, recurrió a la revisión y análisis de fuentes documentales, constituyendo estas el principal insumo para el desarrollo del trabajo. Se exponen los orígenes y desarrollo de las Normas Internacionales de Información Financiera, órganos rectores en esta materia, y el avance

en el contexto mundial, regional (América: en particular en Estados Unidos, México) y local (Venezuela), que permitieron establecer las comparaciones. La selección, de los países considerados para este estudio, obedeció a la necesidad de identificar hasta donde ha avanzado Venezuela en materia de NIIF y al contrastarla con países del mismo continente, (con marcadas diferencias en sus economías y grados de desarrollo, como lo son Estados Unidos y México) que exhiben importantes logros en este ámbito, lo cual permite tener una visión más clara de la posición que ocupa Venezuela en el concierto de estas naciones.

4. Revisión y análisis

Organismos involucrados en la prescripción de Normas de Información Financiera

Frente a las crisis financieras, que a través del tiempo se han presentado, los cuestionamientos a la información financiera y la forma de generarla no tardan en hacerse sentir, acto seguido, comienzan las demandas de cambios en la contabilidad y podría afirmarse que los esfuerzos tras cada crisis económica han influido en el ritmo del cambio contable.

No puede ignorarse la fuerte conexión entre los mercados de capitales y la economía real, las distintas crisis financieras así lo evidencian y aun cuando las normas contables no causan las crisis, algunas deficiencia en la norma pudiesen hacerlas más o menos profundas.

Por otra parte, vale destacar que entre los cambios experimentados, en los últimos años, en materia de contabilidad, la "...profesión ha sido capaz de poner de manifiesto la relación entre contabilidad y Desarrollo Económico, concienciándose de su papel frente al bienestar social y tratando de difundir esta elemental pero trascendental idea". Además, la contabilidad contribuye, entre otros aspectos, a "...hacer posible el correcto funcionamiento de los mercados de capitales y de las instituciones y unidades económicas y, con ello, la utilización racional de los recursos económicos de un país..." [2:4],

Así pues, la procura de un lenguaje común en materia de contabilidad, que permita a los usuarios, de cualquier parte del mundo, disponer de información financiera oportuna, suficiente, confiable y comparable, sin que sean necesarios complicados procesos y costos adicionales, es un asunto que ocupa tanto a investigadores y académicos, organismos reguladores, como las propias empresas que han entendido y demandado procesos contables homogéneos y estandarizados que les permitan la generación de información que apoye el proceso de toma decisiones.

Para ello, se han constituido, con el concurso de países de todo el mundo, organizaciones dedicadas exclusiva y permanentemente al estudio, diseño, establecimiento y revisión de normas contables aplicables a todo tipo de empresa, indistintamente de cual sea el contexto geográfico, económico, financiero o legal de su desempeño. Estas organizaciones actúan con el objetivo de emitir, hacer converger y armonizar la norma contable. Entre las organizaciones que actúan en el ámbito en el que se ubica este trabajo, se encuentran:

1. En el contexto mundial, el International Accounting Standards Committee (IASC) que se creó en junio de 1973 como organismo independiente de carácter privado, con el acuerdo de organizaciones de profesionales contables de Alemania, Australia, Canadá, USA, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda, incorporándose posteriormente otros países. Este comité produjo 41 normas internacionales de Contabilidad (NIC) todas vigentes hasta que surgió el International Accounting Standards Board (IASB), que de conformidad a lo

pautado, mantendrían aquellas que el IASB no considerase conveniente reformular o modificar una vez entradas en vigencia las NIIF

2. El IASB, por su parte, nace en el 2001, como una entidad privada responsable del establecimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs-IFRSs), constituyéndose en el organismo emisor, promotor y propulsor de normas contables, aplicables en todo el mundo, en la presentación de los estados financieros. Entre sus cometidos se consideró el establecer requerimientos de reconocimiento, medición y presentación de información a revelar en los estados financieros. En el 2002, encuestas realizadas en 59 países del mundo, revelaban que 90% de los encuestados vislumbraron al IASB como un organismo adecuado para desarrollar un lenguaje contable común [3]. Para el logro de sus objetivos, el IASB coopera con organismos nacionales emisores de normas de información financiera que actúan en todo el mundo y además promueve la creación de grupos regionales para que interactúen en aspectos técnicos, respetando la soberanía de los países participantes, con la finalidad de hacer contribuciones técnicas a los documentos normativos que emite el IASB y presentar propuestas de cambios que sean de interés, considerando las necesidades regionales. Es así como surgen el European Financials Reporting Assistance Group (EFRAG), Asia and Oceanía Standards Setters Group (AOSGG), Pan African Federation of Accounting (PAFA) y el Grupo Latinoamericano de Normas de Información Financiera (GLENIF) o GLASS, por sus siglas en inglés, Group of Latin American Accounting Standards Setters
3. Entre los grupos regionales mencionados anteriormente, especial atención merece el Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF- GLASS), pues entre sus miembros figuran dos de los tres países en consideración en este estudio, México y Venezuela. Este grupo nace en fecha relativamente reciente, Julio 2011, en Argentina, por el acuerdo de doce países latinoamericanos: Argentina, Brasil, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, México, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela; con el objetivo de actuar en forma integrada con respecto a los documentos emitidos por el IASB. Para el logro de ese cometido el grupo actúa promoviendo la adopción y/o convergencia de Normas locales con las Normas IASB en la jurisdicción de la región, apuntando a una consistente aplicación de los estándares internacionales en materia de información financiera.
4. En el ámbito regional, el Financial Accounting Standards Board (FASB) es Estados Unidos de América (USA) desde 1973, la organización del sector privado encargada de establecer y mejorarlas normas de información financiera en ese país. Normas que están avaladas por la Comisión de Valores y Cambios (SEC) y por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). Desde el 2002 FASB y el IASB decidieron trabajar conjuntamente para acelerar la convergencia de las normas contables a nivel mundial y celebran un acuerdo donde ambas organizaciones se comprometieron a desarrollar normas de alta calidad y compatibles, además, suprimir diferencias entre las NIIF (IFRS)¹ y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (USGAAP)² identificando soluciones comunes.
5. El Consejo Mexicano de Normas de Información financiera (CINIF), tiene similares funciones al FASB de USA, es en MEXICO el organismo independiente, encargado de investigar, desarrollar y difundir principios y normas que regulen la

¹ IFRS (International Financial Reporting Standards) siglas en ingles de Normas Internacionales de Información Financiera.

² US-GAAP (US General Accepted Accounting Principles) siglas en ingles de Principios de Contabilidad de aceptación Generalizada en Estados Unidos.

información financiera. Constituido en el 2002, por entidades líderes de los sectores público y privado, que tiene como propósito el lograr la convergencia de las normas de contabilidad locales con las normas de información financiera aceptadas globalmente, pretendiendo una eficiente y productiva inserción de México en la economía global. A partir del 2004, el CINIF sustituyó a la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en la tarea de prescribir principios y normas de contabilidad de aceptación generalizada en México.

6. La Federación de Colegios de Contadores Público de Venezuela (FCCPV), en lo local, actúa con personalidad jurídica y patrimonio propio. A través del Comité permanente de Principios de Contabilidad, es la instancia que tiene la misión de analizar proyectos y pronunciamientos en materia de NIIF generados por el IASB y determinar su aplicabilidad en el entorno económico venezolano.

Cabe recalcar que, en la agenda de cualquiera de estos organismos, emisores de normas y pronunciamientos en materia contable, resulta prácticamente imposible no incorporar la discusión sobre los procesos de convergencia y armonización. El primero, orientado a que las normas de contabilidad financiera tiendan al mismo fin y el segundo, para evidenciar que el proceso de convergencia pretende alcanzar un estado de armonía donde todos los emisores de normas se pronuncien por soluciones contables similares (Gómez, 2004) [4]

¿Dónde y cómo estamos en materia de Normas de Información Financiera?

Muchas entidades en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos, aplicando modelos y prácticas contables que se ven afectadas por circunstancias socio-culturales, políticas, económicas y legales, y a pesar que dichos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro existen innumerables diferencias. Diferencias derivadas de la normatividad contable, que deben eliminarse o minimizarse en aras de lograr información competitiva internacionalmente.

Resulta indispensable entonces, contar con un lenguaje financiero único y de alcance global que permita entender y comparar la información financiera de empresas emisoras de cualquier región o país, facilitando el proceso de toma de decisión de los actores que participen en los mercados de capitales de cualquier parte del mundo

Contar con una norma internacional ya acumula algunos años de arduo trabajo y no fue sino hasta el 2001, cuando se comenzó a elaborar un sistema de normas de alta calidad comprensible, transparente y susceptible de aplicación obligatoria en todos los países del mundo. Nacen así las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Hoy en día las Normas Internacionales de Información Financiera comprenden:

1. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)
2. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
3. Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones (SIC)
4. Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)

La adopción plena de las NIIF o la convergencia hacia dichas normas es un fenómeno de alcance mundial. Países, de todos los continentes, como Australia, Nueva Zelanda, Hong Kong, Rusia, Sudáfrica, la Unión Europea, Estados Unidos, México, Canadá, Brasil, Chile, Venezuela, Reino Unido, India, Japón, China, Corea entre otros, ya han adoptado, adaptado o convergen en la aplicación de las NIIF en la preparación de sus informes financieros.

Originalmente las NIIF fueron concebidas como una norma general y aplicable para todo tipo de empresas, pero obviamente su aplicación se inició en las grandes empresas que participaban o participan en los mercados de capitales nacionales e internacionales, donde se requerían con mayor urgencia, resultaba más fácil aplicar y porque usuarios de todo el mundo, demandaban información financiera para sustentar de manera confiable el proceso de toma de decisiones. Pero estas normas resultaron complejas en su aplicación y requerimientos de recursos humanos, financieros y tecnológicos, para las empresas que no participan en los mercados financieros, denominadas pequeñas y medianas empresas (PYMES)³, por ello el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publicó la versión de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES, IFRS for SMEs por sus siglas en inglés), una versión simplificada de las NIIF-Totales o para grandes empresas.

