

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

ISSN 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

AÑO 7 - Nº 8
ENERO-JUNIO 2004
PUBLICACIÓN SEMESTRAL

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

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

Coordinadora

Rosa Aura Casal de Altuve

Comité Editorial

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

Revisión y Corrección

José Abel Angulo Noguera

Diagramación

Luis José Angulo Noguera

Diseño de Portada

María Gabriela Parilli, Programa de Imagen Institucional

La Revista **Actualidad Contable** modifica su imagen, a partir de la presente entrega, adecuando así el diseño de su portada a las recomendaciones sugeridas por el Programa de Imagen Institucional de la Universidad de Los Andes. De esta manera, la revista continúa su labor informativa y académica, a la vez que mejora su imagen en beneficio de sus lectores, suscriptores y articulistas.

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

Comisión de árbitros de este número

Arturo Yáñez	Facultad de Humanidades ULA
José Zaá	Universidad Rómulo Gallegos
José Abel Angulo	OPIULA
Guillermo Tinoco	Universidad de Oriente
Olga Molina	FACES-ULA
Galia Chacón	FACES-ULA
María Quintero	FACES-ULA
Daniel Anido	FACES-ULA
Fanny Moreno	FACES-ULA
Jaime Grimaldo	FACES-ULA
María Alejandra Ferrer	Universidad Autónoma de México
Angel Rodríguez	FACES-ULA
Germán Rodríguez	FACES-ULA
María G. Torres	M.Sc. en Ciencias Contables
Gerardo Colmenares	FACES-ULA
María Inés de Padrón	FACES-ULA
Simón Alcántara	Fac. Humanidades ULA
Germán Altuve	FACES-ULA
Edgar Bernal	FACES-ULA
Pedro Monge	Universidad de Huelva España
Carmen Cortez	Firma Spiñeira Sheldon y Asociados
Cruz Rodríguez	Universidad de Oriente
Alida González	Unellez

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

SUMARIO

Editorial

María Carolina Bastidas

5

Artículos

- Ablan B., Nayibe y Méndez V., Elías (Universidad de Los Andes-Venezuela)
Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción.
Environmental Accounting. A discipline and a field for knowledgment and action
..... 7
- Altuve, José Germán (Universidad de Los Andes-Venezuela)
El riesgo en títulos valores. Métodos científicos. Comparación con el método intuitivo basado en la Cosmobiología. Caso: Empresa Alger
The risk of value-titles. Scientific methods. Comparison with intuitive method based in Cosmobiology. Case: Alger Co.
..... 23
- Andrade B., Lucía (UNAM - México)
Analfabetismo tecnológico: Efecto de las tecnologías de información
Technological analphabetism: Effect of information technologies
..... 37
- Ferrer, María Alejandra y Gamboa C., Teresa (Universidad del Zulia-Venezuela)
Indicadores para el control de gestión de procesos básicos en hoteles
Indicators for basic process management control in hotels
..... 50
- Kaplan, Alfredo (Universidad de la Empresa, Uruguay)
El margen de operación específico y programable y el punto de equilibrio específico y programable. Luces amarillas en el tablero de las decisiones empresariales
The specific and programmable operation margin and the specific and programmable point of balance. Alert lights on the decision making board
..... 62

● Morillo M., Marysela (Universidad de Los Andes-Venezuela) Indicadores no financieros de la contabilidad de gestión: herramienta del control estratégico. <i>Non-Financial indicators of Accounting of Management: A tool for strategic control</i>	70
● Pérez Pérez, Gabriel y Valencia E., Laura (UNAM - México) El neoinstitucionalismo como unidad de análisis multidisciplinario <i>Neoinstitutionalism as multidisciplinary analysis unity</i>	85
● Vilorio, Norka y Casal, Rosa Aura (Universidad de Los Andes-Venezuela) Las ciencias de la educación a través del proceso administrativo <i>Sciences of education focused by the administrative process</i>	96
Instrucciones para los autores	112
Planilla de canje	115
Planilla de suscripción	119
Índice acumulado de artículos publicados	121

EDITORIAL

El saber científico inacabado y en continuo devenir presenta una amplitud que se pierde de vista, aun cuando tiene un origen común identificado en el inquebrantable espíritu de quienes desean conocer la razón de los hechos, comprender un poco mejor la relatividad de las verdades y profundizar en estudios explicativos de fenómenos y aspectos que, en algunos casos, pudieran parecer sencillos, aun cuando si se analizan en sus múltiples elementos resultan complejos e interesantes.

Actualidad Contable FACES era sólo un sueño para quienes deseaban plasmar en blanco y negro estos hechos, verdades, fenómenos y aspectos vinculados con el saber científico, contando con la tan necesaria retroalimentación, a través de una corrección realizada por árbitros profesionales, independientes y objetivos; todo esto mediante un crecimiento serio y sostenido originado de una nueva postura ante la vida y frente a la investigación.

Hoy, Actualidad Contable FACES es una realidad. Representa una revista reconocida en el ámbito científico, pues ha sido merecedora de tres índices, y esto ha sido posible gracias al aporte recibido de investigadores, quienes, participando mediante sus artículos y/o su arbitraje, se han hecho sentir en el medio.

“Actualidad”, primera palabra de su denominación, compromete a quienes escriben para este medio a atender este aspecto en sus contribuciones y a vislumbrar la vinculación de esta revista con el término “Amplitud”, pues, como es notorio, en este número se tratan temas diversos que tocan el mercado de valores, la cosmobiología, la educación, la contabilidad y el control de gestión, las decisiones empresariales, las tecnologías de información y el ambiente. Temas estos vinculados con la esencia misma del hombre ecológico, del individuo creativo, quien busca a través de sus interrogantes las respuestas a su ser, hacer y conocer, pues es evidente que la investigación es la plataforma de las transformaciones y toda transformación requiere un horizonte en el cual recursiva e insoslayablemente se planteen nuevas interrogantes y, con ellas, nuevas verdades.

El pensamiento científico tiene como punto de origen una chispa Divina, generadora de inspiración, dedicación y esfuerzo. Sólo Dios permite al individuo su existencia y con ella la elección de su destino.

A mis compañeros, mi profunda gratitud

María Carolina Bastidas
Profesora de la FACES-ULA
mbastida@ula.ve

Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción.

Ablan Bortone, Nayibe
Méndez Vergara, Elías

Nayibe Ablan Bortone

Licenciada
en Contaduría Pública.
M.Sc. en Administración.
Profesora Instructora
Universidad de Los Andes.
nablan@cantv.net

Recibido: 06-02-04
Revisado: 30-03-04
Aceptado: 04-06-04

Elías Méndez Vergara

Geógrafo. DEA en Ordenación
Territorial. M.Sc. en Docencia
para la Educación. Profesor
Titular de la Facultad de Ccs.
Forestales y Ambientales de la
Universidad de Los Andes.

Los problemas ambientales son complejos y múltiples sus causas y alcances, para su explicación se requiere de los fundamentos teóricos y estructuras metodológicas de diversas ciencias, entre las cuales se encuentra la contabilidad. Esta disciplina se concibe como una herramienta que genera información útil para la toma de decisiones; para ello debe considerar la base conceptual que surge de la relación, hasta hace poco ignorada, de las empresas con el ambiente en el cual interactúan. En el presente ensayo, sustentado en la revisión documental, se expresa la relación entre los fundamentos conceptuales de una disciplina: la contabilidad, y una dimensión que es soporte y aporte del conocimiento: el ambiente, para luego incorporar consideraciones en torno a las nociones de responsabilidad social de la empresa, la contabilidad ambiental como expresión y extensión de la ciencia contable moderna y el papel del contador frente a los problemas ambientales y su respuesta en los sistemas contables financieros, gerenciales y nacionales.

Palabras clave: Problemas ambientales, empresa, ambiente, contabilidad ambiental.

RESUMEN

Environmental problems are complex and have many interrelated causes. To fully understand them, theoretical foundations and methodological structures of diverse disciplines are required. In particular, in this paper the role of the science of accounting is considered. This discipline is conceived as a tool to generate useful information for decision making by given explicit consideration to the conceptual bases that arise out of the relationship, until recently ignored, of companies with the environment in which they dwell. In this essay, based on a literature review, this relationship is expressed by relating the conceptual foundations of the discipline of Accounting with the environment as a dimension that is support and source of knowledge. This is followed by some considerations about the social responsibility of companies; environmental accounting as expression and extension of modern accounting science, the role of the accountant in the face of environmental problems and how this can be answered in the financial, managerial and national countable systems.

Keywords: Environmental problems, enterprises, environment, environmental accounting.

ABSTRACT

1. Los Problemas Ambientales en la Agenda de las Preocupaciones de las Naciones del Mundo

Los modelos económicos ensayados a lo largo de la historia han sido variados, muchas veces contradictorios unos con otros, con distintos efectos sociales. En cuanto a la naturaleza, el saldo no ha sido todo lo positivo deseado, tal como se evidencia en fuentes documentales de diferentes índoles (Meadows et al., 1992; WECD, 1987; Banco Mundial, 1992).

Particularmente, en los últimos dos siglos se ha venido creando una civilización sobre la base de un aprovechamiento poco racional de los bienes patrimoniales naturales, que implica una destrucción progresiva de la naturaleza, soporte de vida del hombre y para el resto de las especies y oferta de recursos naturales y servicios ambientales.

Los problemas ambientales son complejos y variados, por lo tanto no pueden ser limitados a un aspecto en particular. Entre estos problemas se hallan, por ejemplo, la contaminación del agua o del aire; la erosión de los suelos y la pérdida de potencial productivo de zonas rurales; la desaparición de especies vegetales o animales y la pérdida de biodiversidad; el agotamiento de los minerales, el calentamiento atmosférico debido al efecto invernadero; y la presión de la población sobre ecosistemas frágiles como resultado del aumento de la pobreza.

Al ser la naturaleza un sistema interrelacionado, los problemas ambientales son vistos a escala de mundo y a escala de lugar, siendo considerados como prioritarios los siguientes (Cfr. Miller, 1994):

- Degradación ambiental y contaminación: entre los daños más relevantes causados al entorno natural se enuncian: apropiación humana de la biomasa, con la consecuente contaminación

del aire, suelos y agua; el recalentamiento del planeta, resultado del cambio climático, atribuido al consumo de combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono; la destrucción de la capa de ozono, la cual absorbe gran parte de los rayos ultravioletas del sol y tiene diversos efectos sobre la salud humana y los ecosistemas; la pérdida de la biodiversidad con las consecuentes implicaciones para la disponibilidad de alimentos, medicinas, energía y otros productos; la degradación de las cuencas hidrográficas, de los suelos y los bosques, lo cual atenta contra la continuidad del potencial natural y la calidad de vida de la población (Goodland, 1994, citado por Rivas, 1996).

- La pobreza: por cuanto más de una cuarta parte de la humanidad sobrevive en medio de una pobreza extrema que afecta particularmente al Asia Meridional, al África al sur del Sahara; al Oriente Medio y a América Latina y El Caribe. Causa y efecto, la degradación del ambiente y la pobreza van unidas, con el agravante de que las masas de población empobrecidas son presionadas a ubicarse en ecosistemas frágiles y en ambientes insalubres e inseguros. La pobreza incide en el ambiente mediante la degradación de las fuentes de agua, sustitución de suelos agrícolas y la modificación del paisaje, entre otros efectos. Por esta razón, la lucha a favor del ambiente se traduce también en un combate a la pobreza.
- Modelos económicos que privilegian el mercantilismo, cuyas manifestaciones más visibles sobre la naturaleza son la intervención abusiva de los recursos naturales, el escaso valor otorgado a los servicios ambientales cuyas fuentes se encuentran en ecosistemas estratégicos y la producción de desperdicios sin preocuparse por el costo ambiental y los impactos colaterales en el entorno. Son múlti-

ples las organizaciones que han coincidido en relacionar el aumento de la pobreza y el deterioro del entorno natural con el empleo de políticas económicas articuladas al modelo de corte capitalista neoliberal.

- La crisis de valores esenciales: la ausencia de principios sustentados en la ética y la equidad han conducido a carencias de un proyecto social y ambiental que se coloque a la altura del momento histórico y la conciencia histórica, para generar respuestas sociales y económicas que beneficien a las grandes mayorías de la población y se expresen en el cuerpo territorial.
- Los problemas de gestión pública: es al Estado en representación de todos los miembros de la sociedad a quien corresponde la mayor carga de responsabilidad para enfrentar los retos que plantea la degradación ambiental, constatándose ineficiencia administrativa e incapacidad gerencial de sus instituciones y órganos de poder en materia ambiental.

Por otra parte, los problemas ambientales no es un asunto que pueda mostrarse sólo en cifras. No obstante, de acuerdo con Kung (1991), cada minuto los países del mundo gastan más de dos millones de dólares en armamento militar; cada hora mueren de hambre cientos de niños; cada día se extingue una especie animal o vegetal; cada semana el sistema económico añade millones de dólares a la billonaria deuda que está gravando a los países atrasados, cada mes se incrementan en cientos de miles las personas que se incorporan al trágico círculo de la pobreza y cada año se amplía el millardo de personas que viven en los países en desarrollo sin suministro de agua potable y en ambientes insalubres e inseguros.

Los problemas ambientales no pueden verse sólo como un fenómeno exclusivo de nuestro tiempo, sino que son la resultante de largos procesos de acumulaciones y distorsiones económicas y sociopolíticas, aún cuando hay que reconocer que hoy día encontramos un hecho cualitativamente distinto, derivado del avance de las apetencias del exagerado beneficio económico, del materialismo y del mercantilismo, de la profundización del drama de la pobreza, de la crisis de valores esenciales del hombre y de la ineficiencia de los órganos del Estado para responder a las exigencias de los ciudadanos.

La problemática ambiental es por tanto un asunto que compete a todas las naciones del mundo, por cuanto los daños causados hasta ahora son invalorable y, en muchos casos, irreversibles. Ello exige tomar conciencia sobre la necesidad que tienen el hombre y la sociedad de subsistir y trascender a partir de los recursos provistos por la naturaleza, e implica, asimismo, la participación de las ciencias en la generación de un conocimiento científico para abordar sus explicaciones y diseñar soluciones.

Ello amerita, a su vez, comprender que la sociedad no puede avanzar en la búsqueda de su progreso si no ordena, dispone y mejora el escenario donde tiene que actuar. En este contexto, y después de la Conferencia de Estocolmo en 1972, se observa en el ámbito internacional un mayor interés por el cuidado y la preservación del ambiente como vía para garantizar la calidad y la continuidad de la vida humana en el planeta. Este hecho facilitó la aparición del concepto de desarrollo sostenible, entendiéndose por éste el esfuerzo sostenido de las naciones del mundo por mejorar las condiciones de vida de la población y garantizar la continuidad de la humanidad, mediante el cuidado de los recursos naturales y la satisfacción de las necesidades esenciales actuales y futuras.

Con la idea de comprender la significación del ambiente y los elementos causales de sus problemas, es necesario aclarar, en principio, qué se entiende por ambiente.

2. El Ambiente: Un Concepto Polisémico

El Diccionario de la Real Academia Española de Lengua (1997), en una de sus acepciones, define el término ambiente como las condiciones o circunstancias físicas, sociales, económicas, etc., de un lugar, una colectividad o una época. Esta definición incluye las condiciones físico-naturales, entendidas como entorno natural donde se desenvuelven las comunidades humanas y las condiciones socioeconómicas, entendidas como espacio social construido.

Una característica de la base conceptual del ambiente es que ha evolucionado y se ha ampliado a lo largo de este siglo, en la misma medida en que la comunidad científica ha estudiado los efectos negativos de la actividad humana sobre la naturaleza. En este sentido, Divar (1991) plantea la existencia de una concepción popular mediante la cual se hace referencia al ambiente como la conservación y el cuidado de la naturaleza, obviando de esta manera el concepto moderno del ambiente, que va más allá.

El ambiente como concepto es, entonces, polisémico. No sólo en una acepción semántica, sino por las modificaciones que ha sufrido de acuerdo con diversos paradigmas científicos.

Según Beltrán (1995) el ambiente hace referencia al entorno físico-biótico sobre el cual y en el cual actúa la sociedad y se desarrolla el espacio social construido. Está integrado por un medio físico-natural que es soporte y oferta de recursos naturales y de servicios ambientales, así como por el subsistema socioeconómico o el producto de las

prácticas sociales, culturales y productivas. Desde el punto de vista contable coloca su énfasis en el medio natural como soporte ambiental y aporte de servicios ambientales, tal como se infiere de la Resolución 6.389 de fecha 25/03/2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España (ICAC), por la cual se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales, donde se define el medio ambiente como "... el entorno físico-natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales".

Sin embargo, para comprender el concepto de ambiente, parece oportuno hacer algunas precisiones en torno a los subsistemas y componentes que lo configuran. En atención al subsistema físico-biótico éste comprende dos componentes: a) el físico-natural, integrado por elementos naturales no biológicos y, b) el biótico, que comprende los grandes conjuntos de la flora y la fauna los cuales interactúan para configurar unidades ecológicas.

En relación con el subsistema socioeconómico, éste se configura en torno a cuatro componentes relacionados: a) el social, el cual comprende el conjunto de agentes sociales, las relaciones que se producen entre ellos y los productos sociales; b) el económico, que comprende las actividades, modos, relaciones y factores de producción; las unidades, cadenas y sistemas de producción, los excedentes del proceso productivo y el funcionamiento espacial de la economía; c) el cultural, que se relaciona con la identidad, valores, costumbres, modos de vida, expresiones de arte y el conocimiento de la sociedad; y d) el político-institucional, constituido por las estructuras y funcionalidad del Estado y su expresión espacial; el territorio, el marco jurídico, las estructuras políticas y el grado

de respuesta del Estado promotor y administrador a las exigencias de la sociedad.

Si se observa la concepción del ambiente como un conjunto de elementos de orden físico-biótico y socioeconómico en interacción dinámica, se entiende que su conocimiento exige la participación de múltiples disciplinas, como corresponde a esa visión de dimensión y conjunto. En el contexto del subsistema socioeconómico aparece la empresa como realización social, creada y organizada para emprender procesos y obtener logros de significación. Como proceso y producto social interviene el medio físico-natural que le brinda soporte y da aporte de recursos físico-naturales que se incorporan como materia prima e insumos al proceso de producción. Comprender los alcances de la empresa en su relación con el ambiente y su significado en la disciplina contable, amerita el despeje de una interrogante: cuál es su base conceptual.

3. La Empresa: Producto Social Sostenible

El Diccionario de la Real Academia Española (1997), en una de sus acepciones, define la empresa como “casa o sociedad mercantil o industrial fundada para emprender o llevar a cabo construcciones, negocios o proyectos de importancia”. Es un concepto de la ciencia económica con el cual se designa la organización de los factores de producción. En general, existe un relativo acuerdo al considerar a la empresa como una combinación de capital, de trabajo humano y de organización para producir bienes o servicios que satisfagan las necesidades de una comunidad. Se trata entonces de una organización social, que integra diversos factores de producción, donde interactúan las personas como agentes y garantes de procesos y productos, pero también se relacionan con su entorno vital.

El portal del Ministerio de Producción y Comercio, a través de la organización Venezuela Productiva (2003), define a la empresa como un “Sistema socio-técnico que se plantea satisfacer necesidades de la sociedad, de clientes y usuarios, de sus trabajadores y de sus accionistas, para lo cual transforma insumos en productos o servicios”. La Empresa como producto y expresión social tiene como misión esencial la producción de bienes y servicios para contribuir con el bienestar social, pero compatibilizando este propósito con un marcado respeto por el ambiente y la continuidad del potencial natural, de manera que posibilite la idea del desarrollo sostenible (Vega, 2000).

4. Empresa y Ambiente

Sin duda alguna, el modelo de industrialización prevaleciente ha generado, en algunos aspectos, un desarrollo económico beneficioso, pero, al parecer, poco afortunado desde el punto de vista ambiental. El hombre, creyéndose dueño de la naturaleza y de los recursos que la tierra posee, ha tratado éstos como bienes gratuitos e ilimitados, sin percatarse del daño a que esta posición conduce.

Gran número de empresas toman una considerable cantidad de recursos naturales para emplearlos en la producción de bienes y servicios. Parte de estos recursos, luego de ser usados, son devueltos al entorno en forma de residuos en estado sólido, líquido o gaseoso, sin ningún tipo de tratamiento. Esto provoca altos niveles de contaminación, extinción de especies animales y vegetales, y degradación de la tierra.

Tal situación ha provocado un despertar de conciencia, y ha hecho que se plantee *el desarrollo sobre bases ecológicas que promuevan una mayor eficiencia en el uso de los recursos disponibles y que conduzcan a su preservación*. Se trata

de considerar a la empresa como una unidad económica que actúa en y para la sociedad, en un contexto frente al que ha de afrontar las consecuencias de su actividad y el ejercicio de la potestad que la propia sociedad le confiere. Por tanto, se reconoce en ésta un ente al cual, no sólo le compete administrar el capital de sus propietarios, sino también los factores de producción que le confía la comunidad (Túa, 2001).

Esta concepción lleva implícita una connotación especial: rompe con el esquema clásico que considera a la empresa como un ente a quien le corresponde obtener un lucro para el beneficio de sus propietarios, pues además ha de tener en cuenta intereses de otros participantes, entre los cuales figura con especial importancia la comunidad. Pudiera parecer que en materia ambiental las motivaciones de ambos actores sociales son disímiles e inclusive contradictorias; y, aunque hay conciencia de que sin beneficio económico no cabe la supervivencia de la empresa, en el largo plazo sólo las empresas ambientalmente amigables pueden permanecer en el mercado.

Es necesario superar el paradigma empresarial que considera la variable ambiental como una fuente de problemas que se asocian a cuantiosos gastos, lo cual va en contra de la rentabilidad de la organización. Nada es más falso que esta concepción. Si se contabilizara la pérdida del patrimonio natural y la merma de las fuentes de recursos naturales los balances no reflejarían ganancias, ni siquiera en el corto plazo, por cuanto la verdad es que se aplazan las pérdidas. En este contexto, se vislumbran diversas razones por las cuales las empresas deben sensibilizarse frente al ambiente y los empresarios asumir posición, en el entendido de que lo bueno para el ambiente lo es para la economía, las cuales se esbozan a continuación.

a) *De índole económica y financiera*, entre las cuales se destacan:

- Ahorro, en el largo plazo, de desembolsos en efectivo, por cuanto las empresas estarían “obligadas” a destinar altas suma de dinero para “reparar” los daños al ambiente.
- Ahorro de los costos, por dos vías: mejor aprovechamiento de los recursos y disminución de los mismos mediante el reciclaje.
- Fortalecimiento de la compañía al obtener ventajas competitivas. Los esfuerzos por mejorar el ambiente como entorno vital pueden significar altas utilidades y mejoras sustantivas en la competitividad.

b) *De carácter legal*. Los gobiernos hacen uso de diferentes instrumentos con la finalidad de proteger el ambiente, entre los cuales se encuentran los legales. Ellos se refieren a la promulgación de leyes y a la formulación de convenios que regulan la materia ambiental. La creciente exigencia que se deriva del ordenamiento jurídico obliga a las empresas a vigilar activamente el impacto de sus operaciones en el ambiente, con la finalidad de no incurrir en multas o procesos administrativos penales.

c) *De índole social o comunitario*. Existen diversas presiones de la comunidad o grupos de la sociedad para incorporar la dimensión ambiental en la producción de bienes y servicios. Dentro de esta categoría destacan los actores siguientes:

- *Clientes*: se refiere a aquellas personas comprometidas con los asuntos ambientales, quienes tienen preferencia hacia el consumo de productos elaborados con tecnología limpia y bajo sistemas de gestión ambiental.
- *Proveedores*: éstos comienzan a elaborar sus materias primas bajo estándares ambientales

con la finalidad de exportarlos a grandes compañías multinacionales quienes les exigen el cumplimiento de tales estándares.