No puede perderse de vista que a pesar de que un número importante de PYMES no tienen obligación pública de rendir cuentas, pues sus títulos no se negocian en mercados públicos nacionales y/o internacionales, muchas de ellas están vinculadas o son filiales con grandes empresas. De allí que los organismos emisores hayan considerado simplificar la norma a objeto de que decidan acogerlas voluntariamente, con procesos menos complejos y costosos. De manera que las pequeñas empresas, indistintamente de sus características, estarían manejando el lenguaje internacional de la contabilidad, lo cual minimizaría a futuro barreras para incursionar, si quisieran, en los mercados financieros.

Sin embargo, en opinión de Pérez Cervantes [5], las NIIF PYMES, no constituyen un puente amigable para transitar a las NIIF plenas, se contraponen al marco conceptual y a otras NIIF vigentes, razones por las cuales México al igual que otros 18 países del mundo (Alemania, Australia, Canadá, China, Corea del Sur, Eslovenia, España, Francia, Holanda, Italia, Japón, Malasia, Malta, Nueva Zelanda, Polonia, Suecia, Suiza y Uruguay), han decidido no adoptarlas.

Cada vez más, se observa como en gran parte del mundo, los países que participan en los negocios internacionales, indistintamente del continente en el que se encuentren, aplican NIIF en la preparación de la información financiera que presentan a los diversos usuarios. Evidencia de esto los encontramos en la recomendación de la Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas (IOSCO) a los países miembros sobre la utilización de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y la aceptación por la Comisión Europea, que estableció la obligatoriedad de su aplicación en la presentación de sus estados financieros consolidados a partir del 2005, en compañías con participación en mercados regulados de la Unión Europea (UE).

De los beneficios más resaltantes de la aplicación de las NIIF se pueden señalar: la utilización de un lenguaje común, costos innecesarios al preparar una sola contabilidad, transparencia y comparabilidad de la información financiera en los mercados de capitales, entre otros.

La Norma Contable y su aplicación en los Estados Unidos de Norteamérica

En el 2002, los organismos estadounidenses e internacionales emitieron el acuerdo de Norwalk⁴ para hacer compatibles sus normas contables. Posteriormente, el IASB y el

³ De acuerdo a lo establecido en las NIIF-PYMES, (pp. 9-11) frecuentemente, el término PYMES se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores. Para el IASB el término es entendido como entidades privadas sin obligación pública de rendir cuentas.

⁴ Acuerdo entre FASB y IASB donde ambos organismos deciden trabajar conjuntamente para acelerar la convergencia de las normas contables en el ámbito mundial, planteándose como objetivos: a) Desarrollar

FASB acuerdan, a partir del 2006, trabajar conjuntamente en los proyectos más importantes y en el 2007 La SEC anuncio que permitiría a las empresas extranjeras reportar bajo las IFRS.

En el 2008, la SEC permite que las firmas extranjeras reporten (de manera anticipada) bajo las IFRS sin conciliar con los US GAAP siempre y cuando los estados financieros básicos y sus notas fuesen preparados de conformidad con IFRS emitidas por IASB. En este mismo año, la SEC propuso elaborar un proyecto para la conversión a las IFRS de las compañías de Estados Unidos.

En la actualidad, la SEC se encuentra evaluando el proyecto de adopción de las IFRS para las empresas domésticas y existen varios proyectos de convergencia entre IFRS y US GAAP. Aspectos importantes deberán cubrirse antes de que la SEC ordene el uso obligatorio de las NIIF a todas las emisoras estadounidenses. El año 2014, es el plazo propuesto por la SEC para que las grandes multinacionales de Estados Unidos estén utilizando IFRS en la preparación de información financiera.

Pueden ser relevantes los problemas que surjan en EEUU, al cambiar la norma con la que se elabora y presenta la información financiera. No debe infravalorarse el esfuerzo humano que supondrá la transformación en la formación y entrenamiento de profesionales. Ni olvidar el impacto sobre las normas de gobierno corporativo en los EE.UU. "La incorporación de las IFRS al sistema de información financiera estadounidense tendrá efectos considerables no solo en términos de esfuerzo de los preparadores sino también de las potenciales consecuencias financieras". [6:45]

Para las PYMES en Estados Unidos, especialmente las que no cuentan subsidiarias en el extranjero o competidores, no está claro el beneficio que el cambio a IFRS reporta. Más aun en tiempos de crisis, donde cada vez mantenerse activas no es tarea fácil para las empresas norteamericanas.

Las NIIF y su aplicación en México

En México, la convergencia y armonización de su normativa con las desarrolladas internacionalmente ha sido tema prioritario en la agenda del CINIF, donde se ha trabajado para la adaptación y no la adopción a ciegas de NIIF. El CINIF asumió el compromiso de identificar diferencias entre las normas mexicanas y las IFRS, procurando eliminarlas y alcanzar la convergencia. En el 2008 la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) estableció el plan para la adopción de NIIF para las compañías públicas con presencia en la Bolsa Mexicana de Valores y conjuntamente con el CINIF acordaron la obligatoriedad de las entidades públicas a preparar sus primeros estados financieros bajo NIIF a más tardar para los ejercicios iniciados al 01 de enero de 2012. La adopción anticipada, fue sugerida y es aceptada siempre y cuando esta sea notificada oportunamente a la CNBV.

Hasta ahora, no existe un plan de adopción NIIF para las compañías privadas, por lo deberán seguir aplicando las Normas de Información Financiera (NIFs) en México emitidas por el CINIF.

De conformidad a lo previsto por la CNBV, las empresas emisoras públicas extranjeras (sin incluir entidades financieras) pueden presentar información bajo principios contables de su país de origen o los principios aceptados en USA (US GAAP) pero deben incorporar un documento detallando las diferencias entre principios aplicados en la presentación de sus estados financieros y las NIIF.

normas de alta calidad, que sean compatibles entre sí y b) Eliminar una variedad de diferencias sustantivas entre las NIIF y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (USGAAP), a través de la identificación de soluciones comunes.

Con la aplicación de IFRS en México, la CNBV pretende:

1. Lograr la comparabilidad de las entidades públicas en México con las del resto del mundo al utilizar bases de preparación consistentes
2. Ubicar a las empresas mexicanas a la altura de aquellas públicas a nivel internacional al emitir estados financieros con información más transparente.
3. Facilitar el proceso de consolidación de grupos multinacionales con actividades internacionales, así como simplificar los requisitos a inversionistas extranjeros en el mercado de capitales de México. (Orozco, n.d.; p.4) [7]

En lo que a PYMES se refiere, en México, como en otros países, muchas PYMES manejan políticas contables moldeadas por las circunstancias, responden a intereses familiares en algunos casos, o en otros a prácticas de contadores que han trabajado en la empresa por largos periodos. Por esto el proceso de adopción de la NIIF, podría permitirle a las empresas mexicanas, evaluar cuáles prácticas les son beneficiosas y cuáles no.

Sin embargo, Pérez Cervantes [8] y Héctor Pérez [9-10], ambos representantes del CINIF, coinciden al expresar consideraciones por las cuales en México no se adoptarían las NIIF PYMES, entre las que destacan que: no son de obligatoria aplicación, se contraponen al marco conceptual de las NIIF y a otras NIIF vigentes, no consideran necesarias unas NIIF para PYMES pues pueden causar confusiones, limitarían su comparabilidad al emplearse normas distintas a las de las grandes entidades y porque consideran que no allanan camino para luego aplicar las NIIF.

Aplicación NIIF en Venezuela

En Venezuela, la adopción plena de las NIIF ha representado un reto importante para el entorno de negocios, los mercados financieros venezolanos y para los profesionales de la Contaduría, dada la complejidad de las NIIF y que se requiere el concurso de varios factores, entre los que cabe mencionar: capacitación de los profesionales de la contaduría, recursos financieros y tecnológicos, disposición para su aplicación por parte de las empresas, entre otros. Ya se ha mencionado antes que las NIIF fueron diseñadas para todo tipo de empresa, pero su implementación es más fácil en las grandes corporaciones que operan en economías de países desarrollados, y no es este, precisamente, el escenario venezolano.

Es así que, en enero de 2004, FCCPV decidió adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC – NIIF), y en diciembre del mismo año, mediante Resolución 157-2004, la Comisión Nacional de Valores (CNV) estableció que las sociedades sujetas a la Ley de Mercado de Capitales deberían preparar y presentar sus estados financieros conforme a NIIF a partir de los ejercicios económicos que se iniciasen el 1º de enero de 2006. Decisión que fue posteriormente derogada en espera de pronunciamientos por parte de la FCCPV, órgano rector en materia de normas y principios de contabilidad en el país.

En agosto de 2006 y luego en abril de 2008, la FCCPV fijó fechas para la aplicación de las NIIF, en este último año se aprobó el Marco de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (Boletín de Aplicación - BAVEN NIF N° 0) estableciendo entonces, el 31 de diciembre de 2008 o fecha de cierre inmediato posterior para la adopción por parte de las Grandes Entidades (GE) y 31 de diciembre 2010 o fecha de cierre inmediato posterior para las PYMES, como los plazos máximos para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Vale destacar que hasta el 2008, la información contable-financiera se preparaba con apego a las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) emanadas la FCCPV a

través del Comité permanente de principios de contabilidad, quien dispuso que las DPC y las normas de auditoría, así como el resto de las publicaciones técnicas emitidas por la FCCPV hasta la fecha, permanecerían de uso obligatorio hasta las fechas previstas para la entrada en vigencia de las NIIF.

También se estableció que los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Venezuela se identificarían con las siglas VEN-NIF y los Boletines de Aplicación como BA VEN-NIF y se derogaban las DPC aprobadas por la FCCPV y vigentes hasta entonces.