- *Grupos ecologistas*: en especial ONG, pues éstas tienen un espacio creciente en la comunidad internacional y en los procesos de participación y gestión local y nacional.
- *Entidades financieras*: las cuales están interesadas en obtener la mayor seguridad en el retorno de los préstamos que conceden. Las compañías con conflictos ambientales representan altos riesgos para estas entidades.
- *Empleados*: los cuales desean contar con garantía de empleo, salud y seguridad en el trabajo.
- *Vecinos*: a quienes interesan la prevención de los riesgos relacionados con la salud: la contaminación de las aguas, de los suelos, de la atmósfera y en general accidentes laborales que pudieran perjudicar el ambiente.
- *Mercados*: el intercambio de bienes y servicios en los mercados, visto a escalas diversas, debe regirse por una serie de normas ambientales, como por ejemplo las ISO 14000, con el fin de proteger el ambiente y equiparar las condiciones de competencia.
- *Inversionistas*: al igual que las entidades financieras, los inversionistas están tan interesados en la rentabilidad de sus inversiones como en la seguridad de las mismas. En los principales mercados de capitales operan fondos de inversión éticos, verdes, o también llamados socialmente responsables, los que invierten con criterios ambientales, además de los financieros. Entre los ambientales se encuentran, de acuerdo con Gray et al. (1999), los siguientes:

- Contribución útil al bienestar de la comunidad.
- Provisión de bienes o servicios ambientalmente benéficos.
- Provisión de bienes o servicios socialmente benéficos.
- Hacer donaciones.
- Implicarse en sectores específicos.
- Revelar información ambiental en sus estados financieros.
- Elaborar auditorías ambientales.
- Cumplir con estándares ambientales.

En este sentido, y con la finalidad de responder a la demanda de información de los mercados internacionales en relación con la capacidad de las empresas para gestionar sus actividades en forma responsable, el Dow Jones de Nueva York desarrolló junto con otras dos compañías los Dow Jones Sustainability Indexes, principales referentes en el ámbito mundial de compañías comprometidas en su actuación con los criterios de sostenibilidad.

La evaluación de la sostenibilidad para decidir qué empresas formarán parte de estos índices, consiste en analizar factores asociados a la dimensión económica, ambiental y social, en cuanto a oportunidades y riesgos. Según los organizadores de estos índices, más de 40 gestores de grandes fondos analizan las conclusiones de este ranking para tomar decisiones de inversión. Estos inversores iniciaron una campaña a principios del año 2000 para que las grandes corporaciones multinacionales adopten el Global Reporting Initiative (GRI) diseñado por la coalición de las economías ambientalmente responsables -

CERES por sus siglas en inglés (The Coalition for Environmentally Responsible Economies). El GRI tiene como objetivo diseñar pautas globales para preparar informes que permitan divulgar el impacto ambiental, social y económico de las actividades empresariales en formato no financiero. El uso del GRI es voluntario. El GRI es:

Un proceso a largo plazo, internacional y que atañe a múltiples partícipes, cuya misión es desarrollar y diseminar guías para la elaboración de informes de sostenibilidad globalmente aplicables, para su

utilización voluntaria por organizaciones que informen sobre las dimensiones económicas, medioambientales y sociales de sus actividades, productos y servicios. El propósito de las guías es asistir a las organizaciones elaboradoras de los informes y a sus partícipes a describir y articular del mejor modo la contribución total de la organización al desarrollo sostenible (Larrinaga, 2003).

En cuanto a las categorías propuestas en la guía se encuentran:

Cuadro 1.

Categorías Propuestas por el GRI

Información General	Categorías Ambientales	Categorías Económicas	Categorías Sociales
Declaración del presidente. Introducción de la organización. Resumen ejecutivo. Enfoque estratégico de la sostenibilidad. Políticas, organización y sistemas de gestión. Relaciones con partícipes. Informe independiente de verificación.	Energía. Materiales. Agua. Emisiones, vertidos y residuos. Transporte. Proveedores. Productos y servicios. Uso del suelo y biodiversidad. Cumplimiento de la regulación.	Beneficio. Activos intangibles. Inversiones. Salarios y beneficios. Productividad del trabajo. Impuestos. Desarrollo de la comunidad. Proveedores. Productos y servicios.	Condiciones laborales. Derechos humanos. Proveedores. Productos y servicios.

Fuente: Global Reporting (2003)

Los datos demuestran que existe un interés creciente por el uso del GRI: 120 empresas de 18 países publicaron informes bajo este formato en junio de 2002. Once meses después (mayo 2003), esta cifra se incrementó a 226 empresas en 26 países.

5. Contabilidad Ambiental: Una Disciplina Sostenible

La contabilidad, al igual que otras disciplinas científicas, no puede permanecer al margen de la

problemática ambiental, pues debe contribuir a su estudio y solución, lo cual significa, en esencia, una participación activa en el contexto del desarrollo sostenible.

Si se parte de la premisa por medio de la cual se considera la contabilidad como aquella que se emplea para generar información útil para la toma de decisiones, cabría preguntarse entonces ¿qué sucede si los estados financieros no reflejan de manera razonable el valor de los pasivos, costos y gastos?; ¿qué sucede cuando no toma en consi-

deración las necesidades de información de una amplia gama de usuarios? Las respuestas a estas preguntas son tan complejas, que nos limitaremos sólo a indicar las consecuencias más directas: se pueden tomar decisiones erradas y la información financiera pierde importancia, por cuanto no cumple con las características de utilidad, oportunidad y confiabilidad. En este sentido, y con el fin de subsanar esta situación, nace la contabilidad ambiental, cuyo objeto es reconocer que las

empresas interaccionan con el ambiente y de esta relación se derivan aspectos que deben ser incorporados en la información que dicha entidad presente.

Llegado a este punto, se deben considerar los tipos de contabilidad ambiental. La Environmental Protection Agency de Estados Unidos emitió un documento citado por Bravo (1997), en el cual se clasifica la contabilidad ambiental, ecológica o verde de la siguiente manera:

Cuadro 2.

Tipos de Contabilidad Ambiental

Tipo de Contabilidad Ambiental	Enfoque	Usuario
a) Contabilidad Nacional	Macroeconómico	Externo
b) Contabilidad Gerencial	La empresa, departamentos, línea de producción, etc.	Interno
c) Contabilidad Financiera	La empresa	Externo

Fuente: Bravo (1997)

5.1. Contabilidad Nacional

Para la Unión Mundial para la Naturaleza (2003), citada por autor anónimo, la contabilidad ambiental a este nivel se refiere a la modificación del sistema de cuentas nacionales para incorporar en éste el uso de los recursos naturales. El sistema de cuentas nacionales (SCN) es el conjunto de cuentas que los gobiernos de cada país recopilan en forma periódica para registrar la actividad de sus economías. Los datos del SCN se usan para calcular los principales indicadores económicos, los cuales se emplean para una amplia gama de análisis de política y para propósitos de monitoreo de la economía.

Estas cuentas económicas son calculadas para todos los países utilizando un formato estándar que ha sido desarrollado y diseminado por la División de Estadística de las Naciones Unidas

(UNSTAT, por sus siglas en inglés). El hecho de que todos los países lleven a cabo estos cálculos, en más o menos la misma forma, añade un gran valor a los datos para la toma de decisiones en el orden nacional e internacional, debido a que posibilita comparaciones y permite poner a cada país en el contexto de las tendencias mundiales.

Con la finalidad de ampliar los sistemas actuales de contabilidad económica nacional para dar cabida en ellos a la dimensión ambiental y a la dimensión social, durante los años ochenta el Programa Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), la UNSTAT y el Banco Mundial iniciaron un proyecto internacional cuyo producto es el diseño de un “*Sistema de Contabilidad Económica y Ambiental Integrada*”, que habría de establecerse en todos los estados miembros lo antes posible y ser considerada como un comple-

mento de los sistemas tradicionales de contabilidad nacional. Los sistemas de contabilidad ecológica y económica integrada formarían parte indisoluble para la adopción de decisiones en materia de desarrollo. Los organismos nacionales de contabilidad deberían trabajar en estrecha colaboración con los departamentos nacionales de estadística ecológica, con los servicios geográficos y con los departamentos que se ocupan de los recursos naturales.

5.2. Contabilidad Gerencial

La interacción de la empresa con el ambiente puede ser medida en términos cuantitativos y cualitativos, financieros y no financieros. Así, aparece la contabilidad gerencial ambiental, la cual posee entre sus principales instrumentos el diseño y la construcción de indicadores sobre la gestión ambiental de la organización. En este sentido la Fundación Fórum Ambiental y la Agencia Europea del Medio Ambiente (1999) emitieron un importante documento donde se clasifican los indicadores en tres grupos, en función de las áreas a las cuales se refieren:

1) *Indicadores de actuación directiva*: ofrecen información sobre las políticas, gestión de personal, prácticas y procedimientos en todos los niveles de la empresa, así como sobre las decisiones y acciones relativas a los aspectos ambientales de la empresa. Estos indicadores pueden ser, a manera de ejemplo, el número de objetivos ambientales alcanzados por año y los costos de las actividades relacionadas con la actuación ambiental de la empresa.

2) *Indicadores de actividad productiva*: aportan información acerca de la actuación ambiental de las operaciones de la empresa. Ejemplos de este tipo de indicadores son el uso total de energía por año, la producción de residuos por año o el consumo de agua por unidad de producción.

3) *Indicadores de condiciones ambientales*: miden los impactos de las actividades de la empresa en el ambiente. La ISO 14.031 propone una serie de ejemplos de este tipo de indicadores los cuales, si bien es cierto son obtenidos por las instituciones del sector público, son de amplio interés para el conocimiento del impacto ambiental de la gestión empresarial. Entre los indicadores de condiciones ambientales locales o regionales se encuentran: concentración de un contaminante específico en el aire, agua o suelos, niveles de ruido en el perímetro de las instalaciones de la empresa y la incidencia de enfermedades específicas en el área.

Por otra parte, es tarea apremiante de la contabilidad gerencial internalizar las externalidades. Los costos del proceso productivo que repercuten en personas distintas al vendedor y al comprador, se denominan, en términos económicos, externalidades. Son llamados también costos ocultos. Entre las externalidades negativas (que perjudican a terceros) se encuentran las *externalidades ambientales*. Se consideran externalidades ambientales la degradación de la capa de ozono, la contribución a la reducción de la biodiversidad, la contaminación del agua, la acumulación de residuos, entre otros.

Vathroder (1992), citado por Zaá (1998), afirma en este sentido que:

(...) los precios de los bienes no reflejan los costos fundamentales que se generan en su elaboración. Se fabrican productos cuyos costos no paga el comprador, sino la sociedad en su conjunto, en sus generaciones presentes o futuras; es decir, los recursos de la naturaleza en la mayoría de los procesos industriales no se toman en cuenta para la formación de los precios presentes de los productos, por ejemplo, se deberían considerar las repercusiones negativas de los gases contaminantes en el precio de la gasolina... (p. 3).

Ciertamente, la medición monetaria de estos costos no está sistematizada, y aunque la teoría económica propone algunos métodos para valorar en términos económicos los recursos y el ambiente, así como el costo de su deterioro, todavía no se han unificado los criterios que permitan hacerlo de manera homogénea.

5.3. Contabilidad Financiera

Se refiere a la contabilidad como *sistema de información a través del cual se recopila, mide, e informa mediante los estados financieros, los resultados de las operaciones de la empresa tomando en consideración su relación con el ambiente*. Con la finalidad de homogeneizar y uniformar la información financiera, la presentación de los resultados debe realizarse con atención a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por cuerpos colegiados de la profesión contable. Sin embargo, apenas esta disciplina comienza a considerar el efecto del ambiente en la información financiera y, por lo tanto, no se cuenta con normativa específica al respecto. Más aún, las consideraciones planteadas entorno a la relación empresa-ambiente-sociedad, proponen mover los cimientos sobre los cuales se asienta el concepto clásico de "contabilidad". Como consecuencia, la divulgación de la información contable relativa al ambiente no tiene sustento técnico, con excepción de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 37, "Provisiones, activos y pasivos contingentes, del International Accounting Standards Comité (IASC, 1998), que si bien no se refiere específicamente al ambiente, pudiera aplicarse en relación con *provisiones ambientales, pasivos contingentes ambientales y gastos ambientales*.

La presentación de los resultados podría realizarse de dos formas:

a) Incorporando los eventos ambientales, complementando la información mediante notas a los estados financieros, y adoptando reportes adicionales como el GRI.

b) Mediante la construcción de un auténtico balance ambiental, donde la información cuantitativa se complementa con otra de carácter cualitativo y descriptivo.

Con el ánimo de ofrecer una idea de los principales rubros afectados en los estados financieros por la incidencia del ambiente, se describen los siguientes:

Activos ambientales: bienes propiedad de la empresa e inversiones realizadas con el propósito de preservar y proteger el ambiente, así como minimizar los daños que se le pudieran ocasionar. Dentro de este grupo se encuentran:

- *Inventarios* de materiales que se usen en el proceso productivo para minimizar la emisión de residuos, por ejemplo, en el caso de la elaboración de detergentes biodegradables.
- *Propiedad, planta y equipo* que se empleen con los mismos fines.
- *Cargos diferidos* representados por gastos de investigación y desarrollo en tecnología limpia, así como los gastos de reforestación.

Para Zaá (1998) la inversión que se realiza con fines de mejorar el ambiente es una obligación de la empresa, por lo tanto, cualquier inversión en tecnología de punta o en investigaciones con el propósito de minimizar o evitar daños al ambiente contribuye a cancelar los pasivos ambientales.

Pasivos ambientales: este mismo autor señala que es obvio que la actividad industrial como actividad económica mantiene una obligación con el ambiente y, por ende, con la sociedad, no sólo por los bienes que toma de aquél, sino también por el daño que le produce. Dicha obligación constituye un pasivo muy especial, pues trasciende el

endeudamiento corriente con proveedores de fondos, para convertirse en una deuda con la existencia misma del planeta.

Si se aplica la NIC 37 a las responsabilidades de la empresa frente al ambiente, se pueden determinar las siguientes cuentas:

- **Provisiones ambientales:** una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. La referida norma señala que para poder reconocer la provisión deben concurrir tres condiciones: a) la empresa tiene una obligación presente (legal o implícita) como resultado de un suceso pasado), b) es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación (IASC, 1998). Para Túa (2001) la empresa deberá dotar una provisión por este concepto cuando: a) esté obligada, por ley o contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al ambiente; o b) se encuentre frente a una obligación asumida, es decir, tenga el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño ambiental; por ejemplo, cuando su política o su objetivo, la práctica del sector o las expectativas públicas dejan a la dirección poco margen de maniobra, o cuando ésta ha comunicado que prevendrá, reducirá o reparará un daño al ambiente.
- **Pasivos contingentes ambientales:** un pasivo contingente es una obligación posible cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso, la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien una obligación presente, surgida a partir de sucesos que no se han reconocido, porque no es probable que la

empresa tenga que satisfacerla o porque el importe de la obligación no pueda ser medido con fiabilidad. Los riesgos por este motivo no deben ser objeto de provisión, si bien se debe informar de ellos en las notas complementarias (IASC, 1998).

Gastos ambientales: según la Resolución 6.389 de fecha 25/03/2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España (ICAC, 2002), tendrán naturaleza de gastos ambientales *los importes devengados* de las actividades ambientales realizadas o que deban realizarse para la gestión de los efectos ambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos ambientales del sujeto contable. Entre ellos se sitúan los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionados con las actividades operativas actuales, el *tratamiento* de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración y la auditoría ambiental. El importe de tales gastos se imputará en el ejercicio en que se devenguen. Se calificarán como gastos extraordinarios ambientales aquellos que se produzcan como consecuencia de hechos acaecidos fuera de la actividad ordinaria de la entidad y se espera que no se produzcan con frecuencia, por ejemplo, multas, sanciones y compensaciones a terceros por perjuicios causados por los daños ambientales.

6. El Contador ante la Problemática Ambiental

De acuerdo con Gray *et al.* (1999) los problemas ambientales en términos de legislación y cambios de mercado, tienen implicaciones para las empresas en áreas que conciernen directamente a los contadores. El trabajo del contador cambiará en función de generar información más

completa que involucre la dimensión ambiental. Como ejemplos de labores que competen al Contador y que son afectadas al involucrar al ambiente en la empresa, estos autores indican las siguientes:

- Diseño de cuentas que reflejen información acerca de derechos, obligaciones, costos y gastos ambientales.
- Valuación de inversiones en función de costos/beneficios ambientales.
- Desarrollo de los sistemas de información financieros y administrativos.
- Auditoría ambiental.

Los hallazgos de las investigaciones adelantadas sostienen que los contadores todavía no están involucrados como deberían estar. Por esta razón con estas competencias deberían orientar sus esfuerzos hacia:

- Modificar los sistemas contables.
- Introducir el desempeño ambiental a la información externa.
- Planificar las posibles implicaciones ambientales (Gray *et al.*, 1999).

Como conclusión del planteamiento anterior, se desprende que los problemas ambientales deben ser considerados por la Contaduría Pública. No obstante, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1998), define la contabilidad financiera como: "... una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica, y de *ciertos eventos económicos identificables y cuantificables* que la afectan, con el objeto

de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica" (p. 33). Es decir, la contabilidad reconoce aquellos hechos económicos susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios, e ignora aquellos que no pueden ser medidos financieramente en función de un precio, por ejemplo los relativos a servicios ambientales.

Gray *et al* (1999) establecen al respecto que:

Las actividades de la organización para la creación de riqueza material están sacando de la biosfera algunas cosas para las cuales existe precio (materias primas) y otras para las cuales no existen los precios (paisaje, agua de mar). En muchos casos la biosfera ha sido disminuida por ello. El proceso de producir capital por el trabajo del hombre y el subsecuente (presumido) bienestar material así como el consumo subsecuente de beneficios dados por los desperdicios. Esos desperdicios son inyectados en la biosfera y por lo demás no existe forma de ir a recogerlos- El modelo de los contadores no puede reconocer esas interacciones y por lo tanto son ignoradas (p. 18).

Como resultado, la contabilidad hasta ahora desconoce elementos importantes relacionados con el tema ambiental y, en consecuencia, la información que produce para tomar decisiones y definir acciones fracasa en su propósito. La actual crisis ambiental es el producto de las decisiones tomadas en razón del éxito o la deficiencia económica alcanzada. La contabilidad es la que determina el resultado, dicho resultado no considera los asuntos ambientales y, por lo tanto, tampoco se consideran en las decisiones económicas asumidas por la empresa, las cuales pueden ser ambientalmente perjudiciales. (Gray *et al.*, 1999; Torres, 2002).

El deterioro ambiental que enfrenta la humanidad es en gran parte el resultado de la acción poco consciente que involucra la toma de decisiones. Muchas veces el principal problema es la poca veracidad y confiabilidad que tiene el conjunto de datos que se analiza para tomar una decisión y emprender acciones. Gray et al. (1999) lo expresan en los siguientes términos: "La crisis ambiental es el resultado inevitable de la manera como contabilizamos lo que hacemos. La contabilidad soporta una seria responsabilidad por el creciente nivel del desastre ambiental" (p. 21). He aquí uno de los principales retos de los Contadores de la actualidad.

7. Conclusiones

A partir de todo lo expuesto hasta ahora, y dada la importancia del tema abordado, se pueden establecer como las conclusiones más relevantes las siguientes:

Los problemas ambientales ocupan un lugar importante en la agenda de las preocupaciones del mundo. La alerta roja lanzada por organizaciones internacionales, entes gubernamentales nacionales y organizaciones sociales civiles en foros mundiales y regionales así lo confirman. Basta señalar la denominada "Cumbre de Río" o Conferencia de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente celebrada en Brasil en 1992, que sirvió para encauzar voluntades y compromisos políticos de naciones del mundo hacia acciones más responsables en relación con la protección del ambiente y la continuidad del potencial natural.

Los problemas ambientales son complejos y múltiples, vistos tanto a escala mundial como a escala local. Su comprensión exige un tratamiento multidisciplinario. Además, su visión es amplia por cuanto se concibe al ambiente como un conjunto de elementos componentes de dos grandes subsistemas en interacción dinámica y su solución

implica compromiso de diversos actores sociales que se desenvuelven en distintos campos. Se trata, incluso, de cambios sustantivos de paradigmas, donde se pase de una postura esencialmente antropocéntrica hacia perspectivas donde el hombre se considere parte integrante de la naturaleza, que encuentra en la necesaria relación de armonía sociedad-naturaleza, la clave de un desarrollo sostenible.

En este ámbito es particularmente clara la necesidad que se entienda cada concepto de partida. De esta forma, en primer lugar debe considerarse que el Concepto de Ambiente es polisémico y, por tanto, admite diversas interpretaciones a la luz del objeto de estudio de las disciplinas científicas. Una de ellas es la contabilidad ambiental, cuya esencia y objeto exige el manejo de información que tome en cuenta elementos que ofrece la naturaleza como soporte ambiental, fuente de recursos naturales, aporte de servicios ambientales y receptor de efluentes.

Luego, en segundo término, el de la Empresa, que debe asumir en alto grado la responsabilidad que le corresponde frente a la sociedad y, en consecuencia, ser parte de la solución, más que del problema, para lo cual es necesario orientar sus esfuerzos para desarrollar sus actuaciones de manera armónica con el ambiente, a fin de ampliar el espectro de sus beneficios y logros.

Seguidamente debe considerarse que la Contabilidad, como ciencia, debe ser repensada. Aun cuando parezca una postura radical, es probable que la estructura conceptual de la contabilidad convencional tenga que ser reconstruida para dar paso a la formulación de principios contables en función del compromiso social y de la responsabilidad con el ambiente. Se trata de insertar a la contabilidad como disciplina moderna que ejercita su objeto de trabajo en el producto de la relación sociedad-naturaleza.

Por último, en relación con el Contador, éste debe tomar conciencia en cuanto a que es el profesional que tiene un gran reto que enfrentar y una enorme responsabilidad frente al desarrollo sostenible, pues los sistemas de contabilidad actuales no producen información suficiente y adecuada para abordar la solución de los problemas ambientales y dar respuesta a las cuentas que exige el desarrollo sostenible.

Referencias Bibliográficas

- Banco Mundial (1992). **Informe sobre el desarrollo mundial 1992**: indicadores del desarrollo mundial. Washington, D.C.
- Beltrán, L. (1995). **Variables e indicadores ambientales**. Cider. Universidad de Los Andes. Colombia.
- Bravo, M. (1997). **La Contabilidad y el Problema Medioambiental**. [documento en línea]. Disponible:<http://orbita.starmedia.com/~mjbravo/congreso.htm>. [consulta: 2003, julio 20]
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (1998). **Norma Internacional de Contabilidad No. 37**. [documento en línea] disponible: <http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/listADENICS.htm>. [consulta: 2003, junio 21].
- Anónimo. **Contabilidad Socioeconómica y problemática ambiental**. [documento en línea]. disponible: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/contabilidadambiental.htm>. [consulta: 2003, julio 15]
- Divar, A. (1991). Concertación urbanística y medio ambiente. **Nuestro medio ambiente. Una nueva década**, España.
- Fundación Forum Ambiental Agencia Europea del Medio Ambiente (1999). **Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa**. [documento en línea] disponible: www.forumambiental.org/pdf/contab.pdf. [consulta: 2003, julio 15].
- Gray R. et. al. (1999). **Contabilidad y Auditoría Ambiental**. Ecoe Editores, Colombia.
- Global Reporting [página web en línea] disponible: <http://www.globalreporting.org/>. [consulta: 2003, julio 14].
- Kung, H. (1991). **Proyecto de una ética mundial**. Edit. Trotta, España.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España. (2002). **Resolución por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales**. [documento en línea] disponible: <http://www.icac.mineco.es/consultas/MEDIOAMB.HTM>. [consulta: 2003, julio 10]
- Larrinaga, C. **Global Reporting Initiative**. [documento en línea] disponible: <http://www2.ubu.es/ecademp/ecofin/4409.shtml>. [consulta: 2003, julio 10]
- Meadows, D. H., Meadows, D. L., Randers, J. y Behrens, W. (1992). **Los límites del crecimiento**. Fondo de Cultura. México.
- Ministerio de Producción y Comercio Venezuela Productiva. **Glosario**. [documento en línea] disponible: (<http://www.venezuelaprodutiva.gov.ve/glosario.html>). [consulta: 2003, septiembre 10].
- Miller, T. (1994). **Ecología y medio ambiente**. Editorial Iberoamérica. México.
- Real Academia Española (1997). **Diccionario**. Madrid.

- Rivas, A. (1996). **Desarrollo sustentable: Aspectos Teóricos**. Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp. 14-22.
- Torres, M. (2002). Aspectos contables presentes en la ley aprobatoria del convenio sobre diversidad biológica. **Actualidad Contable Faces**. Año 5, No. 5, Enero Junio 2002, Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 83-94.
- Túa, J. (2001). Normas internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera. **Revista Legis del Contador**. Colombia, pp. 117-166.
- Vega, L. (2000). **Gestión ambiental sistémica**. Colombia.
- WECD. (1987). **Our common future**. London: World Commission on Environment and Development. Oxford Univ. Press.
- Zaá, J. (1998). **Fundamentos contables de los pasivos medioambientales**. VIII Congreso Venezolano de Contaduría Pública y III Encuentro Nacional de Educadores del Área Contable. Venezuela, pp. 1-9.

El riesgo en títulos valores. Métodos científicos. Comparación con el método intuitivo basado en la Cosmobiología. Caso: Empresa Alger.

Altuve, José Germán

José Germán Altuve

Licenciado en Administración,
Especialidad Gerencia.
Maestría en Gerencia Hotelera.
Profesor Titular de la ULA.
josegerman@elhijodelcosmo.com

Recibido: 23-03-04
Revisado: 07-05-04
Aceptado: 04-06-04

Todos los inversores que concurren a un mercado especializado como el que se trata en el presente artículo, van persuadidos de dos aspectos fundamentales: la rentabilidad y el riesgo que acompaña a un determinado portafolio en el mercado de capitales. Es preciso brindar a esos futuros inversionistas confianza y transparencia para que su inversión sea fructífera. De ahí el análisis de los métodos que permiten llegar a conclusiones aproximadas de lo que ese papel generará en términos monetarios futuros.

Palabras clave: Inversionista, riesgo, rentabilidad, títulos valores, análisis técnico, fundamental y cosmobiológico.

RESUMEN

All the investors who concur to a specialized market like the treated in the present article, they go persuaded of two fundamental aspects: The yield and the risk that accompanies to certain portfolio in the market of capitals. It is precise to offer confidence and transparency to those future investors so that their investment could be fruitful. Of the analysis of the methods that allow reaching approximate conclusions of which that paper it will generate there in future monetary terms.

Key words: Investor, risk, yield, titles values, technical analysis, fundamental and cosmobiologic.

ABSTRACT

1. Introducción

Todos los inversionistas cuando acuden al Mercado de Capitales a través de la representación de los Corredores de Bolsa, se basan para su inversión en dos fuentes importantes: el análisis técnico y el fundamental. El análisis técnico, se sustenta en el comportamiento de los precios, partiendo del análisis histórico y según el comportamiento de ciertas magnitudes financieras. Los inversionistas suponen, que los precios bursátiles describen trayectorias que de algún modo se repiten, la habilidad de un buen analista se traduce en descubrir las tendencias en los precios y anticipar el cambio comprando o vendiendo.

El análisis fundamental se basa en la valoración de las obligaciones (bonos o cualquier otra expresión de financiamiento para el largo plazo) y acciones usando los modelos tradicionales o de creación, que permitan anticipar a ciertos comportamientos que el mercado bursátil pueda tener en algún momento del tiempo.

Se incluye el análisis cosmobiológico, como una herramienta auxiliar que comienza a tener importancia en los mercados y se basa en la intuición, previo algunos detalles basados en cartas astrales de la empresa en estudio, y el análisis del biorritmo.

Es evidente, que se hace un análisis del riesgo, ya que la aversión de los futuros inversionistas es una relación directa entre riesgo y rentabilidad.

Al invertir en un título valor, está implícito un factor denominado "RIESGO", el cual es común para cualquier tipo de inversión, pero se hace más evidente cuando se trata de títulos negociados en la Bolsa de Valores, ya que estaríamos hablando del riesgo del mercado, que no es otra cosa que la variación de los precios de acuerdo con los niveles reales de utilidad comparado con los niveles reales de expectativas.

El riesgo es la variabilidad o la esperanza matemática entre lo que se asume y lo que se obtiene; de esta manera, el riesgo dependerá del grado de confiabilidad y de la información que la empresa emita respecto a los títulos valores que se negociarán.

El riesgo y sus implicaciones en términos de la consolidación de un portafolio, se tratan más adelante.

2. Normas Emitidas por la Comisión Nacional de Valores para la Calificación del Riesgo

En Diciembre del año 1993 la Comisión Nacional de Valores publica las primeras Normas de Calificación de Riesgo, como consecuencia de la falta de información objetiva y oportuna que tenían los inversionistas en el momento de invertir. En Venezuela, a partir del año 1994, todos los títulos de deuda, a excepción de los del Gobierno, deben traer impreso por lo menos dos (2) calificaciones de riesgo por las empresas autorizadas para ello, ya que son las únicas que pueden establecer el nivel de riesgo de los diversos instrumentos que se negocian en la Bolsa de Valores.

Esta calificación tomará en cuenta la capacidad de pago que tiene la empresa para obtener recursos destinados a la cancelación de sus deudas en las fechas correspondientes, así como la garantía que tenga de respaldo de las obligaciones.

La calificación de riesgo es una de las herramientas más utilizadas por los inversionistas al momento de colocar su dinero, aunque la misma se trata, muy en el fondo, solamente de una opinión para un momento determinado; en ningún caso, estas empresas garantizan el cumplimiento de los pagos. No obstante, cuando se tenga

conocimiento de hechos que puedan alterar substancialmente el nivel de riesgo de los títulos valores emitidos, ellas están en la obligación de hacer una revisión del dictamen de calificación.

En las normas emitidas por la Comisión Nacional de Valores se describen los lineamientos que deben seguir las empresas calificadoras de riesgo. Entre ellos tenemos:

- A- Cada título valor debe ser evaluado por lo menos por dos (2) empresas calificadoras de riesgo, independientes entre sí y serán contratadas por la empresa emisora.
- B- Las empresas calificadoras de riesgo deben estar autorizadas por la Comisión Nacional de Valores.
- C- Las calificaciones se le harán a los títulos valores que circulan en Venezuela, por lo tanto no son comparables con las emisiones que circularán en los mercados extranjeros, como tampoco se pueden comparar las calificaciones hechas en el extranjero con las de Venezuela.
- D- Las calificaciones deben seguir una nomenclatura común y deben ser aprobadas por la Comisión Nacional de Valores antes de su publicación.

3. Cómo se lleva a cabo una emisión

Cada empresa calificadora posee su propio método de evaluación, sin embargo, todas se basan en un análisis financiero practicado al Balance General, Estado de Resultados, Estado de Movimiento de las Cuentas del Patrimonio y el Estado de Flujo de Efectivo.

Los pasos a seguir son los siguientes:

- a. Visita a la empresa emisora: el objetivo es la obtención de información operativa y financiera de la misma (actual y proyectada), conocer las políticas y cualquier información que sirva para determinar su capacidad de pago.
- b. Luego que se tiene toda la información, se debe hacer un análisis pormenorizado tomando como base los estados financieros históricos, esto se hace con la finalidad de conocer las tendencias y la influencia del entorno en la actuación de la empresa emisora.
- c. Se debe hacer un análisis de proyección basado en el histórico para comparar con las proyecciones aportadas por la empresa y así verificar y ajustar las mismas.
- d. Con los resultados obtenidos se lleva a cabo una reunión con la Junta Calificadora, la cual estará conformada por expertos de comprobada trayectoria en el área, quienes elaboran un dictamen de calificación, que no es otra cosa que la opinión de esa junta sobre los resultados obtenidos del estudio de los estados financieros. Este dictamen se le entregará a la empresa emisora y estará conformado por un informe demostrativo de la calificación y una hoja resumen del dictamen de calificación.
- e. Esta calificación es enviada a la Comisión Nacional de Valores para que apruebe su publicación.
- f. Después de asignada la calificación, la empresa calificadora está en la obligación de hacer revisiones periódicas durante la vida de la emisión para evaluar cualquier hecho que pueda afectar la calificación emitida y cambiarla si fuera el caso.

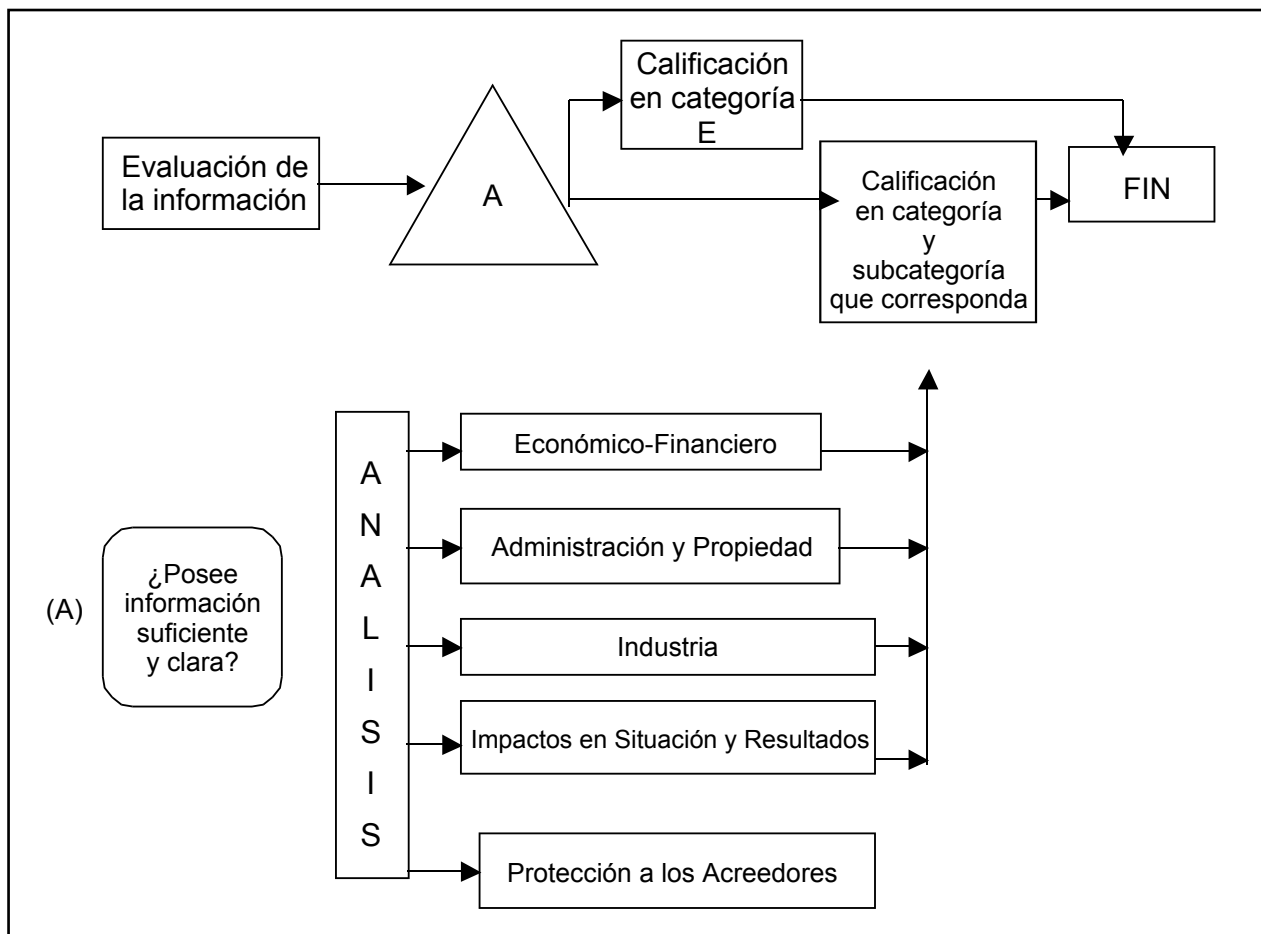


Gráfico 1: Diagrama del proceso de calificación. Elaboración propia.

4. Nomenclatura de las Calificaciones de Riesgo Usadas en Venezuela

Categoría A: Se trata de aquellos instrumentos con buena capacidad de pago de capital e intereses en los términos y plazos establecidos, los cuales es poco probable que se vean afectados por cambios eventuales en el entorno en el que se encuentra la sociedad emisora.

Sub-Categoría A1: Se ubican aquí instrumentos de bajo riesgo, con una excelente capacidad de pago de capital e intereses. No existe posibilidad de que algunos cambios en el entorno incrementen el riesgo.

Sub-Categoría A2: Se ubican los instrumentos de bajo riesgo, con buena capacidad de pago de capital e intereses, los cambios predecibles en la economía no incrementan su riesgo.

Sub-Categoría A3: Se trata de instrumentos de muy bajo riesgo, con adecuada capacidad de pago de capital e intereses. Sólo en casos extremos o eventuales en la economía podrían afectar en forma moderada su riesgo.

Categoría B: Se ubican los instrumentos con buena capacidad de pago de capital e intereses; pero el riesgo puede ser afectado en forma moderada por cambios eventuales en la empresa emisora y en el sector económico.

Sub-Categoría B1: Son instrumentos de bajo riesgo, tienen buena capacidad de pago de capital e intereses; pero eventuales cambios en la empresa emisora y en la economía pueden afectar levemente el riesgo.

Sub-Categoría B2: Estos instrumentos presentan algún tipo de riesgo, tienen capacidad de pago de capital e intereses, pero el riesgo se puede ver afectado por eventuales cambios en la empresa emisora y en la economía.

Categoría C: Se trata de instrumentos que no tienen buena capacidad de pago de capital e intereses. El riesgo es vulnerable a cambios adversos en la sociedad emisora o en la economía. Esos cambios podrían ocasionar retardo en el pago o pérdida de intereses.

Categoría D: Instrumentos con una capacidad de pago mínima de capital e intereses, con una elevada probabilidad de retardo o pérdida de los pagos.

Categoría E: Instrumentos cuyo emisor no posee información suficiente o representativa.

5. Rentabilidad, Confianza y Riesgo

La medición de un papel en el mercado se basa fundamentalmente en la obtención de rentabilidad; se entiende como tal, la posibilidad de obtener en términos futuros una mayor satisfacción, renunciando en el momento presente, a la obtención de beneficio, todo ello basado en el análisis de alternativas y conformando un portafolio que tienda a darnos una buena rentabilidad con el mínimo riesgo.

El análisis de alternativas y la confianza inducen a preparar un portafolio capaz de resistir los embates de una economía inestable; en nuestro país éste es un fenómeno que aparece en

ciertos momentos y obedece a los ciclos normales que toda economía debe pasar hasta tender a un equilibrio de más largo plazo.

La búsqueda de un papel en el mercado de valores (bonos o acciones en general) debe estar precedido por estos tres componentes, pero fundamentalmente debemos tener presente que el axioma "a mayor riesgo mayor rentabilidad", no se puede obviar y, en consecuencia el parámetro confianza viene a servir de mediador entre ambos, dado lo complejo que resulta ubicar a un inversionista entre las dos categorías clásicas; estas son: Adversión al riesgo o impulsivo, en cuyo caso estamos en presencia de dos hechos extremos y su evaluación por consiguiente se dificulta.

Existen varios tipos de riesgo, entre ellos tenemos:

1. Riesgo Implícito: es aquel que se atribuye a posibles pérdidas que pueda sufrir una corporación en caso de un siniestro. Estos se pueden cubrir con una aseguradora. Este tipo de riesgo se puede prevenir a través de programas de entrenamiento al personal para incrementar la seguridad industrial, colocación de detectores y extintores de incendio en la empresa, seguimiento estricto de las normas que los organismos asesores indican al respecto y, en general, anticiparse a cualquier acción que históricamente lo haya generado.
2. Riesgo Operativo: influye directamente en las operaciones de la corporación y depende de las variaciones en los precios de los productos y las materias primas, insumos o variaciones en la demanda. Este tipo de riesgo se puede reducir a través de la utilización de herramientas como es el punto de equilibrio, planificando ajustes de los costos fijos y variables, y tomando en cuenta las economías de escala que más favorecen a la empresa.

3. Riesgo Financiero: se origina por variaciones en el valor de la moneda y de los distintos instrumentos financieros (volatilidad), en las tasas activas y pasivas bancarias. Para reducir este tipo de riesgo se debe contar con una efectiva planificación financiera.

No obstante, la apreciación anterior, debemos circunscribirla a dos análisis clásicos, ellos son: el análisis fundamental y el análisis técnico. Se incluye el análisis intuitivo, el cual permite obtener resultados satisfactorios, siempre que se aplique de manera correcta.

6. Análisis Fundamental

Se basa en la valoración de las obligaciones (bonos o cualquier otra expresión de financiamiento para el largo plazo) y acciones usando los modelos tradicionales o de creación, que permitan anticiparse a ciertos comportamientos que el mercado bursátil pueda tener en algún momento del tiempo.

Es el análisis pormenorizado de toda la información disponible en el mercado acerca de una compañía, con el objeto de obtener una valoración objetiva de la misma. La finalidad es la misma que cualquier alternativa de análisis: saber si el valor de una compañía es alto o bajo según esa información, con la intención de que esa conclusión sea decisiva en la toma de decisiones de inversión. Se cree que si toda la información está incorporada en el valor de la compañía (está "descontada"), según la teoría de los mercados eficientes, todos los valores del mercado estarían en su justo precio, lo cual no es así, la razón es porque el mercado es eficiente en el largo plazo e ineficiente en el corto.

En el corto plazo una acción puede estar infravalorada, circunstancia de la que se darán inmediata cuenta los analistas, que emitirán las

respectivas recomendaciones de compra, con lo cual los inversores comprarán y, tarde o temprano, el valor alcanzará su justo valor según la respuesta de los inversores, lo mismo sucederá en caso de sobrevaloración.

No obstante, la realidad puede ser bien distinta, porque aunque el mercado sea plenamente eficiente y todos los inversores dispongan de la misma información al mismo tiempo, la interpretación que hagan de esa información no tiene por qué ser la misma, con lo cual las conclusiones y las decisiones derivadas de la misma información pueden incluso ser opuestas, lo que hará que el valor oscile y no vaya siempre en el mismo sentido que la información disponible.

Para el autor existen tres hipótesis acerca de la teoría de los mercados eficientes:

- a. Débil: la información incorporada al mercado es la histórica de precios y volúmenes.
- b. Semifuerte: incluye además de precios y volúmenes la referente a los fundamentos de la compañía.
- c. Fuerte: incluye la información privilegiada.

Como ya se ha mencionado, no sólo existe el análisis fundamental, también se utilizan y son de actualidad, el análisis técnico y el cuantitativo.

La evolución del análisis fundamental ha puesto de moda a lo largo del tiempo diferentes métodos de valoración. No podemos dejar de mencionar a uno de los grandes personajes de la inversión mobiliaria, Benjamin Graham, que puso o mejor impuso la técnica que consiste en el llamado "Security Analysis" o análisis de valores. En los años 70 se pusieron de moda modelos como precios de activos de capital (CAPM), entre otros.

Estos métodos de valoración se aplican de acuerdo al sector en estudio; los cuales pueden ser industriales, comerciales y de servicios.

Se incluyen algunos modelos y su descripción a objeto de una mejor comprensión del tema.

Si llamamos:

P = Precio medio de cada título, en el momento de la inversión.

N = Números de títulos que se adquieren para formar la cartera.

Fj = Flujo neto de caja que se espera obtener de la cartera al final del año j

K = Tasa de descuento ajustado de acuerdo con el grado de riesgo de la cartera y a la situación del mercado.

VC = Valor capital.

VPN = Valor presente neto.

TIR = Tasa interna de retorno.

Si usamos el VPN tenemos:

$$VC = -NP + \sum_{j=0}^n \frac{F_j}{(1+K)^j}$$

Si usamos la TIR tenemos:

$$VC = -NP + \sum_{j=1}^n \frac{F_j}{(1+K)^j} = 0$$

Cuanto menor sea P mayor será el valor de VC y la inversión será más atractiva. Esta conducta racional de los inversores hace subir el precio de los valores rentables, hasta llegar a una situación de equilibrio, en donde el VC de cualquier título sea igual a cero, o la rentabilidad del papel igual a la tasa de descuento K.

De donde:

Si observamos que P es el valor intrínseco del valor que se cotiza en el mercado, y si el número de papeles es igual a 1 (N=1) tenemos:

$$P = \sum_{j=0}^n \frac{F_j}{(1+K)^j}$$

Podemos inferir entonces que:

Si el Valor de Mercado (VM) es menor que P la adquisición del título interesa ya que:

VC + r > K (r es la rentabilidad del papel en estudio)

Si VM = P la riqueza del inversionista es la misma.

Si VM > P la riqueza del inversionista se reduce (no se debe comprar).

7. Valoración de Obligaciones (Renta Fija o Variable)

La valoración se expresa como el valor actual de los flujos de caja, que dicha obligación pueda generar en un tiempo previamente determinado por el emisor (con descuento, cupones, cero cupón, etc.).

Si llamamos:

Ij = Intereses a ser pagados desde j= 1,2,...n

n = Años de vida de la obligación.

K = Tasa de descuento o rendimiento deseado.

Pn = Valor de reembolso de la obligación

Po = Valor actual de la obligación.

Tenemos:

$$P_o = \sum_{j=1}^n \frac{I_j}{(1+K)^j} + \frac{P_n}{(1+K)^n}$$

8. Valoración de las Acciones (Comunes)

Las acciones comunes pueden tener varios precios, ellos se identifican como: valor nominal, valor según libros, valor de mercado.

Para efectos del mercado de capitales, el valor de mercado de una acción, vale lo que el inversionista esté dispuesto a pagar por ella, sin embargo en su valoración fundamental podemos decir: El valor de una acción viene dado por el valor actualizado de los dividendos esperados, más el valor del papel en el momento de su realización.

Si llamamos:

D_j = Dividendos esperados al final del año $j = 1, 2, \dots, n$

P_n = Precio de la acción en el momento de su realización o venta.

P_0 = Precio actual

K = Tasa de descuento o rentabilidad.

g = Tasa de crecimiento

Tenemos:

$$P_0 = \sum_{j=1}^n \frac{D_j}{(1+K)^j} + \frac{P_n}{(1+K)^n}$$

Si se mantiene el papel por tiempo indeterminado y los dividendos crecen a una tasa acumulativa del g por uno anual (g = tasa de crecimiento de la empresa).

$$P_0 = \frac{D_0}{K - g}$$

9. Análisis Técnico

Se basa en el comportamiento de los precios, partiendo del análisis histórico, y según las variaciones de ciertas magnitudes financieras.

Supone que los precios bursátiles describen trayectorias que de algún modo se repiten. La

habilidad de un buen analista se traduce en descubrir las tendencias en los precios y anticipar el cambio comprando o vendiendo.

También llamado *análisis gráfico*, es el estudio de la actividad de mercado, es decir, datos históricos de cotizaciones y volúmenes de contratación. Con base en esta información se sacan conclusiones, las cuales son aportadas por los datos de los gráficos. Hay claras diferencias entre este tipo de análisis y el fundamental. Se basan en conceptos diferentes. Mientras el fundamental expresa que todo se basa en el valor intrínseco de cada título, el análisis técnico supone que la cotización viene determinada por la interacción de la oferta y la demanda, las cuales pueden responder a factores tanto racionales como irracionales.

Por otra parte, el análisis fundamental intenta anticipar cuál va a ser la futura evolución de la empresa, en cuanto a resultados, ya que las expectativas respecto a los mismos es lo que determinará la cotización. Muy al contrario, al análisis técnico le importa muy poco esa evolución, pues le interesa, como ya hemos dicho, es la actividad del mercado, y a partir del análisis de ésta, trata de anticiparse a esos movimientos para sacar provecho de esas teóricas oportunidades de inversión.

Dentro de este análisis encontramos la Teoría Dow, la cual parte del supuesto que en el mercado se entremezclen tres tipos de movimientos o tendencias:

- Una primaria a largo plazo, cuya duración puede oscilar entre 9 y 18 meses y, puede ser de baja o alza.
- Un movimiento secundario que puede durar entre 1 y 8 semanas.
- Movimientos diarios, fruto de la oferta y la demanda.