Es importante destacar que en realidad y a pesar de lo acordado en abril de 2008, aún no se adoptan de forma plena las NIIF y que el contexto real es de adaptación, ya que para adoptar debe existir una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de todas las normas, y en el caso venezolano aun esto no es así. En tal sentido se puede decir, que si bien las VEN-NIF se diferencian de las NIIF, en el país se ha adelantado el proceso de adopción. [11]

Cabe señalar, que en Venezuela como en otras partes del mundo, y en especial en los países en desarrollo, los estados financieros de la mayoría de las PYME no están destinados a terceros, los principales accionistas o socios, acreedores y proveedores, obtienen información privilegiada y confidencial para definir sus inversiones, préstamos o ventas. Los estados financieros se preparan para responder a requisitos legales (Registro de Comercio, Sistema Nacional de Contratistas) y fiscales (determinación de la renta gravable para el pago de impuestos)

Por otra parte, se estima que los efectos en los estados financieros serán importantes, al adoptar las NIIF completas o NIIF para PYMES, dado que en la empresa venezolana imperan prácticas como sub-valor los inventarios por conveniencia tributaria; estimación de la vida útil de los activos a partir de consideraciones arbitrarias y el mantenimiento de activos, en los registros, estando totalmente depreciados y que permanecen en uso. Otra práctica común es la de imputar a la empresa gastos y activos personales de los propietarios, para aprovechar el débito fiscal para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y disminuir la renta gravable, obviando criterios contemplados en las NIIF. [12]

En el caso de la NIF para PYMES, en el 2009, se acordó la adopción de manera voluntaria para el 2010, y de manera obligatoria en el 2011. Con la aplicación de tal norma se sustituirían las DPC por las VEN-NIF. A pesar de esta disposición hasta ahora no se están aplicando en todas las empresas.

En la actualidad y de conformidad a lo publicado en la web, por la FCCPV, en Venezuela están vigentes las normas que a continuación se detallan:

Normas Internacionales de Contabilidad

MC:	Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros
NIC-1:	Presentación de estados financieros
NIC-2:	Inventarios
NIC-7:	Estado de flujos de efectivo
NIC-8:	Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores
NIC-10:	Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa
NIC-11:	Contratos de construcción
NIC-12:	Impuesto a las ganancias
NIC-16:	Propiedades, planta y equipos
NIC-17:	Arrendamientos

NIC-18:	Ingresos de actividades ordinarias
NIC-19:	Beneficio a los empleados
NIC-20:	Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre las ayudas gubernamentales
NIC-21:	Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
NIC-23:	Costos por préstamos
NIC-24:	Información a revelar sobre partes relacionadas
NIC-26:	Contabilización e información sobre planes de beneficio por retiro
NIC-27:	Estados financieros consolidados y separados
NIC-28:	Inversiones en asociadas
NIC-29:	Información financiera en economías hiperinflacionaria
NIC-31:	Participaciones en negocios conjuntos
NIC-32:	Instrumentos financieros – Presentación
NIC-33:	Ganancias por acción
NIC-34:	Información financiera intermedia
NIC-36:	Deterioro del valor de los activos
NIC-37:	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
NIC-38:	Activos intangibles
NIC-39:	Instrumentos financieros – Reconocimiento y medición
NIC-40:	Propiedades de Inversión
NIC-41:	Agricultura

Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF-1:	Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera
NIIF-2:	Pagos basados en acciones
NIIF-3:	Combinaciones de negocios
NIIF-4:	Contratos de seguros
NIIF-5:	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
NIIF-6:	Exploración y evaluación de recursos minerales
NIIF-7:	Instrumentos financieros – Información a revelar
NIIF-8:	Segmentos de operación
NIIF-9:	Instrumentos financieros

Reflexiones y conclusiones finales

Casi cuatro décadas, desde 1973, cuando se crea el IASC hasta nuestros días con el IASB liderizando el proceso a nivel mundial, se han requerido para aproximarse a un lenguaje financiero único y de alcance global que permita entender y comparar la información financiera de empresas emisoras de cualquier región o país, sustentando el proceso de toma de decisión de usuarios de dicha información.

En la región, no puede ignorarse que USA representa una importante potencia económica y ha jugado un destacado papel en el proceso del establecimiento de una normatividad contable. El FASB ha trabajado desde 1973, con el aval de órganos nacionales (SEC y IACPA) y a partir del 2002 en coordinación con el IASB.

México por su parte, aunque en un principio emitió sus propias normas, en los últimos tiempos también apunta a la unificación de normatividad, superando la homologación y apuntando a la convergencia.

En Venezuela el proceso ha estado signado por la marcada influencia de USA y México, más por el segundo que por el primero, dada las similitudes socio-económicas y culturales, entre otras. Sin embargo, y de fecha reciente, la FCCPV se pronunció en términos de adopción plena de las NIIF para GE y NIIF para PYMES.

Las NIIF constituyen el lenguaje necesario en el ámbito empresarial y en los mercados financieros, proporcionándoles confianza y transparencia al mercado, por una parte y haciendo suficiente, oportuna y comparable la información financiera, por la otra.

Las empresas que demandan recursos del público deben adoptar necesariamente las NIIF, más aun las que pretendan incursionar en mercados financieros externos y las instituciones públicas de control y reguladoras están llamadas a ejecutar acciones cada vez más contundentes, pues juegan papel importante en el desempeño de los mercados financieros.

Tanto las grandes empresas (aunque no coticen en Bolsa, ni se financien en mercados públicos), como las PYMES, deberían aplicar obligatoriamente las NIIF a objeto de lograr la comparabilidad de la información financiera indistintamente del ámbito donde estas se desempeñen

Por último, si bien es cierto que un cuerpo de normas contables representan un importante aporte, no pueden perderse de vista que la información financiera está impregnada de la evaluación subjetiva del responsable de prepararla, y en esa evaluación, inciden múltiples aspectos (ética, incentivos, integridad, competencia, motivaciones personales de quienes preparan y verifican la información, entre otros), por lo que contadores públicos, cada vez más, tienen un alto compromiso moral y ético.

Referencias

- [1] García C., J.; Martínez C., I. y Ortiz M., E. (2000). Implicaciones de la diversidad de criterios contables en el análisis financiero internacional. *Anales de economía aplicada*. Comunicaciones XIV Reunión. Oviedo, España, junio.
- [2] Tua Pereda, J. (2009). Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los modelos contables de predicción. especial referencia a las NIC's. Ponencia presentada en el Simposio "*Análisis y propuestas creativas ante los retos del nuevo entorno empresarial*". Universidad ICESI y Revista Estudios Gerenciales. Cali, Colombia (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid).
- [3] Gómez S., D. (2004). *Hacia el 2005: La convergencia de normas contables*. Colección CINIF 2005. [En línea] Disponible en: <http://cinif.org.mx/imagenes/archivos_actividades/Convergencia_con_IASB.pdf>, consultada: agosto 16 de 2012.
- [4] Gómez S., D. (2004) Rumbo a la convergencia de normas contables. Colección CINIF-2005. *Revista Ejecutivos de Finanzas*, mayo, pp.54-56.
- [5] Pérez, H. (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera NIC NIIF. Una verdadera revolución: Efectos contables en la convergencia mundial*. CISS. no. 731. España [En línea] Disponible en: <http://www.elcriterio.com/seccion_articulos/tecnicascontable_jorge_Pérez3.pdf>, consultada: junio de 2012.
- [6] Pérez Cervantes, S. (2011). Presidente del Consejo emisor y Director del centro de Investigación y desarrollo del CINIF México. *Conferencia Panorama NIF México. Primer encuentro del GLENIF*. Caracas. Venezuela: Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, agosto. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont/data/file/conf-panoramamexico.pdf>>, consultada: junio 15 de 2012.
- [7] Orozco, M. (n.d.) Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés) en México. *Revista Visión*.

- [8] Pérez Cervantes, J. (2008). Presidente del Consejo emisor y Director del centro de Investigación y desarrollo del CINIF México Informe incorporado a la página del Grupo latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF). [En línea] Disponible en: <http://www.glenif.org/images/stories/pdf/processo_ifrs_es_pdf>, consultada: julio 23 de 2012.
- [9] Pérez, H. (2011). Presidente del comité técnico consultivo CINIF. Reporte anual (2011). [En línea] Disponible en: <http://www.cinif.org.mx/imagenes/reporte_anual_cinif2011.pdf>, consultada: julio 28 de 2012.
- [10] Pérez C., F. (2003). Armonización o convergencia. Ilusión, anhelo o realidad. *Contaduría Pública*. Colección CINIF - 2005, noviembre.
- [11] Rodríguez A., J. M. (2009) Adopción por primera vez de las NIIF. Un análisis teórico de la norma. *Actualidad Contable FACES*, año 12, no. 19, julio-diciembre. Mérida. Venezuela.
- [12] Márquez, H. (2010) Las pymes y las normas de contabilidad en Venezuela. *Información Financiera, Gerencia y Control*, año 1, no. 1. julio-diciembre, Venezuela.

Bibliografía

CINIF. Reporte anual (2011). [En línea] Disponible en: <http://www.cinif.org.mx/imagenes/reporte_anual_cinif2011.pdf>, consultada: julio 28 de 2012

Del Castillo, A. (2009) Las pequeñas empresas también pueden ganar con IFRS. Entrevista publicada en Suplemento Gobierno Corporativo. IFRS en México 2012. Publicación mensual Septiembre

Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont/data/file/conf-panoramamexico.pdf>>, consultada: junio 15 de 2012

Gómez S., D. (2004). Hacia el 2005: La convergencia de normas contables. Colección CINIF -2005. [En línea] Disponible en: <http://cinif.org.mx/imagenes/archivos_actividades/Convergencia_con_IASB.pdf>, consultada: agosto 16 de 2012.

Gómez S., D. (2004) Rumbo a la convergencia de normas contables. *Ejecutivos de Finanzas*, Colección CINIF-2005, mayo, pp. 54-56.

Grupo latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF). [En línea] Disponible <http://www.glenif.org/images/stories/pdf/processo_ifrs_es_pdf>, consultada: julio 23 de 2012.

Jarne, J.; Laínez, J. y Callao, S. (2003). Grado de convergencia de las prácticas contables de las empresas Europeas. Una evidencia empírica. *Revista Española de Financiación y contabilidad*. Vol. XXXII, no. 116, enero-marzo.

República Bolivariana de Venezuela. (2009). *Resolución 254-2008 de la Comisión Nacional de Valores*. Gaceta Oficial N° 367.241, enero 29.