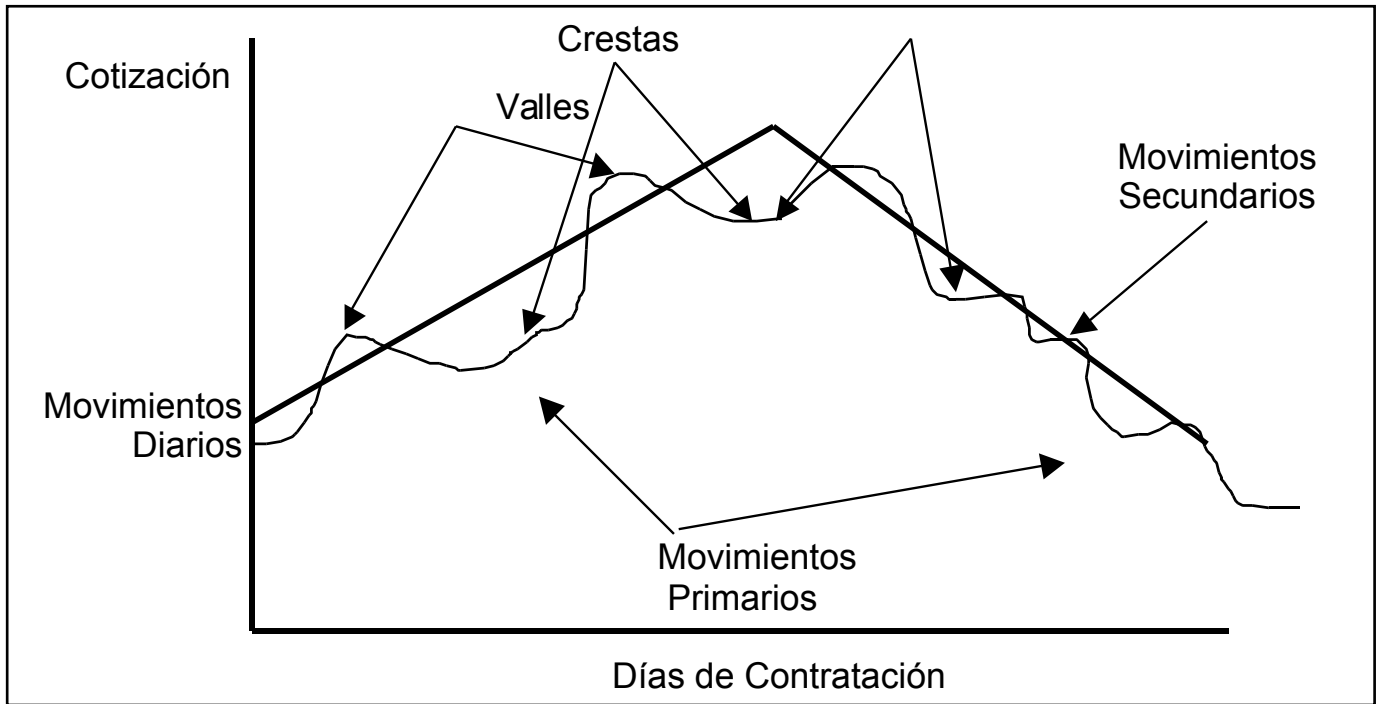


Gráfico 2: Tendencias primarias, secundarias y diarias.

Fuente: Elaboración propia basada en Suárez (1998)

Los principales gráficos que se usan para el análisis en referencia son:

- 1.- Líneas
- 2.- Barras
- 3.- Puntos y Figuras

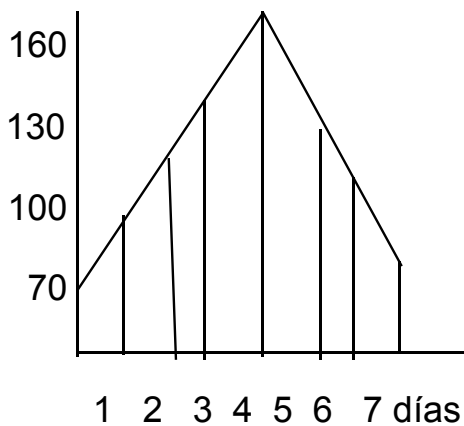


Gráfico 3:

Análisis en referencia de líneas y barras.

Fuente: Elaboración propia

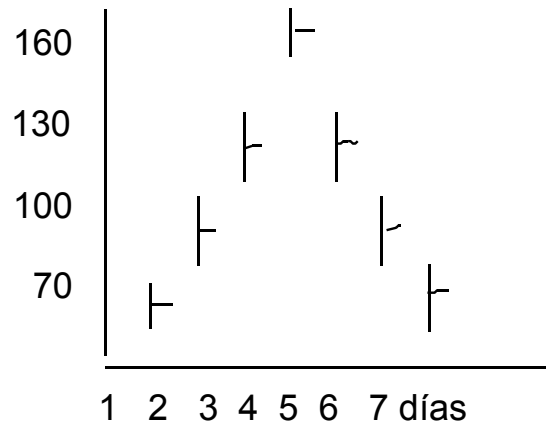


Gráfico 4:

Análisis en referencia de puntos.

Fuente: Elaboración propia

10. La Teoría del Mercado Eficiente

Para efectos del análisis del riesgo, es necesario entender lo que los especialistas llaman la teoría del mercado eficiente. Según Suárez (1998):

Un mercado eficiente es un juego equitativo o "juego limpio" (fairgame), en el que todos los inversores tienen las mismas posibilidades de ganar o perder. Más concretamente, en un mercado eficiente toda operación de compra o venta de activos financieros tiene siempre, ex ante o a priori, un valor capital o valor presente neto igual a cero; ex post o a posteriori el valor capital podrá ser positivo o negativo, en función de la propia dinámica del mercado y el incontrolable designio de las leyes del azar, al igual que ocurre en cualquier juego por muy equitativo que este sea. Paradoja: Un mercado de valores sólo puede ser "eficiente" cuando hay un número suficientemente importante de inversores que operan en el mismo, creyendo que no lo es (p. 421).

Según Van Horne (1997) un mercado eficiente significa:

Que el precio de mercado de un valor representa el valor consensual que le ha asignado el mercado. Existe un mercado eficiente cuando los precios de los valores reflejan toda la información pública dispo-

nible en relación con la economía, los mercados financieros y la empresa específica de que se trate (p. 51).

11. La Diversificación del Riesgo

Hasta el presente los métodos o modelos estadísticos, referenciados como medidas de tendencia central, en donde se incluye el promedio aritmético y medidas de dispersión, tales como la varianza y la covarianza, nos permiten una primera aproximación hacia la diversificación del portafolio y, por ende, a obtener un menor riesgo de esa cartera de inversión.

12. Premisas

Mientras dos valores no estén perfectamente correlacionados (+), es posible reducir el riesgo invirtiendo en ambos en vez de en uno solo.

El grado de reducción del riesgo depende del grado de interdependencia estadística de los valores que componen una cartera.

Mientras más baja sea esta interdependencia mayor serán los beneficios de diversificar.

	ACCIÓN A		ACCIÓN B	
	GANANCIA	PROBABILIDAD	GANANCIA	PROBABILIDAD
	-20	.50	-20	.50
	30	.50	30	.50
Retorno esperado	5		5	
Varianza	625		625	
Desviación estándar	25		25	

La compra de estas dos acciones de manera individual conduce a una decisión independiente entre A y B. Observemos ahora qué pasa si diversificamos:

Una cartera que invierte 50% en A y 50% en B: →

	GANANCIA	PROBABILIDAD
	-20	.50
	30	.50
Retorno esperado	5	
Varianza	625	
Desviación estándar	25	

Explicación:

La probabilidad de 5 es $\frac{1}{4}$ de que A pierda mientras B gana 30 y, $\frac{1}{4}$ de que A gane 30 mientras B pierde 20.

La varianza es:

$$\frac{1}{4}(-20-5)^2 + \frac{1}{2}(5-5)^2 + \frac{1}{4}(30-5)^2 = 312,5$$

13. Riesgo Sistemático, No Sistemático, el Factor Beta

Tradicionalmente en un mercado de valores, el riesgo tiene estas denominaciones y su cálculo se lleva a cabo a través del factor beta (β).

Entendemos como riesgo sistemático la porción de una acción que no se elimina a través de la diversificación. La imposibilidad de eliminar esta parte del riesgo se deriva de las fluctuaciones del mercado. Es esta parte del riesgo de una acción la que impulsa un aumento en la prima de riesgo.

En cambio, el riesgo no sistemático es la parte del riesgo de una acción que puede ser eliminada a través de la combinación con otras acciones. Significa que no existe una relación sistemática entre esta parte del riesgo y el resto del mercado.

13.1 El Factor Beta (β)

Mide la sensibilidad del precio (retorno) de una acción a las fluctuaciones del mercado. Es decir, el grado en que el precio de una acción sube o baja, cuando el mercado sube o baja.

Las acciones con un alto valor beta se consideran arriesgadas debido a que un cambio dado en el mercado puede causar un cambio relativamente mayor en el precio de una acción.

13.2 Cálculo del Factor Beta (β)

Mientras mayor sea la beta de una acción, mayor será el riesgo no diversificable (sistemático).

$$\beta_i = \frac{\text{Cov}(X_i, X_m)}{\delta^2_m}$$

13.3 Interpretación del Factor Beta

Una acción con factor beta igual a 1, se considera tan arriesgada como el mercado. Estas son acciones neutrales.

Una acción con un beta mayor que 1, se considera una acción agresiva ya que su precio subirá más, relativamente, cuando el mercado suba; o caerá más cuando el mercado baje.

Una acción con una beta menor que 1, se denomina defensiva, ya que su precio fluctúa en una proporción menor a los cambios del mercado.

14. Análisis Intuitivo

La intuición es la percepción que pueda tener una persona respecto a un hecho cualquiera, el cual puede estar basado en una simple ilusión, en una percepción proveniente de un entorno interior y, basado en la meditación, o estado alerta de conciencia, o en un estudio contenido en la astrología, o cosmobiología que es su nombre científico, la cual estudia los fenómenos de la vida relacionando el macro y el microcosmos.

Para Derek y Parker (1993):

La astrología de los negocios constituye un área extremadamente compleja, pero los astrólogos especializados pueden indicar el momento propicio para firmar contratos, si la fusión con otra firma resultará provechosa, cómo reaccionarán, probablemente

te, unos ejecutivos, o el momento más conveniente para realizar una negociaciones (p. 61).

No pretendemos basarnos con exclusividad en esta ciencia, pero si partimos de los siguientes hechos, todo lo demás queda supeditado a la cosmobiología, ya que a través de ella podemos ver cómo existe un orden perfecto en la naturaleza, que nada sucede por azar, que la progresión numérica se encuentra presente hasta en el más mínimo detalle.

A continuación crearemos una empresa hipotética y graficaremos sus resultados e interpretaremos su posición astrológica y el riesgo que puede asumir en la colocación o compra de papeles en un mercado determinado. La empresa la denominamos ALGER C.A. y comenzó su giro económico en la ciudad de Mérida, el día 22 de Julio del año 1995, a las 4,30 de la tarde.

El gráfico 5 se interpreta de la siguiente manera: Se trata de una empresa en permanente equilibrio, aunque su ascendente es Aries, lo cual demuestra que la personalidad de sus dirigentes debe inscribirse en una posición ágil y dinámica, no obstante, si tenemos personalidades ejecutivas con igual ascendente podemos esperar decisiones apresuradas sin mayor análisis, lo cual induciría a la organización a tomar decisiones basadas

en un alto riesgo. Los proyectos en general se impulsarán de una manera natural, en virtud del coraje y espíritu de lucha que se inspira en su ascendente.

En cuanto al carácter de la empresa, el signo solar está en Cáncer, lo cual define a la empresa como un poco romántica, de espíritu soñador.

El temperamento de esta empresa se basa tomando en cuenta la posición de la Luna en Tauro, lo cual significa que el recuerdo del pasado se puede transformar en obsesivo, esto no permitiría el avance en decisiones fundamentales para la misma, por lo tanto aquí denotamos un signo de riesgo importante.

En los aspectos económicos de inteligencia, el comportamiento interior como organización refleja: una gran fortuna para el financiamiento del corto plazo, tiende hacia una planificación eficiente, la cual debe someter constantemente a evaluación y control, y debe procurar llevar las discusiones de Junta Directiva de forma armoniosa, en virtud de que el sol en casa 4 puede fomentar la figura materna como expresión inconveniente a la hora de llevar a cabo los proyectos que se discutan.

Finalmente, debe acometer con más facilidad la adquisición de títulos valores, que su colocación, sobre todo en las fechas cercanas a su nacimiento u origen.

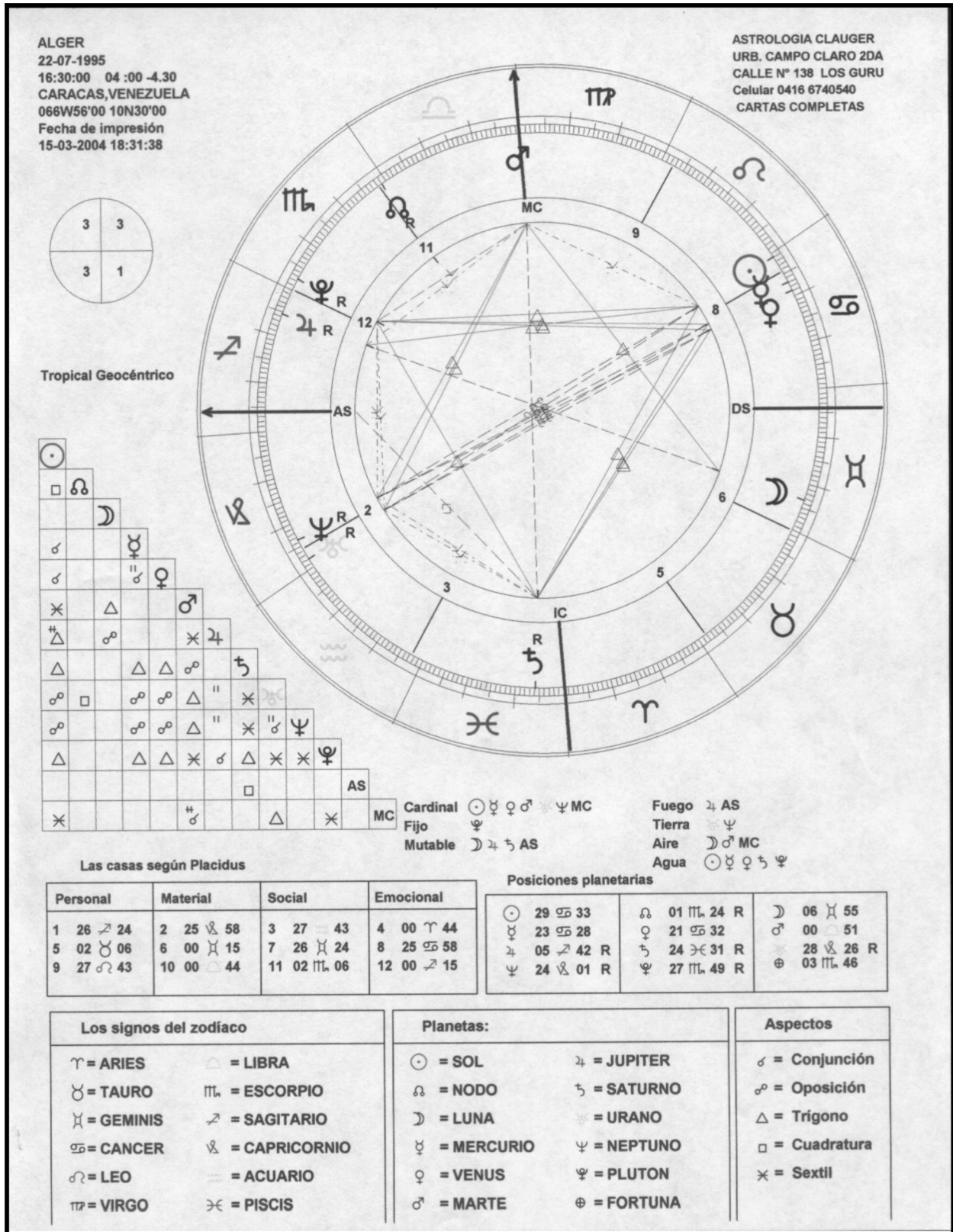


Gráfico 5: Carta Astral de la Empresa ALGER

15. Conclusiones

El riesgo es una variable presente en todas las actividades del ser humano. Una empresa u organización debe acometer con rigor este hecho. Debe fundamentarse en los detalles del análisis técnico y fundamental, sin olvidar que el análisis intuitivo, cubre los anteriores, por ser una expresión del cosmos.

Desde el nacimiento de la primera Bolsa de Valores en el mundo y los escritos que dan referencia a ella, como es el caso de la obra "Confusión de Confusiones" cuyo autor es el señor José López de Vega y la cual se remonta al año 1688, con el nacimiento de la Bolsa de Valores de Amsterdam, encontramos que el significado más importante del riesgo se traduce en una INTUICIÓN del ser humano, en relación con la compra y venta de papeles en un mercado, teniendo como norte cuatro aspectos básicos: la rentabilidad, el riesgo y la confianza y disposición de incursionar en este mercado especializado.

La obra se desarrolla en diálogos y participan en ella: un accionista erudito, un filósofo y un mercader. En este caso el accionista erudito trata de convencer a los otros dos personajes de la importancia de dedicarse al negocio de las acciones. En su primer diálogo encontramos el siguiente pasaje:

Mercader: Con razón fingieron a Mercurio (Dios de los mercaderes) con alas en la cabeza y en los pies; porque los mercaderes (aunque hay algunos que no tienen pies ni cabeza) parece que tienen alas en los pies por la diligencia con que caminan, y alas en la cabeza por los pensamientos con que vuelan. Filósofo: Por eso yo no me quiebro la cabeza con letras de cambio, ni me embarazo más con mis letras; donde hallo recreo sin molestia, provecho sin pensión y deleite sin cuidado:

dejo las "Cajas" para los soldados y los "Bancos" para los marineros... Y qué negocio es éste, que aunque he oído hablar muchas veces de él, ni lo entiendo ni me he aplicado a entenderlo, ni he hallado ningún libro que hable de él para que se entienda (pp. 79-81).

Esta cita señala el tema tratado del riesgo, es decir, nadie va a un mercado de valores, sin que este parámetro se evalúe al unísono de la rentabilidad, en virtud de su importancia.

Se demuestra gráfica y analíticamente de manera precisa la importancia capital que esta ciencia (cosmobiología), irá introduciendo en el mercado, como una manera práctica y eficaz de ver la totalidad del macrocosmos, en la individualidad del microcosmos.

Referencias Bibliográficas

- Comisión Nacional de Valores (1993). **Normas Relativas a la Autorización de las Sociedades Calificadoras de Riesgo y al Registro de las mismas.**
- De la Vega, J. (2000). **Confusión de Confusiones.** Madrid: Universidad Europea-CEES Ediciones.
- Derek y Parker, J. (1993). **Nuevo Gran Libro de la Astrología.** España: Alfadil Ediciones. Editorial Debate.
- Suárez, A. (1998). **Decisiones óptimas de inversión y financiación en la empresa.** Madrid: Pirámide.
- Van Horne, J. (1995). **Administración Financiera.** México: Prentice Hall.

Analfabetismo Tecnológico: Efecto de las Tecnologías de Información

Andrade B., Lucía

Lucía Andrade B.

Profesora de la Universidad
Autónoma de México (UNAM).
Investigadora de la División de
Investigación UNAM.
Directora Regional de la Federación
Latinoamericana de Usuarios de
Informática y Telecomunicaciones.
domville@prodigy.net.mx

Recibido: 27-04-04
Revisado: 31-05-04
Aceptado: 04-06-04

El propósito de este ensayo es resaltar uno de los muchos efectos que las Tecnologías de Información (TI), la Informática y la Computación han traído consigo en la productividad y la vida cotidiana en general; y que, año con año, supera su uso. Este efecto en concreto es calificado como negativo y se le conoce como analfabetismo tecnológico, aunque dicho término pudiese usarse para calificar cualquier otro efecto que provoquen las tecnologías de punta. Los efectos socioeconómicos de dichas tecnologías, muchas veces dependen de diversos factores no tecnológicos. Por ello resulta relevante considerar aspectos económicos, demográficos, políticos, sociales, humanos y jurídicos al analizar dichos efectos. Este trabajo además de plantear cuestiones de análisis y reflexión, busca dar pie a futuras investigaciones que hagan posible efectuar un diagnóstico de la situación actual de las TI, la Informática y la Computación, vinculando estos temas con los aspectos socioeconómicos más relevantes en el ámbito internacional y de México; principalmente su incidencia en la formulación de la política informática¹.

Palabras clave: Tecnologías de Información, Informática, Computación, Analfabetismo Tecnológico.

RESUMEN

This paper tries to show one from the many effects that Information Technologies -IT- and Computing had carry with them, for the common life and productivity, increasing their use year by year. This effect, however, is called by negative and it is known as Technological Alphabetism, using this term to designate other negative effects caused by high technologies. The socio-economical effects derived from those technologies, depends many times of different non-technological issues. That is why we think is relevant to considerate economical, demographic, political, social, human and legal aspects in order to analyze such effects. Furthermore, this paper tries to help other investigations, in order to make a diagnosis of IT's & Computing current situation, linking these issues to more important socioeconomical aspects in Mexico and world wide, principally its incidence in formulation of computing policies.

Key words: Information Technologies, Computing, Technological Alphabetism.

ABSTRACT

¹ Véase ANIEI INEGI. "Modelos Curriculares Nivel Licenciatura Informática ..." p. 3.

1. Introducción

Al tiempo que nuestra sociedad se encamina hacia la "Era de la Información", un número de personas cada vez mayor se relaciona con la captura, el manejo, la distribución y el uso de la información, excediendo en mucho lo que podríamos haber imaginado hace apenas unos años. La evolución vertiginosa de las nuevas Tecnologías de Información (TI) ha brindado a los individuos y a las organizaciones un conjunto de capacidades que antes no se tenían para acceder, almacenar, procesar, duplicar, combinar y rastrear información -y que, a su vez, afectan de manera importante a nuestra sociedad.

La tecnología es un ejercicio de la imaginación humana: *"Es el ordenamiento instrumental de la experiencia humana dentro de una lógica de medios eficientes y la dirección de la naturaleza para usar sus poderes a fin de alcanzar ganancias materiales"*².

A lo largo del ensayo, y haciendo uso de conceptos teóricos de Sociología, se quiere dar a entender que muchas de las aseveraciones que se hacen en torno a las tecnologías en general y a las nuevas tecnologías de información en lo particular, resultan ser mitos; o bien, no son ciertas en su totalidad. Ya que, si bien es cierto que las tecnologías traen muchos beneficios, otras veces llevan consigo un encadenamiento -una especie de falta de libertad de acción- a la misma tecnología. Pero sobre todo, es muy importante considerar cómo la burocracia apoya a la tecnología y viceversa; y por otro lado, cómo el Estado encuentra en éstas otra forma de poder. Desde otro enfoque, en lo social, los seres humanos se convierten en partes cada vez más pequeñas de conjuntos cada vez más grandes.

Actualmente, el momento histórico mundial soporta en las cualidades emergentes los alcances e implicaciones de la "revolución tecnológica", de la microelectrónica y de los procesos lógicos e informacionales que se procesan con base en ellos. Todas las formas culturales y simbólicas creadas por el hombre pueden hoy apoyarse en la operación de circuitos capaces de almacenar, procesar y transmitir información, e incluso de tomar decisiones.

Este cambio tecnológico ha modificado el lugar de los seres humanos en el proceso productivo, así como su relación con las fuerzas de la naturaleza, las mediaciones en las relaciones de poder y hasta la producción misma del conocimiento. Es un cambio cualitativo y no meramente cualitativo del sistema socio económico³.

La inventiva humana se aceleró exponencialmente en el siglo veinte, sobre todo durante su segunda mitad. Los inventos se han producido aceleradamente en el campo científico particularmente de la computación permitiendo conformar, con su desarrollo y trascendencia, dos vertientes fundamentales: la de la informática (al integrar a la computación y las telecomunicaciones), y la de la automatización industrial (con excepcionales eventos culminantes, como la construcción de robots).

La primera desemboca en la ya mencionada "Era de la Información", pues reconoce las transformaciones en los procesos administrativos que reforman profundamente la organización, la administración y los servicios de prácticamente todas las organizaciones en cada sector de la economía.

La segunda vertiente en cierto sentido continuación y complemento de los inventos para la

² Bell, Daniel. "The Winding ... " p.60.

³ Montoya Martín del Campo, Alberto. "México ante la revolución ...p. 93.

mecanización de los procesos fabriles ha desembocado en la generación de nuevos paradigmas industriales, que están transformando los conceptos y las capacidades mundiales tanto de producción de bienes de capital, como de uso y consumo de la humanidad.

Esta carrera desenfundada en busca de innovación sigue su marcha, a la par de las crecientes necesidades de satisfactores de todo tipo para el número cada vez más amplio de la población mundial⁴.

La historia de la informática en México data de aproximadamente 40 años, con su presencia en las instalaciones de la UNAM. La aparición de varias generaciones de computadoras migrando de bulbos a transistores y de éstos a los chips, ha traído consigo el incremento inimaginable de la capacidad de sus procesadores. El incremento del almacenamiento del primer procesador Intel en 1971, a los Pentium actuales. Paralelo a este desarrollo, se pasó de las grandes Main Frames a las Computadoras Personales (PCs) en sus diferentes diseños, y de la operación concentrada en esas grandes máquinas a las WANs y LANs y súper computadoras.

En el mundo la aparición del modelo de la Computadora Personal que IBM lanzó al mercado en agosto de 1981, con 16 kbytes de memoria (resultado de una exitosa transformación de diversos esfuerzos de Altair y Apple), obtuvo tal éxito que se convirtió en un estándar de facto, cuyas ventas anuales ascienden a millones de dólares en la actualidad.

Aún con lo sorprendente del crecimiento en prácticamente todas las áreas de la computación, es común observar cómo cada día se presentan nuevos elementos que de alguna manera se estos

constituyen como cuellos de botella para la maximización de sus capacidades: el almacenamiento en RAM, las velocidades y ancho de banda para mayores posibilidades de transmisión de datos e imágenes en movimiento tipo TV, etcétera. No obstante, con toda seguridad estos problemas serán superados en pocos años.

Respecto al software, la historia ha sido similar, y junto con ella lo que podría denominarse "el mundo Windows", con grandes transformaciones en la "amigabilidad" e interfaces con los usuarios: las amplísimas puertas que se abrieron por la tendencia a la casi generalizada "operación en línea", con novedosos conceptos de conectividad e impresionantes capacidad y velocidad de transmisión.

Una realidad muy significativa es la velocidad de crecimiento de las capacidades de almacenaje de datos en discos, que finalmente son el destino de los crecientes volúmenes de datos, lo cual no sería viable sin el software de bases de datos: Data Warehouses, Data Mining y otros.

La sorpresa está presente en prácticamente cualquier campo de la tecnología de información, debido a sus acelerados cambios y mejoras. La siempre interminable ruta de la miniaturización; la inimaginable velocidad del procesamiento; la multiplicación de las capacidades de archivo; las interfaces hombre-máquina con lo llamado multimedia; la automatización industrial en el control y operación de procesos, en la flexibilidad para el diseño y la fabricación de un infinito número de diversos productos y servicios, son campos que se suman día con día a otros que antes eran aparentemente ajenos a los dominios de las TI.

Se ha admirado su presencia y éxitos en la educación, en los servicios de salud con los

⁴ Marín Córdoba, Erasmo "Realidades y perspectivas de la informática ... " p. 1.

equipos biomédicos, en el transporte aéreo y terrestre, en el sector financiero... en prácticamente todos los sectores de la economía.

Pertenece a las generaciones que participan activamente en esta transformación, en la que se presenta un fenómeno tan sorprendente como la aparición de la Tecnología de la Información. Pero es también altamente inquietante por la magnitud de la anárquica transformación lograda hasta hoy, sin que se hayan estudiado a fondo los límites a los que podría llegar esta transformación mundial (con todos los efectos directos e indirectos).

El éxito de esta tecnología no es gratuito: se ha debido a los beneficios que materializa por su velocidad, precisión, flexibilidad, reducción de tiempo de los procesos, baja de costos, etcétera beneficios que son ingredientes necesarios para la supervivencia de las personas físicas y morales en economías globalizadas con mercados libres y altamente competidos.

Las nuevas corrientes, orientadas a la ágil reestructuración de las organizaciones, se hacen indispensables para que éstas puedan adaptarse a las nuevas e ilimitadas presiones de la competencia. Se han creado criterios, técnicas y metodologías como la Ingeniería Industrial, la Reingeniería de Procesos, la Calidad Total, el Just in Time, el Worker Empowering y otros, que en general soportan y sustentan sus orientaciones y ventajas en el uso apropiado de las diariamente más novedosas capacidades tanto de las TI como de la Computación, para la automatización de procesos y controles.

Y por qué no hablar de la súper carretera de la información: la red INTERNET y todo lo que trae consigo: e-mails, e-commerce, e-business entre

algunas nuevas formas de comunicación, intercambio, planeación y mercadotecnia, trabajo de los negocios y los usuarios.

En síntesis, podemos decir que la finalidad de todo este nuevo camino ha sido lograr: *El mejor producto o servicio. Con el menor costo. En el menor precio. En el menor tiempo. En el lugar que es demandado. En el tiempo oportuno. Con el menor esfuerzo*⁵.

Para conseguirlo, todas las organizaciones buscan "adelgazar", "achatar", abaratar sus productos y estar siempre listas para competir. Se puede asegurar que el elemento más importante y común a todos estos cambios es el trabajo, desempeñado en todas las sociedades del mundo sin excepción por seres humanos. Trabajo de directivos, ejecutivos, técnicos, funcionarios públicos, profesionales, obreros, especialistas, ayudantes... de todos cuantos en cierta forma intervienen en las cadenas productivas de la economía. Trabajos que se ejecutan de acuerdo con los objetivos y normas de las organizaciones, y que se logran únicamente mediante la participación de mujeres y hombres en esquemas del así llamado empleo, que prácticamente tienen sólo un siglo y medio de existir.

Es curioso recordar que el concepto de empleo llegó a la humanidad aparejado por un cambio que la sacudió y trastornó, ya que se materializó en la creación de los espacios construidos exclusivamente para trabajar. Aquellos seres humanos acostumbrados por milenios a laborar en sus casas, tierras y bosques, tuvieron que desplazarse a los lugares y recintos en los que, bajo las órdenes y autoridad de alguien más, debían esforzarse y producir aquello que no sería para su consumo personal o familiar, sino de quien los convocó.

⁵ Marín Córdoba, Erasmo, ob. cit., p. 2.

Todo esto mediante el mecanismo de pago que les obligase a ceder sus capacidades y habilidades en aras de una producción que les era ajena.

Al reflexionar sobre algunas de las realidades que actualmente transforman las condiciones laborales, analicemos qué es lo que estamos aprendiendo y planteemos algunas ideas para que nuestro futuro cambie, al determinar tendencias que mejoren el nivel de bienestar de la población.

Son una realidad los efectos que las TI y la computación han generado en la productividad general, así como que ésta año con año supera sus niveles anteriores. Es indudable también que el futuro estará matizado por el nivel de inteligencia o de torpeza con que utilicemos a la computadora esa gran herramienta que por sí misma no podría definir el sentido final de su uso.

Por lo que, desde el punto de vista sociológico, debido a esto la "sociedad civil" se ve fracturada en dos partes: una parte dinámica, ajustada a las condiciones del mercado mundial; y otra marginal a éste, aquella que sigue teniendo una correspondencia con el mercado y que carece de una identificación nacional de sus intereses.

Es necesario tener indicadores sobre el efecto de las TI en la productividad, en el empleo, en la distribución del ingreso y en otros aspectos de la sociedad y del individuo, para poder establecer objetivos, estrategias y metas más específicas en función de estos efectos.

La interpretación personal de cada uno de nosotros, será la base para visualizar al futuro, así como el impulso para la selección de los caminos que deberemos seguir para, con ello, ayudar para hacer de nuestro país uno más justo y equitativo; más moderno y eficiente para asegurar a su población una vida más digna, tranquila y equilibrada.

Quizá será el buen o mal uso de las Nuevas Tecnologías de Información será, lo que de alguna manera definirá el futuro de la humanidad y, por tanto, de México.

2. Constructo Ideológico

En un contexto distinto, existe una idea que se adapta bien a este tema, para relacionar la situación presente con un futuro deseado. Marx decía: "*Únicamente interpretando el mundo de un modo nuevo podremos entenderlo y hallarnos en situación de dar el primer paso para cambiarlo*" —debemos añadir: "y mejorar"⁶.

La fabricación y la manipulación de imaginarios sociales por los poderes totalitarios han preocupado a los analistas sociales a lo largo de sus estudios, como lo muestra muy particularmente el ensayo que trata sobre la fabricación del carisma de Stalin: Ellos dan al Estado, el mando para conjugar el monopolio del poderío y del sentido, de la violencia física y de la violencia simbólica, de la censura y del adoctrinamiento, busca suprimir todo imaginario social -incluso hasta su recuerdo- que no sea aquél que legitima y garantiza su poder y, por tanto, su influencia en el conjunto de la vida social⁷.

- Así se sustenta una primera cuestión: la legitimación del poder y la dominación, dan como resultado representaciones sociales, imaginarios sociales y una nueva colectividad.

Con el surgimiento de la industria moderna se dieron cambios muy profundos en el proceso productivo -tal como lo expresa Marx. Por una parte, el nivel limitado de actividades que el ser humano realiza, fue superado cualitativamente con la invención de máquinas capaces de sobre-

⁶ Marx, Carlos "Manuscritos ... p. 2

⁷ Bourdieu, Pierre. "La Opinión Pública... p 19.

pasar la fuerza, destreza, cantidad y complejidad de los movimientos del cuerpo humano, creando una nueva dimensión en las fuerzas productivas. Por otra, este cambio histórico hizo posible la aplicación de la ciencia a las nuevas fuerzas productivas, produciéndose además una nueva división técnica y social del trabajo.

Además, se logró el desarrollo de una rama específica de la industria: el sector de bienes de producción. La producción de máquinas por medio de máquinas se constituyó en el motor de la industria moderna con lo cual el conocimiento técnico de los productores directos pasaba a los dueños de las nuevas fuerzas productivas. Así los cambios en el nivel de las fuerzas productivas se vieron acompañados por el fortalecimiento de las relaciones sociales de producción de tipo capitalista.

Por lo tanto, la producción de plusvalía sobre la base del incremento y desarrollo de las fuerzas productivas, requirió de la producción de nuevos consumos.

En primer lugar, expansión cuantitativa de la producción existente; segundo, la creación de nuevas necesidades a través de propagar las existentes en un círculo cada vez más amplio; tercero, la producción de nuevas necesidades y descubrimiento y creación de "nuevos valores de uso" (Marx; 1986, p. 408).

El valor de la vieja industria se preserva por la creación de un fondo para una nueva industria en la cual la relación entre el capital y trabajo se establece de una manera distinta. Es decir, el mundo se explota en todas las direcciones para descubrir nuevas cosas útiles, así como nuevos aspectos útiles de las ya conocidas; nuevas cualidades como materias primas, evolución de las nuevas tecnologías, entre las que se encuentran las de "información".

De la misma manera, el descubrimiento, la creación y satisfacción de nuevas necesidades

que surgen de la sociedad misma; el cultivo de todas las cualidades del ser humano social; por lo que se le otorga una gran importancia al papel de los capitalistas en la inversión e innovación tecnológica.

Para poder entender estos cambios en un marco histórico, se plantea la existencia de tres distintas revoluciones: la primera, que cubre un período aproximado de 100 años, desde 1750 cuando se inicia la primera revolución industrial en Inglaterra hasta 1850, cuando se inicia una segunda, principalmente en los Estados Unidos; y una tercera revolución industrial, que comienza en 1918 (Barnet, 1974, p. 513).

A partir de 1949, se perfila la cuarta revolución industrial, con los desarrollos de: la física de estado sólido, la energía solar y nuclear, la cibernética, la computación y más recientemente las tecnologías de información.

Éstas han propiciado una acelerada automatización de los procesos de control (Barnet, p. 516), es decir, esta transformación representa una modificación cualitativa en la infraestructura tecnológica de las sociedades contemporáneas.

Para la civilización actual, el futuro es un punto de referencia de acontecimientos y actividades, es una realidad humana no menos concreta que la contemporaneidad. Si bien, no es posible prever con todos sus detalles ese futuro, está en posibilidad de definir las líneas principales para su desarrollo.

Así, la era de la tecnología debe convertirse en una facultad universal de los hombres que contribuirá a su desarrollo a través del continuo análisis, capacitación y perfeccionamiento de la educación al hombre, no para llevarlo al automatismo o robotismo, sino para hacerlo un ser social integral a la acción que se llevará a cabo en el Siglo XXI que acaba de comenzar. Las tecnologías de información deberán ser de ayuda para el ser

humano; convertirse en un instrumento que le permitan identificar problemas de salud, problemas educacionales y sociales.

Con lo anterior se plantean los siguientes supuestos:

- La globalización de los años 90's y su incidencia en México han propiciado cambios en esta sociedad debido a la internacionalización del capital y el cambio tecnológico.
- Es factible que, durante las últimas décadas de este siglo, con los procesos de globalización y el uso relevante de las TI se haya propiciado que México recibiera diversos efectos en el desarrollo social.
- La modernidad se ha visto impactada fuertemente por un fenómeno social que es la "informatización de la sociedad" que a su vez propicia un nuevo elemento de marginación.
- Al parecer es posible que a partir de la utilización general de las TI y principalmente en América Latina y México, se haya dado una nueva forma de dominación dentro del marco de desarrollo capitalista mundial.

3. La Cultura

En México, a pesar que la computadora tiene algo más de 40 años de instalada -como ya se mencionó- la cultura informática se comienza a desarrollar es hasta fines de los setenta; haciendo una modificación en el quehacer académico y administrativo, de tal forma que al ir avanzando, empieza a asimilarse como parte de la cultura del mexicano.

En la actualidad casi toda empresa estatal o privada, universidad y escuela, tienen computadoras. El uso de escritos está quedando en desuso. Se ha logrado un desarrollo tal, que se ha llegado al grado de establecer el pensamiento de que

quien no sabe computación es la persona analfabeta del siglo XXI.

Ante la opresión y la represión que los países han sufrido, surge la alternativa de romper con esta linealidad y abrirse a la totalidad, al espacio acústico que ofrece el mundo a partir de la globalización de las aldeas.

Bueno, quizá se puede preguntar y ¿cómo?

Si tomamos en cuenta que el hombre es un ser comunicativo, será entonces sobre la base del diálogo que podamos encaminarnos a un mundo holístico e integral.

México, aunque sigue el modelo capitalista, últimamente se ha dado a la tarea de usar los medios electrónicos como recuperadores de sus valores culturales, a través de la creación de páginas culturales editadas en Internet y otros desarrollos y publicaciones para la educación y la cultura.

4. Comunicación y Medios

En este analfabetismo entra en juego otro factor en lo que se refiere a los lenguajes computacionales que se están utilizando en la informática. Hay un dominio del audiovisual frente a la letra impresa. El hipertexto surge como una nueva forma de escribir y comprender la realidad. Se habla, entonces, de una segunda alfabetización para toda la sociedad.

La informática posee como lenguaje propio el hipertexto, esto es, un método de organización de las ideas que crea una red que se caracteriza por enlazar todos los datos a través de palabras clave.

El hipertexto tiene como ventaja que maneja millones de datos de forma instantánea y simultánea. La forma más común del hipertexto es la navegación en red. El hipertexto es lo propio de la informática.

Esta nueva forma de escribir deja ver ya ciertos cambios: una reducción de la cultura del libro así

como un incremento de las representaciones sociales en lenguajes audiovisuales e hipertextuales.

Esto quiere decir, que con esta nueva escritura está cambiando la forma de representar y entender al mundo. De ahí la urgencia de iniciar una segunda alfabetización en lo audiovisual y en lo hipertextual.

El audiovisual es también un segundo camino a través del cual se está construyendo una nueva imagen del mundo. El lugar que ocupa la televisión en la toma de decisiones es desde luego uno de los indicadores más claros de este cambio. Habrá que pensar hasta qué punto puede evolucionar este medio tornándose en un medio inteligente.

Desdichadamente la televisión hasta ahora se ha vuelto el escaparate del espectáculo y ha dejado de cumplir con una función seria ante el deber que tiene de informar y educar a los ciudadanos. De ahí el boom de Internet como un medio que informa, de ahí la apertura del medio para formar foros de discusión y facilitar la organización social para resolver problemas en el ámbito local y planetario. A pesar de Internet, no debe olvidarse que la televisión durante muchos años más será el centro a partir del cual se forme una opinión en la mayoría de los ciudadanos del mundo.

Si durante décadas la televisión sola contó con cinco canales promedio, en 1999 la mayoría de las televisoras llega a tener un promedio de 30 canales. Este lenguaje audiovisual ha formado generaciones enteras de televidentes y, por otro lado, cada vez convergen en su estructura y lenguaje de forma más directa las tecnologías digitales.

El audiovisual se hace presente en los lenguajes hipertextuales. Esta nueva forma de narrar la realidad demanda destrezas en los usuarios de la

informática a fin de ser capaces de generar imágenes digitales por ellos mismos. Se enfrenta la tecnología así ante un fenómeno de convergencia.

Los desafíos culturales se presentan en una doble línea: una nueva forma de escritura como es la hipertextual y desarrollar una capacidad creativa frente a la generación de imágenes digitales.

5. Interacción de los Elementos

La estructura del espacio visual es "un artefacto de la civilización occidental creado por el *alfabetismo* fonético griego. Es un espacio percibido por los ojos al estar separados o abstraídos de los demás sentidos"⁸. Este espacio sensorial, hace al hombre ser materialista y su conexión con la tecnología es precisamente este materialismo que le procura ganancias y fama sin importar la nocividad que produzca.

Cada país e individuo que lo conforman, deben tener una visión de lo que significa cada aparato inventado y dar su prospectiva de lo que pueda aportar, tanto positiva como negativamente; hacer a un lado lo que produzca daño; es decir, darle oportunidad al mundo acústico para prevenir deterioros en lo que trata la tecnología de dar.

El desarrollo tecnológico es indispensable para el desarrollo de la economía de cada país; sin embargo, cuando no se planea bien el uso de lo tecnológico, éste crea un desorden o caos en la relación del hombre. Recordemos que en el orden de cosas, primero viene el fondo; es decir, valorar la relación de lo auditivo o acústico y, después, lo táctil o visual.

Desde esta perspectiva, es necesario indicar que, cuando una sociedad oriental ha probado y degustado el "modelo occidental"⁹ comienza a

⁸ McLuhan y Powers: "La Aldea Global". p. 57

⁹ Íbid. p. 38

integrar lo visual con lo acústico, definiendo una sociedad llena de comprensión, de altruismo y de filantropía. Un claro ejemplo lo tenemos en la sociedad suiza, en la que todos sus habitantes son prósperos y, pese a que éstos tienen un desarrollo tecnológico muy útil y óptimo, siguen trabajando en el campo, en sus ríos, comprobando con ello que el equilibrio entre lo visual y lo acústico se da cuando realmente existe interés de aprender a coordinar lo futurista con las raíces ancestrales que dieron fuerza a determinado país en un momento dado.

De esta forma se puede conjuntar la tecnología con la filosofía, lo cual da por resultado una ciencia humanista-científica de altos vuelos.

Recordemos que "la arrogancia del hombre occidental y su condición humana podría deberse a la propensión a establecer prioridades para el razonamiento cuantitativo"¹⁰. Así la cultura alemana, ve en sus hijos a verdaderos líderes; una realidad conectada, una razón de cantidad, promovida por la masificación de los medios electrónicos en la filosofía de una raza superior (aquí se ve la linealidad de este mundo occidental). O se es una cosa o se es otra. "No hay pasado ni futuro"¹¹ sólo la esencia de ser que existe ahora.

En nuestra cultura, "el paralelo es la caricatura del conocimiento interior o del hemisferio derecho experimentada por la cultura de drogas de alucinógenos que proporcionan una mimesis artificial del medio de información electrónica"¹².

Esto lo podemos observar en los comerciales. Siempre existe la tendencia que, para establecer el interés del consumidor, se den pautas para que el lenguaje sea utilizado de manera subliminal. Así el alumno, la ama de casa, el empleado, el niño, introyectan por completo el significado del comercial a su lógica secuencial -volviéndose a presentar esa linealidad autoritaria- de fomentar la figura y dejar al arbitrio los valores, actitudes y representaciones de esa persona.

En este contexto de "figura-fondo"¹³ se puede analizar que en la forma que sigue la linealidad es perseguido el mundo visual; pero proyecta el fondo de una manera dominante y persuasiva que hace caer en sus garras, a todo aquel que lo experimenta. Dicho individuo ignora el medio que lo rodea, es como "una especie de modelo de conducto de un contenedor de hardware para un contenido de software"¹⁴.

Subrayando las ideas de dentro y de afuera, en "la suposición de una equiparación total"¹⁵ se ve más bien, como una forma de dominio del país occidental, que remarca en sus avances tecnológicos en esa su obsesión por el poder. Veamos otro ejemplo, los viajes espaciales, los cuales se han convertido en algo común. Éstos no reditúan logros significativos como los primeros que se hicieron; sin embargo, el dinero que se invierte para el desarrollo de esta tecnología siempre es irrestricto y bien empleado. Ahora bien, dicho presupuesto bien pudiera ser aprovechado en

¹⁰ Mc LUHAN y POWERS: "La Aldea Global". p. 42

¹¹ Ídem

¹² Íbid. p. 57

¹³ Íbid. p. 58

¹⁴ Íbid. p. 59

¹⁵ Íbid. p. 58

otras áreas como la medicina, la educación, en abrir fuentes de trabajo y en desarrollar una sociedad preparada para el futuro, pero eso no le confiere ni dominación y menos poder al país en cuestión. Si no por el contrario les da libertad y autosuficiencia a sus habitantes.

Interviene el Tétrade¹⁶, figura creada por el autor, el cual "sirve para señalar los efectos holísticos proporcionando un punto de vista de causa formal de todos los procesos que funcionan juntos, revelando la interacción de todos los elementos del propio Tétrade, como fondo".

6. Informatización de la Sociedad

La "informatización de la sociedad" es el destino del mundo, por tanto los países, y en particular México, deben adaptarse a esta situación de una forma positiva, sin permitir que se aisle al ser humano en un individualismo marcado por las mismas máquinas, no permitiendo que lo individual y lo social aparezcan como términos antagónicos, sino como términos dialécticos, formativos e integrales.

De acuerdo con la visión de Nora y Minc los dos mundos deben unir sus aportes como un solo cerebro dotado de ciencia, humanismo y estética. Es decir, debe existir una disposición a trabajar en conjunto para lograr una sociedad próspera, preparada; de tal forma que el hombre, a través de la educación cibernética, se prepare para ser realmente el hombre del futuro; moderno y visionario, formado de manera polivalente y multifuncional. México tiene todo para incorporar-

se a esta senda de socializar la información y hacerla productiva .

Al abrirse las fronteras comunicativas con todo el mundo y no estar preparados y conscientes para hacer de la tecnología un medio de ayuda para la sociedad, muchos individuos y países quedarán marginados; y se propiciará, lo que ha dado en llamarse el *analfabetismo tecnológico*¹⁷.

Dicen Nora y Minc¹⁸ que: "el mañana espera una Informática muy difundida". Esto se está logrando través de sus innovaciones y de su bajo costo, permitiendo ofrecer los productos más variados a cada vez a mayor número de usuarios, causando el movimiento de la manifestación de la computadora.

Es necesario prever que la "nueva Informática afecta a las condiciones de trabajo y a la inserción de los obreros y los profesionistas en la empresa; transforma los comportamientos por los cuales ellos asumen sus intereses, y plantea problemas nuevos a la acción sindical."¹⁹ Esto lo podemos ver desde dos perspectivas: por una parte, se crean mejores condiciones de trabajo para el obrero que recibe capacitación para manejar las máquinas; pero por otra, se estimula el desempleo al dejar a un lado a personas que ya no son necesarias para la empresa.

La automatización hace su trabajo causando serias crisis emocionales en el ser humano, pero sobre todo: "una fuerte disminución de la mano de obra en los sectores primarios y secundarios, alza de los servicios y multiplicación de las actividades en las que la información es la materia prima"²⁰

¹⁶ Mc LUHAN y POWERS: "La Aldea Global". p. 57

¹⁷ *Nota del autor.* Al parecer esta es la primera vez que se cita el término. Al hablar sobre "la informatización de la sociedad", en 1978 Nora y Minc lo mencionan.

¹⁸ NORA y MINC: "La Informatización de ..." p. 37

¹⁹ *Íbid.* p. 91

²⁰ NORA y MINC: "La Informatización de ..." p. 175

Aquí es donde empiezan los problemas de la era robótica, ya que de alguna forma crea una especie de *Analfabetismo Tecnológico*.

"Socializar la información"²¹ a través de puntos comunes que le sirvan no sólo a la sociedad informatizada, sino a todos los hombres; misma que debe plantearse como una organización de espontaneidad, una sociedad de alta productividad, apoyada sobre la base de aspirar a una autogestión de comunicación y libertad.

"Socializar la información es poner en marcha los mecanismos por los cuales se manejan y armonizan las constricciones y las libertades"²², señalan los autores. Es decir, una libertad respetada y la lucha para el hombre que vive en la era de la electrónica.

Todos estamos atrapados en una suposición sobre la naturaleza de la realidad y una manera de pensar que ha sido el sello de la civilización occidental desde tiempos de la Antigua Grecia en donde se creía en la remuneración recibida y en los factores de desarrollo que puedan generar y tener.

Pongamos por ejemplo, el "robotismo global" que es la capacidad de ser una presencia consciente en varios lugares al mismo tiempo. Si hiciéramos un viaje al futuro, veríamos que países como Estados Unidos adquirirán un cambio psicológico distintivo con una dependencia en el pensamiento visual, uniforme y homogéneo, de variedad del hemisferio izquierdo, a una mentalidad configurativa multifacética de desarrollo del pensamiento auditivo-táctil del hemisferio derecho.

Así pues, toda situación presente debe cambiar en el futuro, ya que tiene transformaciones en el ámbito cognitivo, humano y físico que le permi-

ten al hombre proponer nuevas cosas relacionadas con la tecnología. De acuerdo con McLuhan y Powers y Nora y Minc: "la robótica puede ser una sociedad útil para el hombre siempre y cuando se le dé un enfoque visual y acústico", siempre en favor de la humanidad.