Zapata, G. y Hernández Arias, A. (2010). Reflexiones sobre la aplicación de las NIIF en las PYMEs venezolanas. *Compendium*, Venezuela: Universidad Centroccidental, vol. 13, no. 25, julio-diciembre, pp. 23-41. [En línea] Disponible en: <<http://www.redalyc.org/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=88019355003>>, consultada: julio 12 de 2012.

Algunas propuestas de simplificación administrativa y de recaudación del ISR

Marcela Astudillo Moya
E-mail: marcelaa@unam.mx
Irma Manrique Campos
E-mail: mancam@unam.mx
Investigadoras
Instituto de Investigaciones Económica
Ma. Antonieta Martín Granados
Profesora-Investigadora
SNI Nivel II
E-mail: mmartin@fca.unam.mx
Facultad de Contaduría y Administración
UNAM

[Recibido: Octubre 19, 2012, Aceptado: Diciembre 4, 2012](#)

Resumen

El objetivo de este trabajo es presentar una propuesta de simplificación de la emisión de comprobantes de gastos a deducir para el pago del impuesto sobre la renta. Se propone la deducibilidad a través de estados de cuenta bancarios en lugar de las facturas electrónicas, además de implementar el régimen de flujos de efectivo para el cálculo de todas las contribuciones, no solamente en algunos impuestos como se hace hasta ahora y, finalmente se sugiere la eliminación de los tratamientos especiales, en su lugar aplicar una tasa única hasta cierto límite de ingresos; con estas medidas se facilitaría tanto el cumplimiento por parte del contribuyente como el control por parte de la autoridad hacendaria.

Palabras clave: Simplificación administrativa, Impuesto sobre la renta, deducciones, comprobantes fiscales, flujo de efectivo, sistema fiscal mexicano.

Some proposals to simplify administration and collection of income tax

Abstract

The aim of this work is to present a proposal of simplification for the emission of expenses' vouchers to deduct for the payment of the income tax. It is proposed the deducibility across bank statements instead of electronic invoices, beside implementing the regime of cash flows for the calculation of all the contributions, not only in some taxes like it does till now and, finally it is suggested the elimination of special treatments, in their place to apply one only rate up to certain limit of income; with these measures the fulfillment would be facilitated so much on the part of the taxpayer as for the control of the part income tax authority.

Keywords: Administrative simplification, income tax, deductions from income, tax receipt, cash flow, Mexican fiscal system.

Introducción

En el análisis de los problemas tributarios resultan muy importantes las consideraciones sobre la eficiencia administrativa, la cual implica que la cantidad de recursos necesarios para administrar un impuesto debe de ser mínima.

Uno de los principios de tributación del tratadista alemán Adolfo Wagner señala que el costo de recaudación de los impuestos debe ser lo más bajo posible para que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones. La aplicación de este principio conlleva la necesidad de simplicidad del sistema de impuestos y de su organización; con lo que se beneficia tanto el causante como el fisco porque incrementa sus ingresos.

Desde luego que la aplicación de este principio depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de la clase de impuesto. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta (ISR) es más fácil de administrar si la población tiene un grado aceptable de instrucción y la población rural constituye una minoría. En México es difícil la administración del ISR porque hay un gran número de pequeños productores independientes, algunos de ellos son analfabetos o incapaces de llevar una contabilidad y un sector importante de la economía se encuentra al margen del mercado. De ahí la necesidad de que la administración de este impuesto sea lo más simple y sencilla posible. La simplicidad en la legislación impositiva y el suministro de una información adecuada en términos accesibles son muy importantes.

Si se quiere aumentar la recaudación resulta de gran relevancia la simplificación del proceso recaudatorio, parte de este proceso es la manera en que se comprueban las deducciones del ISR. Una administración eficaz resulta esencial para el mantenimiento de la equidad, pues obstaculiza la evasión impositiva por parte de un sector de la población. Una recaudación eficaz exige costos mínimos no sólo para las entidades gubernamentales sino también para los contribuyentes. El objetivo de este trabajo es proponer modificaciones al ISR que permitan incrementar la recaudación con medidas de simplificación enfocadas en los comprobantes de deducciones que expiden los contribuyentes, y en el cálculo del ISR en actividades empresariales.

1. El ISR en el contexto del sistema fiscal mexicano

México es el país con más baja recaudación tributaria entre los países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en donde el promedio de recaudación es del 24.7% del Producto Interno Bruto (PIB) y en México del 17.5%. [1] Pero México no sólo tiene la recaudación más baja entre los países de la OCDE, sino también respecto a los países de América Latina, en donde Chile y Argentina, con un desarrollo similar a México, recaudan el 22.1 y 20% respectivamente del PIB por ingresos tributarios. [2:2].

El ISR¹ ha sido la columna vertebral de los sistemas tributarios de muchos países. “Se le conceptúa como la forma más apropiada para obtener ingresos y el que obedece más a la capacidad de pago de las personas, distorsiona menos las relaciones económicas (trabajo, ahorro, inversión), toma más en cuenta las condiciones individuales del contribuyente y se ajusta más estrictamente a la equidad y justicia impositivas”.

¹ Es conveniente subrayar que existen diversas teorías sobre el concepto de renta, para unos es el fruto del capital y para otros es la diferencia del monto patrimonial durante un periodo dado. En estos límites se encuentra el concepto de renta imponible en la legislación mexicana. [3:701-702].

[4:144] Así, la ley correspondiente a este impuesto responde a una de las funciones sociales del derecho y que se refiere a su función distributiva mediante el establecimiento de impuestos y la asignación de recursos económicos. [5:68]

Este impuesto fue introducido en México en 1921 por el presidente Álvaro Obregón, con el nombre de impuesto del centenario (de la Independencia). En esa ocasión solamente tuvo un mes de vigencia, su pago se efectuó a través de estampillas de “centenario”. [6] Adquirió carácter permanente hasta 1924 con la Ley de Ingresos sobre sueldos, salarios, honorarios, emolumentos y utilidades de las sociedades y empresas.

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), están obligadas al pago de este impuesto todas las personas físicas y morales que sean residentes de México u obtengan sus ingresos de fuentes ubicadas en el territorio nacional. En marzo de 2011 se alcanzó un total de 34 millones 104 mil contribuyentes activos; de los cuales, el 62.8% son asalariados, 33.3% personas físicas y 3.9% personas morales. [7]

En la figura 1 se observa que el ISR es el impuesto con mayor capacidad recaudatoria de la estructura fiscal mexicana, ya que del total de los ingresos por concepto de gravámenes representa el 46%, seguido por el impuesto al valor agregado (IVA) con el 38%.

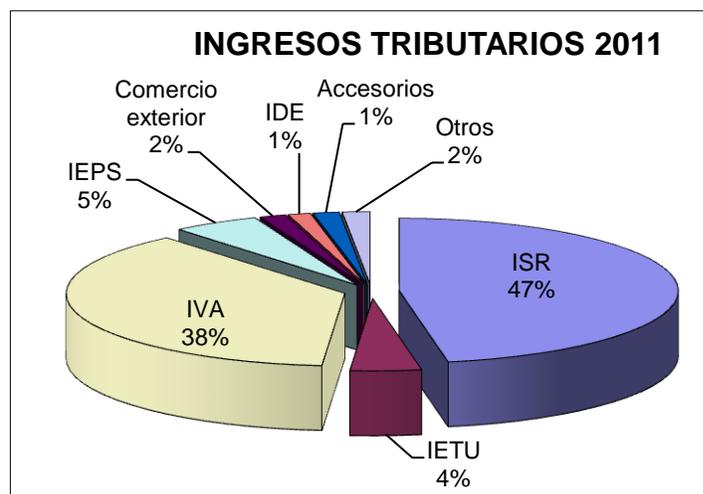


Fig. 1. Ingresos tributarios 2011 [8]

En relación con el ISR existe una importante evasión, en el caso de las personas físicas se presenta fundamentalmente en aquellas que prestan servicios profesionales, que conceden el uso o goce de bienes o que realizan actividades empresariales, entre otras. Situación que se agrava porque en México es común considerar a los impuestos como una carga sin beneficio y las finanzas públicas como una abstracción a la que se puede robar sin remordimiento de conciencia. Dado que el ISR no es bien acogido por los particulares, su recaudación se hace muy difícil en la práctica. De ahí que resulta de gran importancia que este impuesto esté proyectado para administrarse con facilidad.

2. Comprobantes fiscales para efecto de deducciones. El caso del Impuesto Sobre la Renta

Las deducciones juegan un papel muy importante en el cálculo de la base gravable, pues el ISR grava tanto a los ingresos percibidos en efectivo, en crédito, en bienes, en servicios o de cualquier otro tipo; así como a las erogaciones en que incurren los contribuyentes para obtenerlos.

Hay diversos tipos de deducciones, uno de ellos es el monto que se considera indispensable para la subsistencia del contribuyente y se mide en salarios mínimos. Hay otros tipos como los intereses de deudas, donaciones, primas de seguros y en general todos los gastos en que incurra el contribuyente para obtener la ganancia y conservar la fuente. [3:725] Para Kohler, [9:20] desde el punto de vista contable la deducción es “cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos”. Desde el punto de vista fiscal, las deducciones son conceptos que permite la LISR restar de los ingresos acumulables del contribuyente; por lo tanto, los deducibles son “conceptos que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente”. [10:382]

Las deducciones son una prerrogativa a favor del contribuyente. Pero deben cumplir con determinadas formalidades para evitar que por medio de ellas se disminuya indebidamente la utilidad fiscal del contribuyente. El objetivo de las deducciones es que los contribuyentes aporten una parte justa de sus ingresos, una vez que hayan cubierto sus necesidades primarias.

Para poder realizar las deducciones es indispensable que los comprobantes cumplan con los requisitos que establezca la ley. Cabe subrayar que un comprobante de acuerdo a las disposiciones fiscales es el documento que se recibe al adquirir un bien, un servicio o por el uso temporal de bienes.