7. Conclusiones del Ensayo

Las rápidas transformaciones sociales y económicas han modificado también el mapa geopolítico mundial, lo que propicia que en poco tiempo se vuelvan obsoletos los planteamientos y análisis coyunturales.

Este trabajo pretende interpretar que las tecnologías de información se desarrollan en sociedades con proyectos históricos determinados, en donde los intereses dominantes, la dirección del progreso técnico y científico se encuentran dominados a su vez por intereses de grupos.

Algunos autores observan que el poder de las organizaciones se da a partir de la organización misma y aislada de su entorno social; sin embargo, buscan en el ámbito social, el fundamento explicativo del poder de la organización y de los fenómenos que éste involucra, fortaleciendo la verdadera naturaleza de la administración capitalista contemporánea.

Las causas de las tendencias y los criterios para evaluar los impactos de las TI en las sociedades avanzadas, fueron precisadas; se expuso la convicción de la reunificación del humanismo y la tecnología para mostrar que el mercado de la información aproximará inevitablemente los aspectos humanistas y tecnológicos, mismos que, desde cierta óptica, están artificialmente separados desde la Ilustración.

²¹ *Ibid.* p. 187

²² *Ibid.* p. 191

De todo lo descrito anteriormente se puede inferir que sí se confirman los supuestos.

Es decir, sí es posible que, a partir de la utilización general de las TI y principalmente en América Latina y México se ha dado una nueva forma de dominación dentro del marco de desarrollo capitalista mundial.

También que es factible que durante las últimas décadas de este siglo, con los procesos de globalización y el uso relevante de las nuevas tecnologías de información se haya propiciado que México recibiera diversos efectos en el desarrollo social.

Tal como se afirma, esta nueva Revolución Industrial, además de incorporar a las anteriores (siglos XVIII y finales del XIX), ha traído consecuencias mucho más profundas que están afectando a más de la mitad de las actividades económicas, las cuales se ven reflejadas en el PIB de las naciones industrializadas; además en la vida social, cultural y hasta política. Así el pensamiento estratégico nacional, debe responder activamente al interés y acciones que se están llevando a cabo en el ámbito internacional en este campo.

Por lo que, sí es factible, en el contexto del presente ensayo, distinguir y conocer cierto efecto social de las nuevas tecnologías de información no positivo como por ejemplo el analfabetismo tecnológico; ya que en la sociedad actual existen discrepancias en torno a estas TI y a la comunidad técnica que las desarrollan.

Se puede interpretar que las TI a través de sus tendencias tecnológicas permean a algunos sectores y grupos de acuerdo con su nivel educativo, percepción de ingresos, ocupación y edad creando un imaginario social de diferenciación y marginación como es el analfabetismo tecnológico.

Muchos de los autores observan que el poder

de las organizaciones se da a partir de la organización misma y aislada de su entorno social; sin embargo, buscan en el ámbito social, el fundamento explicativo del poder de la organización y de los fenómenos que éste involucra, fortaleciendo la verdadera naturaleza de la administración capitalista contemporánea.

Pero por otro lado, dependiendo de la fuente consultada, existen visiones apocalípticas o demasiado utópicas sobre lo que la informática puede hacer por nosotros, las cuales en muchos de los casos carecen de una justificación experimental, o al menos observacional.

Todos los supuestos señalados en el constructo ideológico sirvieron para encontrar el conocimiento de la multiplicidad de causas que contribuyen a explicar de una manera verosímil la ocurrencia elementos en los efectos de las nuevas tecnologías de información, ellas son:

- La globalización de los años 90's y su incidencia en México han propiciado cambios en esta sociedad debido a la internacionalización del capital y el cambio tecnológico.
- Una nación no puede ser competitiva y productiva en todo, ni tampoco puede internacionalizarse y avanzar simultáneamente a la tecnoglobalización, su vinculación al mercado mundial se da a través de los diferentes efectos de forma discrecional.
- La modernidad se ha visto impactada fuertemente por un fenómeno social que es la informatización de la sociedad que a su vez propicia un nuevo elemento de marginación.
- La legitimación del poder y la dominación, dan como resultado representaciones sociales, imaginarios sociales y una colectividad mexicana involucrada con las TI.

- La comunidad técnica, el nivel de información, el interés y las concepciones sobre la comunidad, recabadas a través de los documentos que se consultaron, manifiestan estar influidos gravemente por las compañías internacionales.
- En lo que respecta a la cultura informática, en términos generales existe un rezago tecnológico muy marcado en México, lo cual ha constituido una limitación para el aprovechamiento de las nuevas tecnologías de información en las organizaciones y la población, para que éstas puedan tener acceso a los servicios que requiere.
Quedan sin analizar algunos otros aspectos, que se considera derivan de estos efectos, pero únicamente se señalan:
- Los programas de educación en informática de instituciones educativas son escasos y costosos, lo que dificulta que la población acceda a ellos.
- Existe una caracterización de las políticas seguidas por el Estado mexicano en materia de informática que la hacen particular.
- Las líneas generales de política informática en México se han formulado con base en los problemas estructurales que plantean las nuevas tecnologías de información.

En este ensayo se presentaron algunas de las debilidades de las TI, las cuales permiten ser más realistas sobre el estado actual que tienen las mismas y sobre los obstáculos que habrá que vencer por el analfabetismo tecnológico provocado por la Revolución Informática.

Puede así concluirse que las tecnologías de información adquieren una importancia definitiva para el conjunto de la sociedad en el marco de un

comportamiento social y colectivo.

Su futuro, dependerá del nivel de inteligencia o de torpeza con el que utilicemos la computadora; esa gran herramienta que por sí misma no podría definir el sentido final de su propio uso.

Referencias Bibliográficas

- Aniei. (1997). **“Modelos curriculares nivel licenciatura informática y computación”**. **Metodología de creación y adecuación de los planes de estudios para las carreras de Informática y Computación**. Edición Única. Aniei - Inegi. México.
- Barnet, Richard, Muller, Ronald. (1974). **“Global Reach”**. N.Y.
- Bell, Daniel. (1993). **“The Winding Passage”**. Essays and sociological journeys. Cambridge Mass. 1960-1980. Editorial Diana.
- Mc Luhan, Marshall, Powers, Brian R. (1984). **“La Aldea Global”**. Ed. P&J.
- Marín Córdoba, Erasmo. (1998). **“Realidades y perspectivas de la informática en México. Un punto de vista personal”**. Academia Mexicana de Informática, México.
- Marx, Karl. (1994). **“Manuscritos Económico-Filosóficos de 1844.” Primer manuscrito: “El trabajo enajenado”**. En Erich Fromm. “Marx y su concepto del hombre”. Editorial Fondo de Cultura Económica. México.
- Marx, Karl. (1986). **“El capital”**. Vol. I. Vintage Books. N.Y. USA.
- Montoya, Martín Del Campo Alberto. (1993). **“México ante la Revolución Tecnológica”**. AMIC. Editorial Diana. México.
- Nora, Simón y Minc, Alain. (1978). **“La Informatización de la Sociedad”**. Editorial. FCE.

Indicadores para el Control de Gestión de Procesos Básicos en Hoteles

Ferrer, María Alejandra
Gamboa C., Teresa

María Alejandra Ferrer
Profesora de la FACES-LUZ.
Máster en Gerencia de
Empresas.
Investigadora del Centro de
Estudios de la Empresa en la
Universidad del Zulia
Marellano@mail.luz.ve

Recibido: 24-03-04
Revisado: 26-05-04
Aceptado: 04-06-04

Teresa Gamboa Cáceres
Profesora de la FACES-LUZ.
Máster en Evaluación de la
Gestión de Empresas Públicas.
Investigadora del Centro de
Estudios de la Empresa en la
Universidad del Zulia
teresagamboa@cantv.net

Este trabajo tiene como fundamento la indagación bibliográfica sobre gerencia hotelera, control de gestión y modelos para la construcción de indicadores, así como la búsqueda empírica para la identificación de las necesidades de información de las gerencias fundamentales de las empresas de alojamiento. Se presenta una propuesta para el control de gestión, mediante un sistema de indicadores financieros y no financieros, de los hoteles de máxima categoría del Estado Zulia, adaptables a entes similares. Los índices generados responden a la eficiencia, calidad y oportunidad como criterios cuya evaluación es factible. El modelo diseñado no debe ser considerado como único y definitivo pues los cambios en las organizaciones y en el entorno exigen flexibilidad y adaptación del mismo. Se pretende que este sistema sirva de punto de apoyo a una gerencia proactiva enfocada en el mejoramiento, innovación y transformación de la gestión hotelera, para la oportuna satisfacción de las necesidades y expectativas de los clientes y del entorno en general, mediante el uso racional de los recursos con miras a asegurar el posicionamiento en el mercado y ampliar las posibilidades de desarrollo turístico.

Palabras Clave: Hoteles, control de gestión, sistemas de información, indicadores de gestión.

RESUMEN

This work is based in a bibliographic research about Hostage Management, Management Control and models for indicators building, as the empirical research for the identification of the information needs by hostage management. It shows a proposal for the work control, using a financial and non-financial indicators system from De Luxe Hotels placed in Maracaibo. The features generated are efficiency, quality and opportunity, as criteria which evaluation is possible. The designed model has not been considered as unique and last, because the changes in the organizations and around ask for flexibility and adequation to it. It is pretended this system could be useful as support to a proactive management, focused to improving, innovation and transformation of hostage management, in order to satisfy customers' needs and expectations, making a rational use of resources to achieve the market standing, increasing the possibilities of touristic development.

Palabras Clave: Hotels, management control, information systems, management indicators.

ABSTRACT

¹ Avance del Programa Sistemas de Información Gerencial adscrito al Centro de Estudios de la Empresa, FACES, Universidad del Zulia, financiado por el Consejo de Desarrollo Científico y Humanístico CONDES.

1. Introducción

Los sistemas de control surgen como herramientas para suministrar información que permita hacer frente a las exigencias del entorno y a la presión competitiva mundial, las cuales convierten en inoperante al modelo tradicional de gestión y lo obligan a evolucionar para dar respuesta a los cambios en la producción, el mercado, la tecnología, las políticas públicas, entre otros.

A finales del siglo XX un cliente más selectivo y un mercado cada vez más competitivo, desplazaron los costos como punto focal de la gestión para dar paso al valor, en el cual se incluye la calidad, la diversidad de productos, disponibilidad, etc. Además, la incertidumbre generada por el entorno, donde el cambio es la constante, exige nuevas formas de adaptación para superar las restricciones que afectan el logro de los objetivos. Estas tres fuerzas (clientes, competencia y cambio), como las definen Hammer y Champy (1996), son las que en definitiva han perfilado las nuevas maneras de organizar el trabajo y gerenciar las empresas.

Además del control presupuestario de desviaciones, otro instrumento para el diagnóstico de la gestión hotelera son los índices financieros tradicionales, los cuales permiten detectar problemas relativos a una estructura financiera deficiente y una rentabilidad insuficiente. Si bien los indicadores financieros suministran información que puede ser imprescindible y de gran relevancia para la toma de decisiones, al centrarse en ellos se pueden ignorar los aspectos cuantificables en términos no financieros (Amat Salas, 1995, p. 95). Sin embargo, la utilidad de los índices se vería restringida si no se integran en una estrategia global, de largo plazo, que logre el compromiso de los involucrados con su diseño y medición, pero especialmente con su logro. Estas cuestiones, por

razones de espacio, son discutidas en otro trabajo en proceso de publicación, titulado "Control de gestión para procesos de apoyo hoteleros"; el mismo incluye la discusión de los modelos para la construcción de indicadores, su integración en un modelo general de control de gestión y la identificación de las necesidades de información de las gerencias fundamentales en empresas de alojamiento.

En virtud de ello, los índices deben integrarse de manera tal que proporcionen una visión global del establecimiento hotelero. Con este fin se recurre a los sistemas de control de gestión, como herramienta para el flujo de información financiera y no financiera sobre resultados y desviaciones, ordenada y agrupada de modo que facilite la planificación, la supervisión y la toma de decisiones oportuna.

En las siguientes secciones discutimos los indicadores utilizados en cada una de las gerencias de los hoteles de máxima categoría de Maracaibo, así como introducimos indicadores adicionales propuestos para garantizar un control de gestión eficaz en función del éxito organizacional.

2. Gerencia de Mercadeo y Ventas

La Gerencia de Mercadeo y Ventas se encarga de ofrecer los diferentes servicios prestados por el establecimiento hotelero para lo cual, entre otros aspectos, crea paquetes o tarifas especiales para efectos promocionales y organiza un directorio de clientes actuales y potenciales a fin de enviarles información relativa a los servicios. Para propiciar la venta de habitaciones, el personal de la Gerencia debe ser organizado según De la Torre (1995, p. 88) en función de: promover la venta de los servicios de alojamiento, eventos y banquetes, y alimentos y bebidas del hotel, mediante visitas

sistemáticas a los clientes potenciales y personal clave de las empresas; identificar nuevos mercados potenciales; investigar convenciones captadas por la competencia, con el fin de ofrecer en un futuro sus servicios para próximos eventos; coordinar esfuerzos para recuperar clientes perdidos; participar en eventos de carácter empresarial, gubernamental o industrial, que permitan la captación de negocios para el hotel; y representar al hotel ante cualquier situación, lugar y momento.

La Gerencia de Mercadeo y Ventas del Hotel del Lago Inter-Continental enfoca su misión en las actividades descritas anteriormente y las resume en cuatro funciones (Ibarra, 2003): a) comercializar, mercadear y vender a grupos el producto "habitaciones", b) comercializar y vender grupos de habitaciones para eventos, convenciones o congresos, c) diseñar, ofrecer y otorgar tarifas especiales, y d) elaborar contratos por escrito.

Por su parte, la Gerencia de Mercadeo y Ventas del Hotel & Casino Maruma Internacional se concentra en el cliente externo (el huésped) y al mismo tiempo en la Gerencia General, como cliente interno, pues busca lograr, mantener y exceder las expectativas de los clientes de acuerdo con sus necesidades o al menos ser justo en relación con el precio pagado (Bustos, 2003).

Si bien el Hotel & Casino Maruma Internacional tiene la potestad de identificar y segmentar su mercado con base en un criterio propio, el Hotel del Lago Inter-Continental dirige sus productos a los segmentos de mercado establecidos por la Cadena como parte de sus estándares; así, dada la localización del hotel y el tipo de mercado en el que se encuentra, el mercadeo y ventas está dirigido a la captación de grupos de más de 10 habitaciones².

El trabajo de la gerencia se concentra en la publicidad y promoción, el mercadeo y venta de habitaciones, y las relaciones públicas. Para ello disponen de un plan de mercadeo, el cual se diseña a partir de la información suministrada por indicadores generados por la gerencia encargada del control operativo de las habitaciones (Gerencia de Habitaciones en el caso del Hotel & Casino Maruma Internacional, y Gerencia de Recepción para el Hotel del Lago Inter-Continental). Incluyen la ocupación por tipo de habitación, por tarifa, por segmento de mercado, por nacionalidad, por procedencia, por motivo de visita, donde resaltan el ingreso por tipo de tarifa y por noches ocupadas, así como lo que produce cada cliente en términos del número de noches vendidas en el período (Bustos, 2003; Ibarra, 2003). Con base en esa información el hotel diseña nuevos planes y tarifas y, por ende, la publicidad y promoción requerida.

Si bien los esfuerzos de la gerencia de mercadeo y ventas se reflejan en los niveles de ocupación obtenidos, es posible evaluar su gestión a través de los niveles de producción, el ahorro generado y el trabajo de mercadeo y ventas propiamente dicho. Desde el punto de vista de la publicidad y promoción se evalúa la productividad de la publicidad, el costo de la publicidad, la participación de un canal de distribución (densidad) y el costo del canal.

En cuanto al mercadeo y venta de habitaciones es posible evaluar la posición del hotel en el mercado, la participación en los ingresos de cada tarifa o de cada segmento de mercado (densidad), la productividad del mercadeo de habitaciones y el costo promedio del mercadeo de habitaciones. Por su parte, la gestión del mercadeo y venta de eventos y banquetes es medida a través de la productividad y el costo promedio de esta actividad.

² En el Hotel del Lago Inter-Continental la reservación y venta individual de habitaciones o de grupos menores de 10 habitaciones está a cargo de Reservaciones de la Gerencia de Recepción.

Finalmente, relaciones públicas, en calidad de representante del hotel, debe asistir a diferentes eventos con el fin de captar nuevos negocios y crear, desarrollar y mantener la imagen del hotel ante la comunidad. En el primer caso, se evalúa el número de eventos a los cuales ha asistido para promocionar el hotel, así como la productividad en términos del número de negocios captados por evento; en el segundo caso, se determina el número de eventos a los cuales ha asistido en calidad de patrocinante.

3. Un aspecto vital:

El control de habitaciones

El hospedaje es el servicio más productivo para un hotel y la calidad del mismo depende de la Gerencia de Habitaciones. Es por ello que su misión es asistir al huésped en todo momento, desde su llegada hasta su salida, porque el cliente busca servicio y confort reflejado en una buena relación precio-valor (Quintanilla, 2003; Cordero, 2003). Entre los clientes internos de la Gerencia de Habitaciones se identifican además todas las gerencias del hotel, como parte de lo que Quintanilla (2003) llama "círculo de servicio al huésped": del personal, indistintamente de la gerencia a la cual pertenece, depende la satisfacción de las necesidades y expectativas de los huéspedes. Todo está en función de una comunicación rápida y efectiva, que permita el flujo de información entre todos los clientes internos.

Se incluye bajo la responsabilidad de la Gerencia de Habitaciones la reservación y recepción del cliente, el mantenimiento y limpieza de las habitaciones, manejo de las quejas, y emisión y cancelación de facturas. En el Hotel del Lago Inter-Continental, las funciones de la Gerencia de Habitaciones son llevadas a cabo por la Gerencia

de Recepción (encargada además de la seguridad) y la Gerencia de Ama de Llaves.

La función de reservaciones se concentra en el conocimiento exhaustivo de la oferta; determinación exacta de tarifas y en qué circunstancias o condiciones se acepta cada una de ellas; conocimiento exacto de contratos y condiciones con agencias de viajes, operadoras turísticas, centrales de reservaciones, etc.; normalización del trámite administrativo para las reservaciones efectuadas directamente por el departamento o las que pueden provenir de otras unidades de venta; control de la disponibilidad, de tal forma que permita conocer con exactitud las posibilidades de la oferta; obtención de datos estadísticos que proporcionen conocimiento suficiente para previsiones o toma de decisiones; información y coordinación de todas las unidades que serán afectadas por la presencia del cliente en el establecimiento; normalización del archivo de documentos que coadyuve a una mayor rapidez y eficacia de las tareas administrativas; verificación instantánea en la toma de datos y seguridad de que la información ha sido correctamente entendida; y modificación de las características de la reservación (Gallego, 1987, pp. 319, 323).

De cara al cliente y desde su llegada hasta su salida del hotel, la Gerencia de Habitaciones se encarga de materializar el servicio de alojamiento que está obligado a prestar. En él se involucran recepción, servicio de botones y limpieza de las habitaciones.

La actividad fundamental del personal de recepción consiste en manejar el procedimiento de registro de huéspedes, asignación de habitaciones y control de vencimiento del servicio. Asimismo proporciona a los clientes alojados información útil con el objeto de hacerles comfortable y placentera su estancia, y promueve el uso de los demás servicios que ofrece el hotel.

El servicio de botones es ofrecido a través de porteros y botones. En la entrada principal, el portero da la bienvenida a los huéspedes, ejerce el control de la entrada y salida de los clientes, se encarga de llevar el equipaje hasta la recepción del hotel, facilita información sobre restaurantes, teatros y otros puntos de interés, consigue medios de transporte, etc. Los botones llevan el equipaje de los huéspedes y los conducen a su habitación una vez que ésta le ha sido asignada, al mismo tiempo que informan acerca de las instalaciones disponibles en el hotel (restaurantes, bares, salones y diversiones ofrecidas); ya en la habitación los botones muestran al cliente dónde se localizan los interruptores eléctricos y otros detalles y cómo operar el aire acondicionado, la televisión, la caja de seguridad, etc.

La limpieza de las habitaciones está a cargo del servicio de ama de llaves, que coordina sus actividades juntamente con recepción. Además, según De la Torre (1995, p. 62), es responsable de: limpieza del hotel en general; control de los suministros de lencería y artículos de limpieza; coordinación de los servicios de lavandería y tintorería; custodia de las llaves maestras del hotel; solicitud de los servicios de mantenimiento para algún área bajo su responsabilidad; custodia de objetos olvidados por los huéspedes en las habitaciones del hotel; organización de juntas periódicas con su personal; y asistencia a juntas de la Gerencia General con otros jefes.

El proceso de liquidación (emisión y cancelación de facturas) está a cargo de los cajeros/empleados de contabilidad, los cuales además de estar encargados de la preparación de las facturas, cambian efectivo, cheques de viajero o divisas extranjeras.

La información necesaria para el control de gestión de la Gerencia de Habitaciones es suministrada por el "Micros Fidelio", el cual ofrece un

sinnúmero de datos en función de las necesidades de la gerencia. Algunos de ellos son necesarios para la operación diaria del hotel (habitaciones ocupadas, llegadas del día, salidas del día, etc.) y otros están dirigidos a la evaluación del desempeño. En ambos casos es posible obtener no sólo información correspondiente al mes, sino también del mes anterior, del acumulado del año, del mismo mes para el año anterior y acumulado del año anterior.

Los reportes diarios son la base para el trabajo de ama de llaves. A partir de las habitaciones ocupadas, llegadas y salidas del día, se determinan las prioridades de las camareras en cuanto a la limpieza de las habitaciones y la distribución de los enseres; por ello es posible medir la productividad de las camareras y el tiempo promedio para el aseo de habitaciones. En relación con este último, no es frecuente su verificación tomando en cuenta el rígido entrenamiento inicial y la antigüedad del personal del hotel (Feldmeyer, 2003).

En el Hotel del Lago Inter-Continental, la Gerente de Ama de Llaves tiene a su cargo el control de los ingresos de lavandería, por cuanto esta Gerencia es vista como un centro de utilidad (Feldmeyer, 2003; Oney, 2003). Se determinan los ingresos generados por pieza y se mantiene un control sobre los costos.

Para el control de gestión de la Gerencia de Habitaciones, los gerentes toman en cuenta indicadores como porcentaje de ocupación, tarifa promedio, porcentaje de clientes con reservas no presentados, procedencia de las reservas, procedencia del huésped, motivo de la visita, así como el costo promedio de la gerencia.

La evaluación del desempeño es complementada por la información de las encuestas suministradas a los huéspedes. El "Micros Fidelio" permite determinar el personal encargado de atender a cada huésped, lo cual facilita el seguimiento de las quejas recibidas (Cordero, 2003).

4. Control de gestión de alimentos y bebidas

La segunda fuente de ingresos en los establecimientos hoteleros proviene de la Gerencia de Alimentos y Bebidas, pues la prestación de un servicio de calidad puede ser uno de los atractivos principales a la hora de seleccionar un hotel. Su misión es ofrecer un servicio cinco estrellas que exceda las expectativas de los clientes (León, 2003). Esta gerencia tiene a su cargo precisamente la preparación y servicio de alimentos y bebidas (De la Torre, 1995; Gray y Liguori, 1995):

- Preparación y servicio de alimentos: la preparación de alimentos es llevada a cabo en la cocina, la cual está a cargo del Chef (jefe de cocineros). Éste último tiene la responsabilidad de la planificación de los menús tomando en cuenta el nivel de ocupación y el número promedio de visitantes del hotel; al tiempo que supervisa y coordina la preparación de las comidas, verifica el cálculo de las porciones de carnes y pescados según los estándares, así como el manejo, presentación y preparación de los platos de acuerdo con las recetas preestablecidas. Este servicio suele ser ofrecido en los restaurantes del hotel así como en las habitaciones (room service), a cargo de los mesoneros encargados de tomar las órdenes, servir los alimentos y retirar los platos sucios, bajo la supervisión de los capitanes.
- Preparación y servicio de bebidas: Tanto en los restaurantes, bares y habitaciones, se ofrecen bebidas según recetas, las cuales son preparadas por el personal detrás de la barra, para ser servidas a los clientes por el barman o por los mesoneros.

Las necesidades de la demanda han traído consigo el mejoramiento y ampliación de la oferta

de alimentos y bebidas en los establecimientos hoteleros. Es así como surge en la estructura organizacional la Unidad de Eventos y Banquetes, encargada de la contratación, organización y prestación del servicio de alimentos y bebidas (desayuno, almuerzo, cena, etc.) a un número considerable de comensales, así como en eventos sociales (matrimonios, quince-cumpleaños, comuniones, graduaciones) y en conferencias, convenciones, seminarios, cursos, etc. para empresas e instituciones, mediante el alquiler de salones.

Adicionalmente, la Gerencia de Alimentos y Bebidas cuenta con el personal de *steward* encargados de la limpieza de las áreas operativas (salones, cocina, restaurantes, bares), así como del mantenimiento y limpieza de los equipos operativos.

Para evaluar la calidad del servicio en los restaurantes y bares, el Hotel del Lago Inter-Continental realiza encuestas a los clientes, las cuales son revisadas a diario. Mensualmente son cuantificados los datos relativos a: ambiente, calidad de la comida, variedad de la comida, atención al cliente, rapidez en el servicio, comparación con la competencia (hoteles cinco estrellas) y disposición del cliente para regresar (León, 2003; Oney, 2003). Según el gerente general del Hotel del Lago Inter-Continental (Oney (2003), a través de las encuestas y la segmentación utilizada es posible identificar el área que presenta fallas y tomar medidas para mejorar la situación; encuestas generalizadas no permiten actuar directamente sobre los problemas, y conduce a que las acciones emprendidas no necesariamente logren mejorar el resultado.

En relación con el control de gestión mediante indicadores, los gerentes entrevistados se concentran en el cálculo del número de cubiertos servidos, ingreso y costo promedio del plato, costo

promedio del servicio de restaurante por cliente, participación en los ingresos del restaurante o bar. Se enfocan parcialmente en tres de las cuatro áreas claves de la Gerencia de Alimentos y Bebidas: cocina, restaurantes y bares, y dejan de lado el servicio a la habitación, que generalmente es poco significativo para el hotel.

Con relación a los restaurantes, además de los indicadores anteriores, es posible calcular el ingreso promedio por cliente y el nivel de ocupación por restaurante. Una evaluación más completa de los bares se logra mediante el cálculo del ingreso y costo promedio por trago, ingreso promedio por cliente y costo promedio del servicio de bares por cliente. Por su parte, el servicio a la habitación puede ser evaluado a través de su participación en los ingresos y el costo promedio del servicio por cliente.

La calidad del servicio de la cocina, restaurantes, bares y servicio a la habitación se evalúa mediante encuestas y quejas recibidas, y con base en el tiempo requerido para la solicitud, preparación, servicio de alimentos y bebidas, reposición de bebidas, y facturación y cancelación; para cada uno de ellos existe un estándar establecido, el cual representa un referente de comparación.

La Gerencia de Alimentos y Bebidas también tiene a su cargo la organización de Eventos y Banquetes. Al respecto su gestión es evaluada en términos del número de eventos y banquetes por período, participación en los ingresos y costo promedio que producen los mismos.

5. Control global ejercido por la Gerencia General

La Gerencia General tiene a su cargo la administración, coordinación y control de todas las operaciones del establecimiento hotelero, al

tiempo que define políticas y supervisa el cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos. Para ello trabaja de manera conjunta con cada una de las gerencias en lo relativo a aspectos claves como lo son la publicidad y promoción de eventos y paquetes, la representación del hotel ante la comunidad, la atención al cliente en cuanto al alojamiento y al servicio de alimentos y bebidas, el manejo y adiestramiento del personal, la supervisión del mantenimiento y seguridad de las instalaciones, el suministro de servicios y el control de los recursos disponibles.

La importancia del control de gestión a través de indicadores es reconocida por los gerentes generales de ambos hoteles. Estos índices proporcionan una base real para la toma de decisiones, sobre los cuales es necesario identificar causas y consecuencias de su comportamiento. Esto último todavía está en proceso de aprendizaje y demanda de los gerentes de cada una de las unidades de negocios, asumir la responsabilidad sobre los resultados obtenidos.

Para “ser y seguir siendo el líder hotelero dentro y fuera del país”, la Gerencia General del Hotel del Lago Inter-Continental se enfoca en cinco áreas claves, que al mismo tiempo son los cinco clientes a quienes debe servir (Oney, 2003): huéspedes, empleados, accionistas, proveedores (acreedores) y comunidad. Esta misión es compartida por todos los niveles gerenciales y traducida en objetivos vinculados a cada una de las cinco áreas claves.

Diariamente, las reuniones de operaciones del Comité Ejecutivo del Hotel del Lago Inter-Continental están dirigidas a evaluar la situación del hotel y, al mismo tiempo, a tomar las previsiones necesarias. La información mínima que debe ser presentada por cada una de las gerencias ha sido determinada por el gerente general, quien busca tener una visión global de las operaciones.

Los indicadores financieros son complementados con algunos de carácter no financiero, así como comentarios adicionales para la toma de decisiones. Los gerentes de cada una de las unidades fundamentales de negocios no deben limitarse únicamente a la presentación de cifras, pues han de identificar si existen o no desviaciones con relación a las metas presupuestales³, los resultados obtenidos en períodos anteriores, la competencia (Hotel & Casino Maruma Internacional) y, con base en ello, cuáles son las acciones a seguir.

Entre los indicadores para el control de la gestión de la Gerencia de Recepción, Oney (2003) identifica el ingreso por habitaciones disponibles (ingresos por habitaciones/número de habitaciones disponibles) como el índice más importante. Éste determina si se está vendiendo de acuerdo a la mayor capacidad posible y a la demanda del mercado, pues la generación de ingresos no puede ser medida por la ocupación o la tarifa vendida.

En el caso del Hotel & Casino Maruma Internacional, las reuniones diarias con el Gerente General se concentran en conocer las actividades del día e informar los resultados obtenidos por los gerentes de Habitaciones, Alimentos y Bebidas, y Mercadeo y Ventas, así como cualquier comentario que deba ser del conocimiento de todos los gerentes, mientras que las discusiones sobre esos resultados son llevadas a cabo semanalmente (Quintanilla, 2003). En estas reuniones se elabora un presupuesto para dos semanas con base en las reservas de habitaciones, eventos programados y trabajos a realizar (Quintanilla, 2003; Gutiérrez, 2003).

Los gerentes generales de ambos hoteles

resumen el resultado de las operaciones del hotel en la utilidad (Oney, 2003; Araujo, 2003). Para Oney (2003) los demás indicadores suministran información y conducen a ella; este índice refleja si el hotel satisface las expectativas de los clientes, si representa el mejor lugar de trabajo para los empleados, si representa una inversión para los accionistas, si los proveedores ofrecen buenos precios y productos de calidad y, al mismo tiempo, si recibe el apoyo de la comunidad.

Los indicadores para el control de gestión diario de las operaciones del hotel deben ser definidos en función de las necesidades de información del Gerente General; los índices propuestos para cada una de las gerencias permiten su evaluación, pero ello no significa que deban ser manejados día a día por el gerente, a menos que registren un comportamiento anormal y, por ende, haya que tomar medidas correctivas. Las tablas 1 y 2, muestran una propuesta de indicadores para el control del hotel que permite medir el desempeño de cada una de las gerencias relacionadas con los procesos básicos, así como los resultados globales, por parte de la Gerencia General.

6. Conclusiones

En los establecimientos hoteleros, así como en cualquier organización, el control de gestión se vale de diferentes herramientas, entre ellas los sistemas de indicadores, para dar seguimiento a la estrategia. Estos índices financieros y no financieros han de proporcionar la información necesaria para la toma de decisiones en los distintos niveles gerenciales. Amat Salas (1992) y Gallego (1987) proponen un conjunto de indicadores cuya pertinencia para el control de la gestión hotelera es discutible.

³ La elaboración del presupuesto es responsabilidad del gerente de cada unidad de negocios y mensualmente los resultados obtenidos son comparados para establecer las variaciones e identificar las causas.

Criterios de evaluación claves en la medición de la gestión hotelera. Las propuestas de indicadores financieros y no financieros para el control de gestión hotelera de Amat Salas (1992) y Gallego (1987) se concentran en medir la eficiencia en términos de costos y productividad. No obstante, pese a ser empresas dedicadas a la prestación de servicios, los autores dejan de lado la oportunidad, y en especial la calidad, que son factores determinantes del éxito de los establecimientos hoteleros.

El control de la gestión hotelera va más allá de la gestión financiera. Las propuestas de Amat Salas (1992) y Gallego (1987) no logran una visión global de los hoteles. Mientras que el primero se concentra en el aspecto financiero, al tiempo que analiza de manera parcial las gerencias de Habitaciones y de Alimentos y Bebidas. Gallego (1987) dirige su atención a estas dos gerencias y muy someramente a las de Mantenimiento, Seguridad y Personal, quedando relegada la Gestión Financiera. En cierta medida los resultados obtenidos por las gerencias de Habitaciones y de Alimentos y Bebidas, como centros de utilidad, dependen del apoyo prestado por las gerencias de Mercadeo y Ventas, Mantenimiento, Seguridad, Recursos Humanos y Gestión Financiera, que no son tomadas en cuenta por los autores mencionados.

La importancia del control de gestión mediante indicadores financieros y no financieros es reconocida en los hoteles de máxima categoría del Estado Zulia (Hotel del Lago Inter-Continental y Hotel & Casino Maruma Internacional). Si bien el conjunto de índices utilizados por las gerencias no es en todos los casos el resultado de un proceso formal y metódico, representa un primer paso en el desarrollo un sistema de indicadores financieros y no financieros.

El huésped como cliente primario. Cada una de las gerencias de apoyo (Mercadeo y Ventas, Mantenimiento, Ingeniería, Recursos Humanos y

Gestión Financiera) reconocieron al resto de las gerencias como sus clientes, así como las repercusiones de su desempeño en el huésped, aun cuando la atención directa prestada a éste último es responsabilidad de las gerencias de Habitaciones y de Alimentos y Bebidas. El enfoque en el huésped como cliente primario fue reconocido explícitamente por el Gerente General del Hotel & Casino Maruma Internacional; existía diversidad de enfoques por parte de cada una de las gerencias, pero siempre con la intención de satisfacer al huésped.

Identificación de los factores clave de éxito. Como miembro de la Cadena Hotelera Inter-Continental, el Hotel del Lago asume como factores claves los establecidos como estándares (huéspedes, empleados, accionistas, proveedores y comunidad); ello proporciona enfoque en la estrategia y en la definición de los objetivos a alcanzar para maximizar el beneficio financiero. Sin embargo, estos factores claves son considerados de manera poco formal para el establecimiento de los indicadores de gestión.

Existencia de herramientas para el control de gestión hotelera. Como expresión de la estrategia y para el control de los costos, ambos hoteles acuden al presupuesto como herramienta tradicional de la gestión financiera. Adicionalmente, y para el control diario de la gestión, recurren a indicadores financieros y no financieros críticos de cada unidad de negocios, referidos a aspectos claves en el logro de los objetivos estratégicos.

Vinculación de los indicadores con la estrategia. Los indicadores utilizados en el Hotel del Lago Inter-Continental y Hotel & Casino Maruma Internacional responden básicamente al uso y la costumbre, así como a las necesidades de información de la Gerencia General. Un sistema de indicadores debe reflejar la estrategia a través de la selección adecuada de índices como expresión

de los objetivos organizacionales. Esto exige un proceso de construcción de consenso entre los miembros de la organización, no sólo desde el punto de vista estratégico sino operacional.

Apoyo en tecnologías de información. La gestión de ambos hoteles se apoya en el "Micros Fidelio" como herramienta para el control operativo de las habitaciones. El sistema representa una base de datos que proporciona información a partir de los parámetros determinados por el usuario, de manera que es posible obtener estadísticas tanto del día como de fechas o períodos anteriores. Se observa como las tecnologías de información representan un punto de apoyo fundamental en la medición del desempeño en tanto suministren información clara y oportuna para la toma de decisiones.

Recopilación sistemática de la información. En ocasiones los beneficios del control de gestión no son inmediatos, pues la recopilación de datos no es sistemática. Para tener una visión global del Hotel del Lago Inter-Continental, la información solicitada por el Gerente General es presentada y resumida en indicadores financieros y no financieros. En algunos casos los gerentes se vieron en la necesidad de revisar informes, reportes y expedientes, lo que en principio resultó ser engorroso. Sin embargo, una vez que la recolección de datos se realice sistemáticamente y como parte de las actividades de cada gerencia, el proceso se agilizará.

Integración de indicadores financieros y no financieros. En los establecimientos hoteleros estudiados, los indicadores no financieros aparecen como índices que complementan la información suministrada por los financieros, pues no todos los procesos pueden ser evaluados a través de índices financieros, y en todo caso sería un estudio parcial. De esta manera, el sistema permitirá sentar las bases para la identificación de

las causas de los resultados obtenidos como consecuencia de las decisiones tomadas.

La utilidad: resumen de la actuación de la gestión hotelera. Aun cuando los hoteles se concentran en la prestación de un servicio de calidad y la satisfacción del huésped, los gerentes no pierden de vista la utilidad. Indistintamente de la estrategia adoptada, del mercado a desarrollar y de los procesos internos llevados a cabo con miras a permanecer en el tiempo, el logro de los objetivos en cada uno de los factores claves de éxito se ve reflejado en los resultados financieros.

Análisis de los resultados de la gestión hotelera. Para el análisis de la información, los hoteles asumen como referente de comparación los resultados obtenidos el mes anterior, datos acumulados hasta la fecha comparados con el mismo período del año anterior, datos del mes comparados con el mes correspondiente del año anterior, y datos del mes y acumulado a la fecha contra los datos presupuestados, así como los resultados de la competencia. De esta manera combinan el análisis histórico, de desviaciones y estático (benchmarking) para evaluar los resultados obtenidos. Estos referentes son reconocidos por las cadenas hoteleras, lo que facilita la comparación entre los establecimientos hoteleros y el cálculo del promedio de la industria.

Toma de decisiones con base en los resultados obtenidos. Los sistemas de indicadores representan la base para una toma de decisiones más acertada y acorde con la realidad, a partir del cual es posible determinar las acciones a seguir, tomando en cuenta las causas de las variaciones experimentadas por los indicadores. En el Hotel del Lago Inter-Continental el uso formal de indicadores para el control de gestión está aún en proceso de aprendizaje; los gerentes se limitan a la presentación de los resultados y muy poco se concentran en identificar las razones del compor-

tamiento del índice y proponer las estrategias necesarias para mantener y/o mejorar la actuación. Por su parte, en el Hotel & Casino Maruma Internacional se están dando los pasos iniciales del desarrollo e implantación del sistema de indicadores.

Referencias Bibliográficas

- Amat Salas, Joan (1995). **La Contabilidad de Gestión a través de los Indicadores de Control**. Diario Cinco Días. 19 de Septiembre de 1995. <http://www.obseRvatorio-iberoameRicano.org/paiseS/Spain/Artículos%20diVersos%20sobre%20Contabilidad%20de%20Gestión/Cont%20gest%20a%20través%20de%20indicadores%20-%20Amat.htm> [08-07-2003]
- Amat Salas, Oriol (1992). **Contabilidad y finanzas de hoteles**. EADA Gestión. Ediciones Gestión 2000. Barcelona
- Coriat, Benjamín (1995). **Pensar al Revés: Trabajo y Organización en la Empresa Japonesa**. 2ª edición. Madrid, España. Siglo XXI Editores.
- COVENIN (1987). **Norma 2030-87: Clasificación de Empresas de Alojamiento Turístico**. Fondonorma. Venezuela.
- De la Torre, Francisco (1995). **Administración hotelera. Primer Curso: División de Cuartos**. 2ª. Edición. Editorial Trillas, S.A. México.
- Gallego, Jesús Felipe (1987). **Principios Generales para la Dirección de Establecimientos Hoteleros**. Gráficas Lormo. España.
- Gray, William S. y Liguori, Salvatore C. (1995). **Hoteles y moteles: administración y funcionamiento**. Editorial Trillas, S.A. México.
- Hammer, Michael y Champy, James (1996). **Reingeniería: Olvide lo que usted sabe sobre cómo debe funcionar una empresa. ¡Casi todo está errado!** 9ª reimpresión. Bogotá, Colombia. Editorial Norma, S.A.
- Hotel del Lago (2003). <http://maracaibo.venezuela.intercontinental.com/index.shtml> [04-06-2003].
- Hotel Maruma (2002a). **¿Quiénes somos?** <http://www.hotelmarmaruma.com/> [04-06-2003].
- Hotel Maruma (2002b). **Casino** <http://www.hotelmarmaruma.com/> [04-06-2003].
- Pacheco, Juan Carlos; Castañeda, Widberto y Caicedo, Carlos Hernán (2002). **Indicadores Integrales de Gestión**. McGraw-Hill Interamericana S.A. Bogotá, Colombia.
- Ramírez Cavassa, César (1995). **Hoteles: Gerencia, seguridad y mantenimiento**. 2ª Edición. Editorial Trillas, S.A. México.
- Rosquete Leonardi, Santiago (2003). **El Hotel & Casino Maruma Internacional estrena su bingo**. La Verdad. Viernes, 11 de julio de 2003. Año 6, N° 1.878. Maracaibo.
- Taylor, Frederick (s/f). **Principios de Administración Científica**. Editorial El Ateneo.

Entrevistas

Hotel del Lago Inter-Continental

- Cordero, Carmelo. Gerente de Recepción [30-04-2003].
- Coy, Sergio. Gerente de Finanzas [16-05-2003].
- Feldmeyer, Tamara. Gerente de Ama de Llaves [06-05-2003].
- Flores, Isora. Gerente de Recursos Humanos [16-05-2003].
- Ibarra, Nerva. Gerente de Ventas [06-05-2003].
- León, Edgar. Gerente de Alimentos y Bebidas. [07-05-2003].

Mejía, David. Gerente de Sistemas [07-05-2003].

Mora, José. Gerente de Ingeniería [08-05-2003].

Oney, Michael. Gerente General [16-05-2003].

Peña, Alberto. Jefe de Contraloría [16-05-2003].

Hotel & Casino Maruma Internacional

Araujo, Hernán. Gerente General [10-06-2003].

Bustos, José Miguel. Gerente de Mercadeo y Ventas [23-04-2003].

Gutiérrez, Tito. Contralor [28-05-2003].

Jiménez, Luis. Gerente de Seguridad [11-06-2003].

Orellana, Luis. Gerente de Mantenimiento [23-04-2003].

Quintanilla, Gerardo. Gerente de Alimentos y Bebidas [28-05-2003].

Urdaneta, Ninoska. Gerente de Recursos Humanos [23-05-2003]

El margen de operación específico y programable y el punto de equilibrio específico y programable: Luces amarillas en el tablero de las decisiones empresariales

Kaplan, Alfredo

Alfredo Kaplan
Profesor de la
Universidad de la Empresa,
Uruguay.
aurco@adinet.com.uy

Recibido: 13-01-04
Revisado: 06-05-04
Aceptado: 04-06-04

El objetivo de este trabajo, es mejorar el tablero decisorio de la empresa. Para ello busca profundizar en el análisis del costeo variable, poniendo énfasis en conceptos vinculados a la correcta clasificación e importancia de los costos fijos.

Se propone, más allá de las consideraciones del margen de contribución que nos proporciona el costeo variable, la consideración de un tablero decisorio complementario, en el cual el MOEP (Margen Operativo Específico y Programable) y el PEEP (Punto de Equilibrio Específico y Programable); nos van aportar herramientas de interés académico y práctico, en la consideración de descartar o no, un producto, servicio o actividad de la empresa.

Asimismo, es de resaltar las consideraciones no numéricas, para mejorar el proceso de toma de decisiones, cuando consideramos la posibilidad de descartar un producto, servicio o actividad del portafolio empresarial.

Palabras clave: Costos, punto de equilibrio, margen operativo, toma de decisiones.

RESUMEN

The objective of this work is to improve the decision-making board of the company. To reach it, it's necessary to go deep into the analysis of variable costs, putting emphasis in tie concepts to the correct classification and importance of the fixed costs.

It proposes, beyond the considerations of the contribution margin, which provides us the variable costs, the consideration of a complementary decision-making board, in which the MOEP (Specific and Programmable Operative Margin) and the PEEP (Specific and Programmable Point of Balance) that give us adequate tools of practical and academical interest, in order to discard, or not, a product, service or activity of the company.

Also, it's important to emphasize the nonnumerical considerations, to improve the process of decision making, when it is considered the possibility of discarding a product, service or activity of enterprise.

Key words: Costs, point of balance, operative margin, decision making.

ABSTRACT

1. Introducción

Entre la variada gama de posibilidades que debe manejar una organización en el momento de tomar decisiones o asumir políticas con respecto a líneas de producto, puntos de venta, etc.; es posible que se plantee la elección de continuar con la producción o comercialización de un determinado producto o servicio.

Esta decisión implica ponderar múltiples factores, tanto desde el punto de vista económico financiero, utilizando herramientas o técnicas contables, objetivas y comprobables, así como otros factores subjetivos, de difícil cuantificación, pero que se tornan relevantes al momento de elegir la mejor alternativa o política de gestión.

Además de defender el análisis marginal como elemento decisorio de políticas relevantes, el enfoque de este trabajo apunta a reconocer, en el contexto de un análisis Costo-Volumen-Utilidad, la importancia de una correcta imputación y clasificación de los costos fijos.

Algunas posiciones doctrinarias señalan que el análisis marginal desconoce los costos fijos, posiciones que no son sostenibles y que denotan un desconocimiento de los principios básicos de esta teoría.

Este trabajo defiende el principio de imputar al producto, línea o departamento, sus costos fijos directos, siempre que además de ello se pueda actuar sobre los mismos en el corto plazo, en un segundo escalón por debajo del margen de contribución.

2. Margen de Operación Específico y Programable (MOEP)

La determinación del Margen de Operación Específico y Programable (en adelante MOEP), trae aparejado un análisis de los costos fijos en que deben incurrir las organizaciones.

Se plantea entonces, considerar simultáneamente dos clasificaciones de costos fijos (dentro de las muchas que hay), por un lado la especificidad de los mismos y, por el otro, la posibilidad de actuación sobre los mismos en el corto plazo.

La primera categorización divide a los costos fijos en:

- Costos fijos directos o específicos de un producto o actividad: aquellos costos fijos *directamente* atribuibles a un producto, sector o servicio.
- Costos fijos indirectos o no específicos: aquellos costos fijos no incluidos en la categoría anterior.

La segunda clasificación a considerar distingue los costos fijos en:

- Costos fijos programables: aquellos sobre los cuales *se puede actuar en el corto plazo*. De esta definición se desprende, además, la característica de erogabilidad del mismo, característica necesaria pero no suficiente.
- Costos fijos no programables, aquellos sobre los cuales no se puede actuar en el corto plazo.

En una concepción ortodoxa del análisis marginal, las decisiones son tomadas con base en el cuadro que se expone a continuación:

CUADRO 1

Análisis Marginal Ortodoxo

	PROD. 1	PROD. 2	TOTAL
Ventas			
Menos:			
Costos variables			
Margen de contribución	_____	_____	_____
Menos:			
Costos fijos			
Utilidad			

Fuente: Elaboración propia

El resultado así obtenido no es apto para determinado tipo de decisiones, tales como la conveniencia de continuar con la producción o comercialización de determinados productos, líneas, servicios o canales de ventas.

Si en cambio, se incorpora al análisis ortodoxo, ciertos costos fijos, acorde con las definiciones presentadas en el capítulo anterior, es posible obtener un tablero de toma de decisiones más adecuado que el tradicional.

Se define el Margen de Operación Específico y Programable como el Margen de Contribución menos los costos fijos específicos y programables, el cuadro anterior se modifica y queda planteado: ¿Los dos productos serán rentables o habrá que profundizar el análisis?

CUADRO 2

Análisis a Través del MOEP

	PROD. 1	PROD. 2	TOTAL
Ventas			
Menos:			
Costos variables			
Margen de contribución			
Menos:			
Costos fijos prog. y específicos			
Simultáneamente			
M.operación esp.y prog.			
Menos:			
Otros costos fijos			
Utilidad			

Fuente: Elaboración propia

Obviamente las utilidades son iguales; pero el MOEP de cada producto nos puede plantear luces amarillas en las cuales reparar (MOEP negativos), que en análisis anteriores no figuraban con claridad.

3. Consideraciones no Numéricas

En caso que el MOEP de algún producto fuese menor que cero, se nos plantea también la necesidad de considerar elementos no numéricos.

- A- ¿No podremos mejorar el producto, su presentación, sus costos, su distribución, sus precios, para que sea viable?
- B- En el caso que no:
 - 1-¿Cuál es el producto o sucursal de una cadena de ventas, candidata a ser descartada?, ¿Será el producto estrella o un producto de poca importancia dentro de la empresa?
 - 2-¿Qué importancia tiene ese producto o sucursal en el resto de la empresa?
 - 3-¿Si desaparece ese producto o sucursal, el resto de los productos bajan o suben sus ventas?
 - 4-¿Qué sucede con la imagen de la empresa?