Los requisitos formales de las deducciones se establecen en el Artículo 31, Fracción III de la LISR y en el Artículo 29 y 29ª del CFF y se refieren a la documentación comprobatoria; mientras que los requisitos sustanciales se refieren a la necesidad del gasto y que se efectúen para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

Uno de los requisitos fundamentales de todo régimen fiscal que tienda a la eficiencia es precisamente su simplificación, entendida como la facilidad para calcular y enterar, por parte del contribuyente, las contribuciones a su cargo y la facilidad de fiscalizarlo por parte de la autoridad.

En el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 (PND) en el eje dos, estrategia 1.1, se reconoce el alto costo para el contribuyente del cumplimiento con la normatividad fiscal en México:

“... se pueden destacar los siguientes factores: elevados costos de cumplimiento para el contribuyente, tanto en tiempo como en dinero; un marco legal complejo, que dificulta tanto el cumplimiento del contribuyente como el control de la autoridad; información no integrada y esquemas de fiscalización aún en desarrollo...”. [11:92]

Para combatir lo anterior se señala como estrategia de política la de “impulsar modificaciones en el marco jurídico que faciliten el cumplimiento mediante reglas claras y permanentes...”. [11:93] Lo anterior no ha sucedido, seguimos con la misma legislación, con resoluciones misceláneas a lo largo del año, modificaciones fiscales anuales, declaraciones informativas y de pago mensuales cuya información se repite en la declaración anual.

También el PND 2007-2012 en la estrategia 1.2 establece que el sistema fiscal mexicano debe cumplir con: “La simplificación de los impuestos, limitando los costos administrativos del sistema fiscal...”. [11:93] Lo que no se ha cumplido, sobre todo en materia de comprobantes fiscales.

Para evitar la evasión, desde hace años el fisco ha puesto su atención en los comprobantes que expiden los contribuyentes. A través del tiempo se ha obligado a los contribuyentes a tener que imprimir sus comprobantes (facturas, recibos de honorarios, recibos de arrendamiento, recibos de donativos, etc.) en establecimientos autorizados para tal efecto y con una serie de características e información como fecha de impresión

(dado que la duración de los comprobantes es de dos años), especificar si se paga en una sola exhibición; contener impresa la cédula de identificación fiscal, el registro federal de contribuyentes y nombre del impresor; para deducir los pagos, éstos deben hacerse mediante cheques nominativos, transferencias electrónicas o tarjetas de crédito, débito o servicios. Hasta 2010 esta era la regla para la expedición de comprobantes y opcionalmente los contribuyentes podían expedir documentos digitales. Para 2012 las reglas cambian y ahora la obligación, en términos generales, es expedir comprobantes digitales a través de la página de Internet del Sistema de Administración Tributaria (SAT) [7] que debe ser enviado al cliente en archivo con extensión XML. Además se tienen varias opciones en relación con los comprobantes:

- a) Comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, que pueden utilizar contribuyentes con cierto nivel de ingresos. Estos comprobantes deben contar entre otros requisitos con un dispositivo de seguridad proporcionado por el SAT conocido como el código de barras bidimensional. En este caso quien recibe el comprobante debe verificar que la clave del Registro Federal de Causantes (RFC) de quien los expide es correcta. Dicha verificación se hará a través del portal del SAT.
- b) Los estados de cuenta impresos o electrónicos que expidan las entidades financieras o las personas morales que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el SAT, los cuales deben contener entre otros requisitos los impuestos que se trasladan desglosados por tasa aplicable y además deben ser registrados en la contabilidad de los adquirentes del bien o servicio.
- c) Comprobantes impresos antes del 1 de enero de 2011 por un impresor autorizado y hasta que se agoten o hasta que caduque su fecha de vencimiento (dos años a partir de la fecha de impresión).

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes fiscales simplificados en los siguientes términos:

- a) Cuando utilicen o estén obligados a utilizar máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, los comprobantes deberán contener entre otros requisitos el número de registro de la máquina, equipo o sistema y, en su caso, el logotipo fiscal.
- b) Comprobantes fiscales impresos por medios propios, por medios electrónicos o a través de terceros, los cuales deberán tener número de folio y el valor total de los actos o actividades realizados, sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen, entre otros requisitos.

Es importante subrayar que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales simplificados no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Lo anterior ha significado gastos para el contribuyente puesto que tiene que adquirir los programas para realizar la expedición y registro de los comprobantes digitales o pagarle a un proveedor, en virtud del fracaso de la autoridad de combatir la evasión fiscal vía los comprobantes impresos. Por ejemplo, existen 46 Proveedores Autorizados de Certificación (PAC) registrados en el SAT, los cuales por ley deben poner a disposición de los contribuyentes una opción gratuita para facturar, el problema es que las soluciones gratuitas disponibles en el mercado carecen de una interfaz amigable y de mecanismos de simplificación, de tal manera que los negocios más pequeños al menos tienen que gastar 2 mil pesos en el servicio de facturación electrónica.

Por otro lado, el Artículo 29 del CFF establece que “para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes fiscales a que se refiere esta fracción, quien

los utilice deberá cerciorarse que la clave del registro federal de contribuyentes de quien los expide es correcta y podrán verificar la autenticidad del dispositivo de seguridad a través de la página de internet del Sistema de Administración Tributaria”, resulta absurda esta política que obliga al contribuyente a volverse auditor o verificador del fisco, en lugar de que la autoridad realice su función, tal como lo establece el Estado de derecho que postula el sometimiento de unos órganos o instituciones jurídicas a otras [5:65]. Lo peor del caso es que con ello no se combate la evasión fiscal.

Insistir en la expedición de comprobantes fiscales y ahora reforzados con la obligación de digitalizarlos es una muestra de la falta de interés en la simplificación administrativa. Un verdadero avance en la simplificación y fiscalización sería a través de movimientos bancarios y dejar atrás la complicación de la deducibilidad a través de documentación digital, amén de todos los requisitos adicionales que debe reunir el comprobante. La propia LISR² establece como requisito de deducibilidad que el pago deba hacerse con cheque, tarjeta de crédito, débito, de servicios o monederos electrónicos en aquellos gastos superiores a 2,000 pesos.

En efecto, por disposición de la LISR, cualquier persona que desee deducir algún gasto o inversión deberá efectuar el pago con cheque, traspasos electrónicos, tarjetas de crédito o débito, por lo tanto, una real simplificación administrativa y mayor control de las operaciones hechas por los contribuyentes a efecto de poder deducir los gastos e inversiones realizados debería ser el estado de cuenta bancario.

Por otro lado, si lo que desea la autoridad es combatir la evasión fiscal, lo primero que hay que hacer es reconocer como deducibles los comprobantes que emiten los pequeños contribuyentes, mejor aún, a través del pago por medio del sistema financiero. En la actualidad estos comprobantes no son deducibles; sin embargo, bajo la figura de pequeños contribuyentes se esconden negocios con ingresos considerables como pueden ser: bares y cantinas; restaurantes; comercios al menudeo, talleres de reparaciones, venta de comestibles (algunos de la Central de Abastos), etc. Permitiendo la deducibilidad, la autoridad estará en posibilidades de fiscalizar mejor, ya que actualmente lo que hace es fomentar la informalidad y la evasión fiscal.

Derivado de lo anterior, cualquier contribuyente estaría obligado a realizar sus operaciones a través del sistema financiero si desea hacer deducibles los gastos e inversiones que realice. Como resultado de lo anterior, para la autoridad las revisiones que realice al contribuyente serán más expeditas, pues deberá partir de los estados de cuenta que expida el sistema financiero para determinar ingresos y deducciones y por otro lado se brindará al contribuyente certeza jurídica.

También podría la autoridad solicitar al sistema financiero el envío periódico de reportes relacionados con depósitos y erogaciones efectuadas por los usuarios del sistema financiero, como lo hace ahora con las retenciones que realiza el sistema financiero a las personas que perciben intereses³, o bien por las retenciones del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE).

Estos informes podrían hacerse respecto de todos los usuarios (con lo que se combatiría la evasión y el lavado de dinero), o bien, sólo de aquellas personas que son contribuyentes a efecto de poder deducir sus erogaciones, dado que el IDE es un medio de control relacionado precisamente con los movimientos realizados en efectivo.

Para hacer más eficiente el sistema de fiscalización e inclusive de identificación ciudadana se debe diseñar una cédula de identificación nacional única para todas las personas y eliminar las diferentes identificaciones como: RFC, la clave única del registro

² Artículo 31, fracción III.

³ Por intereses debe entenderse lo señalado en el artículo 9º de la LISR.

de población (CURP), la credencial del Instituto Federal Electoral (IFE), el número de identificación del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), etc. A través de este registro único, todos los contribuyentes reportarían las operaciones efectuadas con terceros ante el SAT, por lo que la autoridad estaría informada de los ingresos de los contribuyentes y podría realizar una mejor fiscalización.

3. Opción para tributar sobre flujos de efectivo para personas morales

Sin lugar a dudas un avance muy importante en la modernización del sistema tributario ha sido el acierto de implementar el régimen de flujos de efectivo para el cálculo de las contribuciones tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y en el ISR para personas físicas.

De acuerdo con la doctrina fiscal para que la ganancia sea objeto de imposición, el enriquecimiento debe ser realizado efectivamente [5:712]. De ahí que el mecanismo de tasar las operaciones efectivamente cobradas y permitir los acreditamientos o las deducciones, según sea el caso, sobre partidas efectivamente pagadas, sea no solamente un elemento de equidad sino también produce la sencillez deseada tanto para los contribuyentes en su determinación de la base para el cálculo de impuestos como para las autoridades en su fiscalización, ya que permite una simetría⁴ casi perfecta. Precisamente esta situación los juristas denominan “relación deóntica” entre sujetos, o sea, “decir que a un individuo le es imputada una expectativa positiva equivale a decir que a otro individuo le es imputada la obligación correspondiente” [12:182]. En este aspecto nuestra legislación va por buen camino pero mantiene en una clara falta de equidad a las personas morales, ya que para efectos del ISR acumulan ingresos en muy distintos momentos –al enviar el bien o prestar el servicio, al expedir el comprobante que ampare el precio, o se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o contraprestación pactada–⁵ creando una confusión tanto al contribuyente como al organismo fiscalizador, ni hablar de las deducciones en las que dependerá de la personalidad del proveedor de los bienes o servicios el momento de la deducción, lo cual es una clara violación a la proporcionalidad, ya que ésta recibe un tratamiento diferente dependiendo de si el proveedor es persona física o moral; sin embargo, en el primer caso se difiere la deducción al pago y en el segundo se permite su provisión deducible, creando una gran confusión sobre el momento de la deducción, aunado con requisitos tales como la fecha del mismo ejercicio para los gastos, que contradice el momento del pago, pues puede perfectamente no corresponder.

Por otro lado, para combatir la evasión la autoridad creó el IETU que se maneja en base a flujos de efectivo y su objeto es gravar los factores de la producción, estableciéndose como un instrumento de control del ISR y como un impuesto mínimo –que en ocasiones resulta ser uno máximo, como es el caso de la determinación de pérdidas en el ISR–, eliminando los tratamientos diferenciados que tienen ciertos sectores. En lugar de imponer nuevos impuestos calculados con bases diferentes –lo que implica una complicación para el contribuyente–, la solución es eliminar los tratamientos especiales en el ISR, abrogar el IETU y cambiar el cálculo del ISR a flujos de efectivo; por lo menos debería permitirse, de manera opcional a las personas morales con un tope determinado de ingresos el cálculo del ISR sobre la base de flujos de efectivo.

En efecto, podría establecerse para las personas morales la opción de tributar en el ISR sobre flujos de efectivo, siempre y cuando sus ingresos anuales no excedan (por ejemplo) de 20 millones de unidades de inversión (UDIS).

⁴ Simetría fiscal es el principio por el cual quien efectúa un pago tiene la posibilidad de deducirlo y a su vez, quien lo cobre tendrá que reconocerlo como un ingreso y pagar el impuesto correspondiente.

⁵ Artículo 18 de la LISR.

4. El caso de los regímenes especiales en el ISR

Para evitar los tratamientos especiales y la evasión de impuestos⁶, se propone la eliminación del régimen de pequeños contribuyentes, del régimen intermedio y el simplificado y que las personas que realicen actividades empresariales, los profesionistas y los arrendatarios cuyos ingresos anuales no excedan de 20 millones de UDIS, puedan cumplir con su obligación de pago del ISR (de manera opcional) aplicando una tasa del 2.5% sobre los ingresos sin deducción alguna. Si no desean aplicar la opción, deberán cubrir el ISR de la misma manera que lo hacen las personas morales.

Por otro lado, el adquirente de los bienes y servicios o quien disfrute del uso o goce de bienes, podrá deducirlos siempre y cuando los pagos se realicen a través del sistema financiero.

Consideraciones finales

Dadas las grandes dificultades (casi imposibilidad) que tiene el Estado mexicano para hacer frente a sus gastos, resulta imprescindible la necesidad de incrementar el esfuerzo tributario catalogado como uno de los más bajos del mundo.

Se considera que a través de las leyes tributarias se puede contribuir a cambiar a la sociedad, aunque con ciertos límites [5:75]. Así, para combatir la baja recaudación, originada entre otras razones por el alto grado de evasión fiscal, una de las soluciones, no la única, es simplificar la normativa para lograr la eficiencia, situación que las propias autoridades han reconocido y a pesar de ello, en el caso de los comprobantes para deducciones autorizadas por la LISR, hay una serie de controles y registros administrativos que muchas veces rayan en lo absurdo y que deben cumplirse para poder realizar la deducción.

Si se permitiera la deducibilidad a través de estados de cuenta bancarios, además de implementar el régimen de flujos de efectivo para el cálculo de todas las contribuciones y se eliminaran los tratamientos especiales y en su lugar se aplicara una tasa única hasta cierto límite de ingresos, con estas medidas se facilitaría tanto el cumplimiento por parte del contribuyente como el control por parte de la autoridad hacendaria.

Referencias

- [1] OCDE (2011), *Economic Survey of Mexico 2011*. [En línea] Disponible en: <<http://www.oecd.org/eco/47875549.pdf>>, consultada: enero 30 de 2012.
- [2] Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. (2010). *Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano*. [En línea] Disponible en: <http://biblioteca.iiiec.unam.mx/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=8063>, consultada: enero 12 de 2012.
- [3] Villegas, H. B. (2007). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- [4] Retchkiman, B. (1987). *Teoría de las finanzas públicas, tomo 1*. México: UNAM. [En línea] Disponible en: <<http://ru.iiiec.unam.mx/1763/1/TeoFinPub.pdf>>, consultada: enero 12 de 2012.
- [5] Atienza, M. (2007). *Introducción al derecho*. Madrid: Fontamara.
- [6] Arriaga, E. (2002). *Finanzas Públicas de México*. México: IPN. [En línea] Disponible: <<http://www.libros.publicaciones.ipn.mx/pdf/0329.pdf>>, consultada: enero 12 de 2012.

⁶ La evasión promedio de este sector se estima es superior al 90% según ITESM "Evasión global de los Impuestos, Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no Petroleros". [13:39]

- [7] Servicio de Administración Tributaria. (2011), *Informe Tributario y de Gestión 2011* (Primer Trimestre). México. [En línea] Disponible en: <http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2011t1/>, consultada: febrero 13 de 2012.
- [8] Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2011a). *Ley de Ingresos de la Federación*. México. [En línea] Disponible en: <http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_ley/2010/iniciativa_lif_2010.pdf>, consultada: febrero 13 de 2012..
- [9] Kohler, E. (2000). *Diccionario para contadores*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S. A. de C. V.
- [10] Semanario Judicial de la Federación. (2009). *Parte: X-julio. Tesis*. [En línea] Disponible en: <<http://www.scjn.gob.mx/libreria/Novena2011Docs/agosto.pdf>>, consultada: febrero 13 de 2012.
- [11] Plan Nacional de Desarrollo. (PND, 2007-2012). [En línea] Disponible en: <<http://pnd.calderon.presidencia.gob.mx/index.php?page=documentos-pdf>>, consultada: febrero 2 de 2012.
- [12] Ferrajoli, L. (2011). *Principia iuris, teoría del derecho y de la democracia*. Tomo I, Madrid: Trotta.
- [13] Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2011b). *Presupuesto de gastos fiscales*, México. [En línea] Disponible en: <http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos_presupuesto_gastos/presupuesto_gastos_fiscales_2011.pdf>, consultada: diciembre 5 de 2011.

DIRECTORIO ULSA

RECTOR

Dr. Enrique A. González Álvarez, *fsc*

VICERRECTOR ACADÉMICO

Mtro. Jorge Manuel Iturbe Bermejo

VICERRECTOR DE FORMACIÓN

Dr. Lucio Tazzer De Schrijver, *fsc*

DIRECTOR DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN

Dr. Eduardo Gómez Ramírez

COORDINADOR DE INVESTIGACIÓN

Dr. Felipe Gaytán Alcalá

CONSEJO EDITORIAL INTERNACIONAL

Mtro. José Octavio Alonso Gamboa (DGB-UNAM)
Dr. Roberto Javier Blancarte Pimentel (EL COLEGIO DE MÉXICO)
Dr. Gabriel Eduardo Cuevas González Bravo (UNAM)
Dr. Raffaele De Giorgi (UNIVERSIDAD DE LECCE-ITALIA)
Dr. Ángel Rogelio Díaz Barriga Casales (UNAM)
Dr. José Antonio García Macías (UNIVERSITY OF OTAGO-NEW ZEALAND)
Mtro. Manuel González Navarro (UAM-I)
Dr. Daniel Gutiérrez Martínez (EL COLEGIO MEXIQUENSE)
Dr. Antonio Hermosa Andújar (UNIVERSIDAD DE SEVILLA-ESPAÑA)
Dr. Michel Mafessolli (UNIVERSIDAD DE SORBONA, FRANCIA)
Dr. Armando Martín Ibarra López (UNIVA)
Dr. Alejandro Montaña Durán (UNIVERSIDAD ANÁHUAC)
Dra. Rosario Rogel Salazar (REDALYC)
Dr. Rafael Sevilla (TÜBINGEN, ALEMANIA)
Dr. Victor Tsutsumi Fujiyoshi (CINVESTAV)
Dr. Xavier Vilasis Cardona (UNIVERSITAT RAMON LLULL-ESPAÑA)

COMITE DE ÁRBITROS

Esp. Mónica Lisbeth Arciniega Cardoza (ULSA)
Dra. Marcela Astudillo Moya (UNAM)
Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo (UNAM)
Dra. Rosario Demuner Flores (UAEM)
Dr. Oscar Díaz Becerra (Pontificia Universidad Católica de Perú)
Dr. Leopoldo Díaz Toledo (ULSA)
Dra. Liliana B. Freire (Universidad Nacional de La Plata, Argentina)
Dra. Yolanda Funes Cataño (UNAM)
Dra. María Hortensia Lacayo Ojeda (UNAM)
Dra. Martha Lilian Lagos Mendoza (UVM, UTSJR)
Dr. Rafael Espinosa Mosqueda (ULSA)
Dra. Agustina Sánchez R. (ULSA)
Dra. Ma. Enriqueta Mancilla Rendón (ULSA)
Dra. Patricia Mercado Salgado (UAEM)
Mtro. Juan José Morales Álvarez (ULSA)
Dr. Heriberto Moreno Uribe (UAEH)
Dra. Graciela M. Neira (Universidad Nacional de La Plata, Argentina)
Dra. Ruth Noemí Ojeda López (UADY)
Dra. Tania Nadiezhda Plascencia Cuevas (UANA)
Dr. Rafael Regalado Hernández (UGto)
Dra. María Luisa Saavedra García (UNAM)
Mtra. Yaismir Adriana Rivera Arrubla (Universidad del Valle, Cali, Colombia)
Mtra. Doris Carolina Reinoso Pulido (UNESUR, Venezuela)

Criterios para autores

La RCI: Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle, es una publicación académica de la Coordinación de Investigación, con arbitraje interno de periodicidad semestral, que se difunde a través de la WEB. En ella se publican artículos de investigación y aportes de discusión de diversos contenidos organizados temáticamente, siendo un foro plural que posibilita la divulgación amplia de temas, disciplinas, perspectivas teóricas, enfoques y metodologías cultivados en el campo de la investigación científica, humanística y tecnológica. Cada número incluye artículos diversos sobre temas específicos —cuyas contribuciones se solicitan por convocatoria—, y otros espacios abiertos a investigaciones recientes de cualquier tema dentro de las áreas del conocimiento cultivadas en la Universidad La Salle: “*Ciencias Sociales y Administrativas*”, “*Ingeniería y Tecnología*”, “*Ciencias Naturales y Exactas*”, “*Ciencias de la Salud*”, “*Educación y Humanidades*” y “*Ciencias y Artes para el Diseño*”; su contenido está dirigido a especialistas por área temática, investigadores y estudiantes de posgrado.

TIPOS DE CONTRIBUCIÓN

1. Los artículos deben ser originales e inéditos y no someterse (o estar en proceso de respuesta) a consideración simultánea de otra Revista ni publicados anteriormente.
2. Los idiomas de la Revista son el español y el inglés, en caso de enviar un artículo en otro idioma deberán incluir un resumen o *abstract* en los idiomas mencionados.
3. Las colaboraciones que se envíen podrán ser:
 - a) **Artículos de investigación:** investigaciones empíricas, intervenciones, estudios, desarrollos, estudios evaluativos o diagnósticos). La extensión deberá ser entre **6 y 15 cuartillas**.
 - b) **Ensayos:** reflexiones sobre diversos fenómenos de interés que contribuyan a la reformulación o conceptualización de un problema, tema, o metodología de investigación. Su extensión deberá ser de **2 a 15 cuartillas**.
 - c) **Revisiones Temáticas y Notas críticas:** revisión crítica de los aportes teóricos o prácticos que otros autores han hecho en un campo disciplinar determinado, fundamentada con la bibliografía que la apoye y debe de tener un aparato crítico sólido y sustentable. Su extensión deberá ser de **3 a 12 cuartillas**.
 - d) **Notas metodológicas:** deberán explicar/criticar los marcos metodológicos recurrentes en el proceso de investigación, sugerir algunas posibles soluciones a problemas de investigación o innovar el marco metodológico existente. Su extensión deberá ser de un máximo de **5 cuartillas**.
 - e) **Reseñas de libros:** es recomendable citar al autor con sus datos biográficos básicos; ocuparse no sólo del libro sino también del asunto que trata —circunscribirlo—; identificar el propósito del autor, lo que pretende demostrar, sus contribuciones; determinar las fuentes, su manejo, metodología, organización de resultados, estructura del libro. Ficha técnica, véase referencias. Su extensión deberá ser de un máximo de **2 cuartillas**.

REQUISITOS EDITORIALES

1. Todos los trabajos se someten a dos etapas de dictaminación:

- a) Una primera lectura por parte del Comité Editorial, el Director(a) y/o Coordinador(a) Editorial, con el objeto de verificar si cubre los requisitos del perfil de la revista.
 - b) En caso de ser aceptado, se enviará de manera ciega a 2 dictaminadores especialistas en el tema o pares académicos externos, quienes determinarán:
 - Publicar sin cambios,
 - Publicar con sugerencias de forma,
 - Publicar con cambios de fondo,
 - No es publicable.
 - c) En caso de discrepancia entre ambos resultados, el texto será enviado a un tercer árbitro, cuya decisión definirá su publicación.
 - d) Los resultados del proceso de dictamen académico serán inapelables en todos los casos.
 - e) Todas las sugerencias serán entregadas al autor para su consideración y si lo cree conveniente, poder realizarlas al artículo y ponerlo nuevamente a consideración de una nueva dictaminación. Sólo podrán llevarse a cabo dos cambios profundos en el material presentado originalmente, a partir de ahí se considerará, finalmente, como rechazado.
2. En todo el proceso se conservará el anonimato de árbitros y autores y la adscripción de los primeros será distinta a la del autor.
 3. El lapso máximo para dar un dictamen será de 3 meses a partir de la fecha en que se emita el comprobante de recepción.
 4. La recepción de un trabajo no implica ningún compromiso de la revista para su publicación.
 5. Los autores ceden, al aceptarse su artículo, el derecho de su publicación a [la Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle](#).
 6. Previa petición por escrito al Comité Editorial, se autoriza la reproducción de los trabajos en otros medios, siempre y cuando se garantice que se indicará que fue publicado por primera vez en [la Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle](#).
 7. Los editores se reservan el derecho de hacer las modificaciones de estilo que juzguen pertinentes.
 8. Mediante el envío de sus artículos, los autores garantizan la originalidad de sus contenidos y aceptan ceder a la Universidad La Salle los derechos autorales que conforme a la ley les correspondan, autorizando su publicación impresa o electrónica. Los autores podrán reproducir o difundir el o los artículos aceptados con fines académicos, culturales, de difusión pero nunca comerciales. Cabe resaltar que no deben ser publicado(s) en ningún otro medio impreso, óptico o electrónico sin el consentimiento expreso del (la) Director(a) de [la Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle](#).
 9. Los autores son responsables de asegurar el respeto a los derechos de autor o a cualquier tipo de propiedad industrial en el contenido de sus artículos (citas, imágenes, fotografías, etc.); así como obtener, cuando se requiera, los permisos o autorizaciones necesarias para la inclusión de hipervínculos (acceso a “sitios vinculados”).
 10. La inclusión de anuncios o información comercial sobre productos o servicios está prohibida a menos que sea indispensable para la comprensión del texto o de suma importancia en virtud de criterios estrictamente científicos.

11. Los autores no recibirán remuneración alguna. El envío, aceptación y/o publicación de sus artículos o colaboraciones no producirá relación alguna de ningún tipo con la Universidad La Salle.

PRESENTACIÓN DE ORIGINALES

TEXTOS

- Los textos se entregarán con un margen de 2.5 cm., en cada lado, en letra Arial de 10 puntos en formato de Word, WordPerfect, (plataforma PC o Macintosh) y podrán ser enviados a través de correo electrónico a: <revista@ci.ulsal.mx>.
- Los trabajos deberán enviarse con atención al (la) Coordinador(a) Editorial o Coordinador(a) Temático(a) de cada número. (Véase Convocatoria).
- Una página estándar en tamaño carta debe incluir en promedio 350 palabras.
- Deberá incluirse un resumen tanto en castellano como en inglés, no mayor de 130 palabras, así como cinco palabras clave.
- Deberán enviarse, por separado, los originales de cuadros y gráficas, anotando su ubicación dentro del texto.
- De preferencia, las notas deberán incluirse como notas al pie de páginas y debidamente numeradas.
- Dentro del texto, las referencias bibliográficas se incluirán numéricamente entre corchetes cuadrados por orden de aparición y el formato de: apellido, año y la información bibliográfica completa aparecerá al final del artículo.
- Después del título, incluir el nombre del autor, adscripción y cargo que desempeña, dirección institucional, teléfono y fax de su oficina, así como correo electrónico.
- En el caso de Figuras se señalarán mediante una anotación en la parte inferior de la misma en negritas, y en el caso de Tablas en la parte superior en negritas.
- Respecto a las imágenes que se necesiten, deberán utilizar algún formato que sea editable dentro de Windows o Macintosh. Archivos creados en WinWord, Photoshop, Illustrator, Excel, Free Hand, convertidos o salvados en formato gif o jpeg en alta resolución.
- Los autores deberán incluir al final del artículo un resumen curricular, que contenga los estudios realizados e institución donde los hicieron, obras y trabajos publicados, actividades relevantes, logros sobresalientes y cargos desempeñados.
- Para la inserción de ecuaciones y sus referencias se debe poner entre corchetes cuadrados el número de ecuación agregando la abreviatura Ec. Ejemplos:
...considere un sistema descrito por
 $c = f(x, t, m)$, [Ec.1] donde x e m es el estado...utilizando la Ec. 1.
...sin embargo, existen algunas técnicas desarrolladas en [Ec. 1] para la reconstrucción de atractores...

REFERENCIAS

Se utilizará el sistema numérico, según vayan apareciendo en el texto. Para su anotación se usará el siguiente formato:

Revistas y publicaciones periódicas:

Formato:

Número de referencia entre corchetes cuadrados. Apellidos, iniciales del nombre(s) de cada autor, no más de 3. En caso de que pase este número de autores se pondrá el apellido e iniciales del primer autor y se agregará *et al.* ó y otros. Año (completo, entre paréntesis). Título del artículo entre comillas, título de la revista en itálicas, lugar: editorial, volumen (vol.), número (no.), meses de la publicación, página(s) (p. o pp.). Separar con comas cada elemento a partir del título del artículo, excepto el lugar y la editorial.

Ejemplo:

- [1] Pérez, J. L. (1997). "La cibernética moderna", *Física*, México: FCE, vol. 24, pp. 3-37.
[2] López, J. P. (1997). Sánchez, A., Iburguengoitia, E., "El microchip", *Cibernética actual*, México: Trillas, vol. 4, no. 25, p. 67.

Libros

Formato:

Número de referencia entre corchetes cuadrados. Apellidos, iniciales del nombre(s) de cada autor, no más de 3. En caso de que pase este número de autores se pondrá el apellido e iniciales del primer autor y se agregará *et al.* ó y otros. Año (completo, entre paréntesis). Título del libro en itálicas, volumen (vol.) –en caso de haberlo–, edición o reimpresión, lugar: editorial, página(s) utilizadas o totales (p. o pp.). Separar con comas cada categoría después del título del libro, excepto lugar y editorial.

Ejemplo:

- [1] Alcocer, A. (1996). *De química y otras ciencias*, 4a.ed., Barcelona: Tecnos, pp. 57-78.
En caso de citar al mismo autor inmediatamente se empleará: *Ibidem* o *Ibid*.

Ejemplo:

Ibidem,
Ibid, p. 59.

En caso de citar subsecuentemente la misma obra pero no inmediatamente sino después de otras, se escribirá así:

el primer apellido del autor, *op. cit.*, página(s).

Ejemplo:

Alcocer, *op.cit.*, p.60.

Fuentes electrónicas

En el caso de utilizar fuentes electrónicas se debe cuidar en forma estricta la veracidad y confiabilidad de la misma, así como el respaldo auditado de instituciones o autores de prestigio. Se aconseja evitar abusar de este recurso.

Al citar un documento que se encuentre en Internet se debe incluir:

Formato:

Apellido, iniciales del nombre(s) de cada autor, no más de 3. En caso de que pase este número de autores se pondrá el apellido e iniciales del primer autor y se agregará *et al.* año (completo), título del documento en cursivas, fecha de creación, o de última revisión, lugar, dirección electrónica subrayada entre flechas, fecha de consulta. Se debe especificar que se obtuvo en línea (se pone entre corchetes [En Línea]) y la dirección electrónica así como la fecha en que se obtuvo el documento.

Ejemplo:

- [1] Rodríguez, D. (1997). *Cómo se originan algunas enfermedades*. Octubre. México. [En línea] Disponible en: <<http://www.main.conacyt.mx/dcct/como.html>> consultada: febrero 22 de 1998.

o:

- [1] Dávila, Alma. *Una clase de Física Elemental* [En línea] Disponible en: <<http://www.nalejandria.com/00/estudio/clase1/index.htm>> consultada: mayo 2 de 1998.

En el caso de las direcciones para enviar correo electrónico, éstas se anotarán entre corchetes, de la siguiente manera: <revista@ci.ulsal.mx>

Bibliografía

Al final del artículo se agregará, la bibliografía alfabética que sirva de soporte al texto, debiendo incluirse como aparece en las referencias. Las Notas y las Referencias irán ordenadas numéricamente, según su aparición en el texto. En el caso de la bibliografía, se indicará en orden alfabético por el primer apellido del autor al final del artículo.

Para mayor precisión, se recomienda seguir el estándar de:

<[ISO 690:1987](http://www.iso.org)> e <[ISO 690-2:1997](http://www.iso.org)>

Criteria for authors

The [RCI: Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle](#), is an academic publication of the Research Coordination, internally and biannually refereed and published through the Web. Research articles and contributions to the discussion of various contents, thematically organized, are published in it, being a plural forum that allows the wide dissemination of topics, disciplines, theoretical perspectives, approaches and methodologies developed in the fields of scientific, humanistic and technological researches. Every issue includes several articles on specific topics, –requested through an official announcement– and other open spaces for recent researches on any topic within the areas of knowledge developed at Universidad La Salle: “*Social and Administrative Sciences*”, “*Engineering and Technology*”, “*Natural Sciences*”, “*Health Sciences*”, “*Education and Humanities*” and “*Sciences and Arts for Design*”; its content is directed to specialists on subject areas, researchers and postgraduate students.

KINDS OF CONTRIBUTION

1. Articles must be original and unpublished; and, neither submitted (or under a response process) to simultaneous consideration of another journal nor previously published.
2. The magazine languages are Spanish and English, in case of submitting an article in another language it must include an abstract in these two languages.
3. Collaborations may be:
 - a) **Research papers:** empirical research, interventions, studies, development, assessment or diagnostic studies. Its length should be from **6 to 15 pages**.
 - b) **Testing:** reflections on various phenomena of interest to contribute to the formulation or conceptualization of a problem, topic, or research methodology. Its length should be from **2 to 15 pages**.
 - c) **Thematic Reviews and Critical Notes:** critical review of theoretical and practical contributions that others have done in a given disciplinary field, based in the literature to support it and should count with a solid and sustainable critical apparatus. Its length should be from **3 to 12 pages**.
 - d) **Methodological notes:** should explain/critique the recurrent methodological frameworks within the research process, suggest some possible solutions to research problems or innovate the existing methodological framework. Its length should be a maximum of **5 pages**.
 - e) **Book Reviews:** it is best to quote the author with his/her basic biographical data, dealing not only with the book but also with the related matter –circumscribing it–; also, identifying the author's purpose, which aims to demonstrate his/her contributions, determining the sources, their management, the methodology, the organization of results, the structure of the book. For the ‘index card’ see ‘references.’ Its length should be a maximum of **2 pages**.
4. Throughout the process the anonymity of reviewers and authors will be preserved, and their assignments will be different.
5. The maximum time period for an opinion will be of three months starting from the date of issuing the receipt notice
6. Receipt of a work does not imply commitment for publication
7. Authors will grant, upon acceptance of their article, the right of publication to [Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle](#).
8. Though a previous written request to the Editorial Committee, the reproduction of works in other media is authorized, by guaranteeing it will be pointed out it was first published in [Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle](#).
9. The editors keep the right to make the changes in style (proof-reading) they consider appropriate.
10. By submitting articles, authors guarantee the originality of their contents and agree to grant Universidad La Salle the corresponding copyrights entitled under the law, allowing electronic or printed publications. Authors will be able to reproduce or disseminate the article or articles accepted for academic, cultural, but never commercial purposes. It should be noticed they should not be published in any other printed means, either optical or electronic without open consent of the Director of the [Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle](#).
11. Authors are responsible for ensuring the preservation of copyright or any type of industrial property in their articles content (quotes, pictures, photographs, etc.), as well as obtaining, whenever required, the permits or authorizations for the inclusion of hyperlinks (access to “Linked Sites”).
12. The inclusion of advertising or marketing information about products or services is prohibited unless it is indispensable for understanding the text or absolutely important under strict scientific criteria.

EDITORIAL REQUIREMENTS

1. All papers are subject to two stages of review:

11. Authors will not receive any remuneration. The sending, acceptance and/or publication of their articles or collaborations will not produce **any relationship whatsoever** with Universidad La Salle.

ORIGINALS SUBMISSION

TEXTS

1. Texts will be delivered with a 2.5 cm margin, on each side, in 10 points Arial font, in Word or WordPerfect formats (PC or Macintosh platform) and are subject to be sent via e-mail to: revista@ci.ulsal.mx.
2. Manuscripts should be addressed to the Editor in Chief or Theme Coordinator for every issue. (See Official Announcement.)
3. **A standard page letter size must include an average of 350 words.**
4. Should include an abstract both in Spanish and English, no longer than 130 words and five keywords.
5. Original charts and graphs should be sent separately, pointing out their location within the text.
6. Preferably, notes should be included as footnotes properly numbered.
7. Within the text, references will be included numerically in square brackets in order of appearance and under the format: name, year. Full bibliographic information will appear at the end of the article.
8. After the title, include author's name, affiliation, and job title, institutional address, telephone number, fax, and office email.
9. Figures will be identified by a bold note at the bottom of it, and a bold note on top for charts.
10. Images should be delivered in software for editing, Windows or Macintosh, such as WinWord files created in Photoshop, Illustrator, Excel, FreeHand, converted or saved as gif or jpeg format at high resolution.
11. Authors should include at the end of the paper, their curriculum vitae, containing education and attended institutions, published works, relevant activities, outstanding achievements and positions held.
12. For insertion of equations and their references, the number of equation adding the abbr. –Eq.– should be placed between brackets.

Examples:

...consider a system described by

$$c = f(x, t, m), [Eq.1] \text{ where } x \in \mathbb{R} \text{ is the state...using Eq. 1.}$$
 ...however, there are some techniques developed in [Eq. 1] for the reconstruction of attractors

REFERENCES

A numerical system is used as they appear in the text. For entering them the following format is to be used:

Magazines and journals:

Format:

Reference numbers within square brackets. Surname, Name(s)' initials of each author, without exceeding three of them. If you surpass this number of authors put the name and initials of the first author and add *et al.* or other. Year (complete between brackets). Article titles between quotes, title of journal in italics, place: publisher, volume (vol.), number (no.), month(s) of publication, page(s) (p. or pp.). Each item separated by commas from the title of the article, except the place and publisher.

Example:

- [1] Pérez, J. L. (1997). "La cibernética moderna", *Física*, México: FCE, vol. 24, pp. 3-37.
- [2] López, J. P. (1997). Sánchez, A., Ibarguengoitia, E., "El microchip", *Cibernética actual*, México: Trillas, vol. 4, no. 25, p. 67.

Books

Format:

Reference number in square brackets. Surname, initials of the name(s) of each author, not more than 3. If you pass this number of authors put the name and initials of the first author and add *et al.* or other. Year (complete between brackets). Book title in italics, volume (vol.) –if any–, 1st edition or reprinted edition, place: publisher, page(s) used or total (p. or pp.). Each category separated by commas after the title of the book, except place and editorial.

Example:

- [1] Alcocer, A. (1996). *De química y otras ciencias*, 4a.ed., Barcelona: Tecnos, pp. 57-78.

If quoting the same author immediately after, then *Ibidem* or *Ibid* should be used.

Example:

Ibidem,
Ibid, p. 59.

If the same work is subsequently quoted, but not immediately after the other, it should be written as follows: the first author's surname, *op. cit.*, page(s).

Example:

Alcocer, *op.cit.*, p.60.

Electronic sources

In case of using electronic sources, accuracy and reliability should be strictly verified, as well as the audited support of prestigious institutions and authors. Overuse of this resource should be avoided.

Citing a document found on the Internet should include:

Format:

Surname, initials of name(s) of each author, no more than 3 authors. If you pass this number of authors put the name and initials of the first one and add *et al.* year (complete), document title in italics, date of creation or last revision, location, email address underlined and between arrows, date of consultation. It must specify it was obtained online ([Online] should be between brackets) plus the email address and the date the document was obtained.

Example:

- [1] Rodríguez, D. (1997). *Cómo se originan algunas enfermedades*. October. Mexico. [Online] Available at: <http://www.main.conacyt.mx/dcct/como.html> accessed: February 22, 1998.

ó

- [1] Dávila, Alma. *Una clase de Física Elemental* [Online] Available at: <http://www.nalejandria.com/00/estudio/clase1/index.htm> accessed: May 2, 1998.

For directions to send email, they should appear between brackets, as follows: revista@ci.ulsal.mx

Bibliography

At the end of the article bibliography sorted by alphabet should be included and presented as the Reference cases. Notes and references will be listed numerically according to their appearance in the text. In the case of the bibliography, it will be reported in alphabetical order by author's surname at the end of the article.

For accuracy we recommend to follow the standard of:

<[ISO 690:1987](http://www.iso.org)> and <[ISO 690-2:1997](http://www.iso.org)>