Es posible adjudicar los costos fijos no programables y los costos fijos indirectos al producto mediante diversas técnicas (entre otras, el Costo Basado en las Actividades, ABC por sus siglas en inglés). Dicho procedimiento no es objeto de este trabajo, ya que se pretende efectuar el análisis desde el margen operativo específico y programable, considerado como el que da más objetividad a la toma de decisiones.

4. Análisis a través del Punto de Equilibrio Específico y Programable (PEEP)

Las consideraciones de los costos fijos específicos y programables, permiten asimismo definir un punto de equilibrio sectorial, compatible con los conceptos mencionados. De esta forma se define

el punto de equilibrio específico y programable, en unidades físicas de un producto o línea como:

$$\text{PEEP de B} = \frac{\text{Costos Fijos Esp. y Prog. de B}}{\text{Margen de contribución de B}}$$

En términos monetarios, el Punto de Equilibrio Específico y programable se define como:

$$\text{PEEP de B} = \frac{\text{Costos Fijos Esp. y Prog. de B}}{\text{Razón de Contribución de B}}$$

Será positivo para la empresa no descartar el producto B, de tal manera que sus ventas presupuestadas sean mayores a su PEEP. En caso que las ventas presupuestadas sean menores que el PEEP, es candidato a ser descartado, más allá de las consideraciones no numéricas ya señaladas.

5. Presentaremos tres ejemplos para ilustrar los conceptos:

Ejemplo 1:

En una empresa se producen los artículos A, B, C, cuyos precios y cantidades presupuestadas se desarrollan a continuación:

A	10.000 unidades	a \$ 1 c/u
B	20.000 unidades	a \$ 3 c/u
C	15.000 unidades	a \$ 2 c/u

Las razones de costo variable son 50%, 60% y 30% respectivamente.

Los costos fijos presupuestados, totalizan \$45.000, descomponiéndose de la siguiente forma:

Específicos y programables Artículo A	4.000
Específicos y programables Artículo B	25.000
Específicos y programables Artículo C	6.000
Otros costos fijos	<u>10.000</u>
	45.000

En una concepción clásica del análisis marginal, el resultado proyectado se mostraría según el siguiente cuadro:

Cuadro 3 Concepción Clásica del Análisis Marginal

	A	B	C	TOTAL
Ventas	10.000	60.000	30.000	100.000
Menos:				
Costo variable	5.000	36.000	9.000	50.000
Margen de contribución	5.000	24.000	21.000	50.000
Menos:				
Costos fijos				<u>45.000</u>
Utilidad				<u>5.000</u>

Fuente: Elaboración propia

Hasta este momento, por costeo variable, todo funciona armoniosamente.

Al aplicar el concepto de Margen Operativo Específico y Programable ya definido el cuadro anterior queda:

Cuadro 4 Margen Operativo y Programable

	A	B	C	TOTAL
Ventas	10.000	60.000	30.000	100.000
Menos:				
Costo variable	5.000	36.000	9.000	50.000
Margen contribución	5.000	24.000	21.000	50.000
Menos:				
Costos fijos específicos y prog.	4.000	25.000	6.000	35.000
Margen oper. específicos y prog.	1.000	-1.000	15.000	15.000
Menos:				
Otros costos fijos				<u>10.000</u>
Utilidad				<u>5.000</u>

Fuente: Elaboración propia

Se prende una luz amarilla en el tablero. ¿El producto B es conveniente para la empresa?

Si se descarta el producto B, desaparecen sus propios costos fijos específicos y programables, obteniéndose el siguiente resultado; en la medida que se mantengan las ventas de A y C:

Cuadro 5
Costos Fijos Específicos y Programables

	A	C	TOTAL
Ventas	10.000	30.000	40.000
Menos:			
Costo variable	<u>5.000</u>	<u>9.000</u>	<u>14.000</u>
Margen contribucion	5.000	21.000	26.000
Menos:			
Costos fijos esp. y prog	<u>4.000</u>	<u>6.000</u>	<u>10.000</u>
Margen operación Espec.y Prog.	1.000	15.000	16.000
Menos:			
Otros costos fijos			<u>10.000</u>
Utilidad			6.000

Fuente: Elaboración propia

Claramente, el resultado obtenido se hubiese podido obtener adicionando los \$ 1.000 de pérdida del MOEP del producto B al resultado proyectado anterior.

El Punto de Equilibrio Específico y Programable del producto B, se da cuando las ventas alcanzan los \$ 62.500:

Cuadro 6
Punto de Equilibrio

<u>Costos Fijos Esp. y Prog =</u>	<u>25.000</u>	=	62.500
<u>Razón contribución de B</u>	<u>0.4</u>		

Fuente: Elaboración propia

Las ventas presupuestadas son menores en \$ 2.500 que las ventas de equilibrio, por lo que el producto se encuadra en una zona de pérdidas.

La pérdida asociada es posible calcularla a partir de la diferencia entre las ventas presupuestadas y las ventas de equilibrio, por la razón de contribución:

$$(\$2.500) \times 0.4 = (\$ 1.000) = \text{MOEP B}$$

Si el MOEP de un producto B es negativo y ya se ha descartado poder aplicar un portafolio de medidas de mejora del producto, presentación, promoción, plazos de ventas, política de precios, etc. ¿Necesariamente la decisión correcta es eliminar el producto? Desde el punto de vista económico financiero parecería la opción correcta, pero existen otros factores, subjetivos y de difícil cuantificación, que pueden inclinar la decisión en sentido inverso.

El MOEP es una luz amarilla que se prende en el tablero de toma de decisiones de la empresa, pero se deberá realizar un análisis de características no numéricas a la hora de la toma de decisiones.

Consideraciones no Numéricas

Son múltiples las variables a analizar en este sentido. Si por ejemplo el análisis se efectúa en una industria láctea, que comercializa varias líneas de producto (yogurt, helados, quesos, etc...), pero la imagen de la empresa está asociada a su producto masivo: leche pasteurizada, habría que ver si el MOEP de este producto es negativo, independientemente del plan estratégico que desarrolle la empresa para revertir este hecho económico, parecería desde al punto de vista comercial, un costo a asumir dadas las características de la empresa, del mercado y del producto. Descartar a la leche (producto B hipotético) implica que se deteriore la imagen de la empresa y desciendan las ventas de los demás productos.

Si en cambio la empresa sujeta a análisis es una empresa de refrescos, que envasa su producto en diferentes tamaños, siendo uno de estos tamaños el no rentable, según el MOEP, es probable que el consumidor, sustituya el tamaño saliente del mercado por uno de los restantes productos que comercializa la empresa. Esto dependerá de la fidelidad del cliente, de una adecuada publicidad del resto de la línea, etc. En todo caso, posiblemente se vende igual o más del resto de los tamaños de refrescos.

Si el producto B, fuese conexo necesariamente de la producción de A o de C, el análisis debería ser a través del MOEP de los productos conexos y no sólo del producto B.

Obviamente, éstas son algunas de las muchas reflexiones asociadas a este ejemplo.

Ejemplo 2

Un parador ubicado en una zona balnearia, presenta los siguientes datos, a efectos de que se le haga un estudio de sus resultados.

- 1- El costo de la mercadería es de 15% con relación al precio de venta al público.
- 2- La mitad de las ventas se hace a través de tarjetas de crédito, pagándose un 10% de comisión por la citada operativa en cada operación de tarjetas de crédito.
- 3- La empresa quiere que dividamos el estudio en "alta temporada" y "baja temporada".
alta temporada (período octubre a marzo)
baja temporada (período abril a septiembre)
- 4- Los costos fijos de la empresa son:
 - a. Alquileres: US\$ 8.000. - mensuales
 - b. Sueldos y Leyes Sociales: US\$ 10.000. - mensuales en alta temporada que bajan a US\$ 2.000. - mensuales en baja temporada.

c. Gastos Generales: US\$ 8.000. - mensuales en alta temporada y US\$ 2.400. - mensuales en baja temporada.

d. Gastos de Mantenimiento: US\$ 4.000. - mensuales en alta temporada y US\$ 1.000 en baja temporada.

e. En caso que cierre en baja temporada, obviamente sigue pagando alquileres; no paga sueldos y leyes sociales, los gastos generales de baja temporada se reducen un 50 % y los gastos de mantenimiento quedan en dos terceras partes.

- 5- Se proyectan vender US\$ 600.000. - en alta temporada - y US\$ 80.000. - en baja temporada -.

Total de ventas al año US\$ 680.000.

La gerencia contable presenta este estado de resultados y se plantea el tema si es correcto dejar abierto en la baja temporada.

Cuadro 7

Estado de Resultados: Abierto en Temporada Baja

	Alta Temporada	Baja Temporada	Total
Ventas	600,000.00	80,000.00	680,000.00
Menos:			
Costo Mercaderías	90,000.00	12,000.00	102,000.00
Costo Tarjeta de Crédito	<u>30,000.00</u>	<u>4,000.00</u>	<u>34,000.00</u>
Margen de Contribución	480,000.00	64,000.00	544,000.00
Menos:			
Alquileres	48,000.00	48,000.00	96,000.00
Sueldos y Leyes Sociales	60,000.00	12,000.00	72,000.00
Gastos Generales	48,000.00	14,400.00	62,400.00
Mantenimiento	<u>24,000.00</u>	<u>6,000.00</u>	<u>30,000.00</u>
Utilidad	300,000.00	-16,400.00	283,600.00

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 8

Estado de Resultados: Cerrado en Temporada Baja

Ventas	600.000,00
<hr/>	
Menos:	
<hr/>	
Costo Mercaderías	90.000,00
Costo Tarjeta de Crédito	<u>30.000,00</u>
Margen de Contribución	480.000,00
<hr/>	
Menos:	
<hr/>	
Alquileres	96.000,00
Sueldos y Leyes Sociales	60.000,00
Gastos Generales	55.200,00
Mantenimiento	<u>28.000,00</u>
Utilidad	240.800,00

Fuente: Elaboración propia

La utilidad baja, pues, \$ 42.800 con respecto a la decisión de dejar abierto todo el año.

Cuadro 9

MOEP de la Baja Temporada

Ventas Baja Temporada	80.000,00
<hr/>	
Menos:	
<hr/>	
Costo Mercadería	12.000,00
Costo Tarjeta de Crédito	<u>4.000,00</u>
Margen de Contribución	64.000,00
<hr/>	
Menos:	
<hr/>	
Costos fijos Específicos y Programables Baja Temporada	
Alquiler	0,00
Sueldos	12.000,00
Gastos Generales	7.200,00
Gastos de Mantenimiento	<u>2.000,00</u>
Utilidad	21.200,00
MOEP – Baja Temporada	42.800,00

Fuente: Elaboración propia

Pero ¿desde qué cifra de ventas será rentable dejar abierto en la baja temporada?

Cuadro 10

PEEP

$$\frac{\text{Costos Fijos E y P}}{Rc} = \frac{21.200,00}{0,80} = 26.500,00$$

Fuente: Elaboración propia

Consideraciones no Numéricas:

Si el MOEP fuese negativo existirían una serie de medidas para conseguir mejorarlo: promociones, política de precios, reestructura de costos de baja temporada, etc.

Pero, supongamos que a pesar de todos los esfuerzos, el MOEP sigue siendo negativo.

¿Cómo evaluamos, en el caso de cerrar, la actitud de nuestros clientes?

¿En la alta temporada serán nuevamente clientes nuestros o les habrán satisfecho los servicios de nuestros competidores que dejaron abierto?

Conceptos como imagen, presencia, entre otros factores, son temas a tomar en cuenta.

Por otra parte, si dejamos abierto, es posible que clientes de algún colega que cerró en la baja temporada, se vean satisfechos con nuestro servicio y pasen a ser clientes nuestros también en la alta temporada.

Ejemplo 3

Un molino harinero tiene una red de vendedores, entregando posteriormente los pedidos por camiones.

El precio de venta es de \$ 5.200.- la bolsa de harina. La venta mensual es de 30.000 bolsas. Los costos variables por bolsa son:

Producción:	\$ 800
Comercialización:	\$ 200
Los costos fijos:	\$70.000.000 de Producción, \$ 40.000.000 de Comercialización (programables y específicos) y 10.000.000 de Administración.

Un distribuidor ofrece pagar \$ 4.000 la bolsa, comprando toda la producción ¿Será conveniente?

I) Utilidad anterior

Ventas 30.000 x 5.200 =	156.000.000
Costos Variables 30.000 x (800 + 200) =	30.000.000
Costos Fijos 70.000.000 + 40.000.000 + 10.000.000 =	<u>120.000.000</u>
Utilidad	6.000.000

II) Utilidad nueva situación

Ventas 30.000 x 4.000 =	120.000.000
Costos Variables 30.000 x 800 =	24.000.000
Costos Fijos 70.000.000 + 10.000.000 =	<u>80.000.000</u>
Utilidad	16.000.000

III) PEEP

a. Costos fijos espec. y prog. de comercialización = 40.000.000

b. mc anterior (5.200 - 1.000) = 4.200

c. mc nuevo (4.000 - 800) = 3.200

d. mc comercialización propia (4.200 - 3.200) = 1.000

$$\text{PEEP} = \frac{40.000.000}{1.000} = 40.000 \text{ Bolsas}$$

Estamos 10.000 bolsas por debajo del Punto de Equilibrio.

IV) MOEP (gestión con vendedores propios)

(30.000 Bolsas x \$ 1.000 cada una) mc comercialización propia: \$ 30.000.000

-Costos fijos esp. y programables: \$ 40.000.000

-MOEP \$(10.000.000)

Coincide el MOEP, con I y II.

V) Consideraciones no numéricas:

Entre otras:

¿Qué riesgos tiene económicamente sustituir la red comercial por un solo distribuidor?

¿Cumplirá sus compromisos?

¿Si le va mal, cuál es el costo de recomponer la red propia?

¿Cuál es el costo de ruptura de nuestra red?

¿Qué actitud tendrán nuestros clientes?

¿El distribuidor pondrá énfasis en nuestros productos, que serán complementarios o competitivos con otros que represente?

6. Conclusiones

En un contexto de costeo variable, una adecuada clasificación de los costos fijos permite profundizar y mejorar el instrumental para la mejor toma de decisiones empresariales, ya sea en el corto como en el mediano plazo.

El margen de operación específico y programable adquiere relevancia al momento de la toma de decisiones sobre la continuidad de un producto, línea, sucursales, etc.; así como el punto de equilibrio específico y programable ya que ambos son versiones de la misma realidad.

Obviamente existe concordancia en los resultados obtenidos con el enfoque de comparar adecuadamente las utilidades antes y después de cada alternativa proyectada.

El análisis del margen de operación específico y programable se debe complementar con consideraciones no numéricas, apuntando a un análisis conjunto de las múltiples variables que afectan los actos económicos de las organizaciones.

Su valor agregado es pues, prender una luz amarilla en el tablero de decisiones empresariales; para mejorar la calidad de las mismas.

Referencias Bibliográficas

- Horngrén, C., Foster, G., Datar, S. (2000). **Contabilidad de Costos un Enfoque Gerencial**. México: PrenticeHall Hispanoamericana S.A.
- Kaplan, A., Asuga, C. (1991). **Más allá del Costeo Variable**. Trabajo presentado al XXIV Congreso del Iapuco.
- Vázquez, Juan C. (1992) **Costos**. México: Aguilar.

Indicadores No Financieros de la Contabilidad de Gestión: Herramienta del Control Estratégico

Morillo M., Marysela

Marysela Morillo

Licenciada

en Contaduría Pública.

M.Sc. en Administración.

Profesora Asistente de la

Facultad de Ciencias

Económicas y Sociales de la

Universidad de Los Andes.

marysellamor@hotmail.com

Recibido: 26-04-04

Revisado: 05-05-04

Aceptado: 04-06-04

La información generada por la Contabilidad de Gestión facilita el proceso administrativo; esta información es presentada a usuarios internos como indicadores financieros y otra parte como indicadores no financieros, es decir, como indicadores cualitativos, constituyéndose estos últimos en grandes aliados de organizaciones interesadas en mejorar continuamente y desarrollar ventajas competitivas. Actualmente muchas empresas alrededor del mundo se percatan de que su éxito no puede ser medido y alcanzado exclusivamente por la cantidad de ingresos obtenidos, o por el nivel de costos abatidos, sino por medidas cualitativas conducentes a mejoras continuas y, a su vez, a mejores resultados financieros. La Contabilidad de Gestión ha estado utilizando indicadores no financieros, dada las deficiencias presentes en las herramientas tradicionales de control; estas herramientas se encuentran en los nuevos sistemas de costos, los cuales pueden ser seleccionados según las necesidades de control de las alternativas de posicionamiento estratégico de la organización.

Palabras clave: Control, indicadores, información, costos, estrategia.

RESUMEN

The information generated by the Accounting of Management facilitates the administrative process, this information is presented/displayed to internal users like financial indicators another part like indicators qualitative nonfinanciers or, that is to say, like qualitative indicators, constituting these last ones in great allies of organizations interested in improving continuously and developing competitive advantages. At the moment many companies around the world notice that its success cannot be measured and be achieved exclusively about the amount of obtained income, or by the level of lowered costs, but by conducive qualitative measures to continuous improvements and as well to better financial results. The Accounting of Management has been using indicating nonfinanciers, motivated to the deficient ones of the tools of control of the traditional; this tools are in the new paying systems, which can be selected according to the necessities of control of the alternatives of organizational strategic positioning.

Key words: Control, indicators, information, costs, strategy.

ABSTRACT

1. Introducción

Los sistemas de costos, diseñados por la contabilidad de gestión, facilitan el proceso administrativo en las etapas de planeación, control y toma de decisiones, gracias al suministro de información relacionada con la producción de forma oportuna y sistemática. La información suministrada por los sistemas de costos, tales como informes de costos de producción de diversas áreas, por líneas de productos, por actividades, procesos, entre otros, sirven para estimar la producción y sus requerimientos y, a la vez, fijar patrones de comparación para controlar. Las empresas planifican para prevenir y adaptarse a cambios externos e internos de la organización (como devaluación de la moneda, incremento de las barreras arancelarias u obsolescencia de maquinarias, entre otros), para fijarse objetivos y programas, y además para contribuir a la motivación del personal al facilitar la comunicación y la coordinación de las operaciones, actividades y tareas programadas. Para planificar a corto y a largo plazo, tradicionalmente la contabilidad hace uso de dos herramientas básicas, como lo son los presupuestos y el modelo costos-volumen-utilidad¹.

Una vez que se hayan fijado los objetivos y se pongan en práctica los programas, se debe asegurar que las actividades planificadas sean llevadas a cabo, y que los recursos sean utilizados en función de los objetivos planificados, de forma eficiente y efectiva (controlar). Esta acción demanda que los resultados sean medidos y comparados con los estándares fijados en la planeación. Los resultados son reportados mediante informes preparados por cada uno de los centros de responsabilidad de la empresa, expresados en buena

parte en indicadores; así se pueden detectar desviaciones o variaciones, hallar las causas de las mismas (investigaciones) y tomar medidas correctivas a tiempo (Ramírez, 2002).

Durante todas las fases de la toma de decisiones: análisis, selección de alternativas y puesta en práctica, la información suministrada por la contabilidad de gestión es de suprema importancia (Ramírez, 2002). Para reconocer un problema, caracterizarlo, tal como el uso excesivo de material de limpieza en mantenimiento correctivo, es necesario proponer y seleccionar alternativas, por ejemplo: reemplazo de maquinarias o mantenimiento preventivo especializado, y para poner en práctica la alternativa de solución y realizar un correcto seguimiento, se requiere información, es decir, indicadores, a fin de obtener el mayor provecho de los recursos.

2. Tipos de Información para el Control Estratégico

Un sistema de control administrativo es un medio de recolección de información para ayudar a coordinar el proceso de formulación de planes y control de decisiones en la organización. Según Horngren, Foster y Datar (2002) los tipos de información que deben estar incluidos en un saludable sistema de control administrativo son: **Financiero/Interno**, como los arrojados por la contabilidad de costos y la contabilidad financiera (nivel de ingresos, total de activos, total de costos, utilidades, e índices de rentabilidad); **Financiero/Externo**, preparados por el gerente financiero en su mayoría, tales como: valor de mercado de las acciones, tasas de interés, costo del dinero o fuentes de financiamiento alternas; **No Financiero/Interno**, por ejemplo: nivel de ventas por

¹El modelo costo-volumen-utilidad es una simulación de las variables, precio, costos y nivel de actividad, el cual analiza el comportamiento de las utilidades ante los cambios de las demás variables del modelo.

empleado, número de accidentes, tiempo de atención de clientes, ambiente y motivación laboral, o número de innovaciones; y **No Financiero/Externo**, como: nivel de satisfacción de los clientes o disminución de ventas por distribuidor. Estos dos últimos tipos de información son recopilados por todos los ejecutivos de líneas de las áreas funcionales de la cadena de valor interna de la empresa².

Las medidas de ejecución vienen a constituir un pilar importante en el proceso de gestión y racionalización de las actividades y de los procesos en las empresas, suministrando indicadores relacionados con las mejoras, así como vías que permiten cuantificar el impacto de determinados cambios (Álvarez et al, 1996).

Anteriormente, los sistemas de control descansaban sólo en la información financiera/interna, pero hoy día, de acuerdo con la estrategia planteada por la empresa, al tipo de mercado donde se desenvuelva o se pretenda posicionar, y al análisis de la cadena de valor realizado, la información que se maneja es distinta; se reconoce la importancia de otras áreas como la satisfacción laboral y de los clientes, innovaciones, preservación del ambiente, más aún cuando las organizaciones descubren y tratan de influenciar los múltiples causales de costos³ existentes en las organizaciones. Es necesario manejar y tratar de influenciar otras la

variables, para alcanzar el éxito, con el apoyo de la tecnología, la cual hace posible el procesamiento de gran cantidad de datos para la gerencia.

3. Herramientas Tradicionales de Control vs. Herramientas de Control Estratégico

En búsqueda de la eficiencia en los procesos industriales se desarrolló, desde las primeras décadas del siglo XX, el sistema de costo estándar⁴ como herramienta de control muy nutrido en indicadores financieros internos. En la actualidad dicho sistema ha entrado en desuso por las múltiples deficiencias que presenta en un ambiente de voraz competencia que afronta toda organización. Entre las limitaciones más resaltantes tenemos:

- La complejidad de los sistemas de costos estándar y el análisis de variaciones hacen que las personas de los sitios operativos se sientan frustradas, por cuanto no visualizan una conexión directa y clara entre acciones y las cifras de informes periódicas, y es difícil asignar responsabilidades individuales en cuanto a variaciones.
- En un ambiente tan dinámico y cambiante, la actualización adecuada de los estándares es un proceso difícil y costoso, por ejemplo en aquellas empresas cuyos productos finales

²Cadena de valor interna: conjunto de actividades que lleva a cabo la empresa en las diferentes áreas funcionales, las cuales abarcan desde la recepción de la materia prima hasta que el producto es utilizado por el cliente, tal como lo representó Michael S. Porter en 1985, al pasar por las actividades de investigación y desarrollo, diseño, producción, mercadotecnia, distribución y servicio al cliente.

³El costo depende de muchos factores interrelacionados de forma compleja, clasificados en **factores estructurales**: escala, experiencia, extensión, tecnología y complejidad; y **factores operacionales**: capacidad de producción, compromiso del grupo, distribución de planta, diseño del producto, lazos con los proveedores y clientes, y filosofía de calidad total.

⁴Sistema de costo que utiliza valores predeterminados basados en estudios científicos en el registro de los elementos del costos de producción, para verificar si lo incorporado a la producción ha sido utilizado eficientemente mediante la comparación entre los costos estándar asignados para un determinado nivel de producción y los costos reales incurridos.

son computadores o software, éstos deben ser tecnológicamente mejorados, es decir, las empresas enfrentan un ciclo de vida de sus productos relativamente corto.

- Los estándares algunas veces no inducen las mejoras continuas, especialmente si al fijar estándares éstos se realizan con la idea de fijar normas, sin considerar los cambios que puedan hacerse durante la marcha de las operaciones para mejorar los procesos. Los trabajadores no hacen más esfuerzos sino el de alcanzar el estándar aun cuando puedan utilizar mejor sus habilidades. Según Álvarez et al, (1996) los estándares no estimulan las mejoras en los diferentes procesos de fabricación, uno de sus objetivos es minimizar las desviaciones; el énfasis en los estándares promueve el estancamiento en vez de la mejora. Si un estándar no estimula la innovación y el cambio, puede implicar recompensa a la mediocridad y permitir manipulaciones.
- Los estándares destinados a evaluar rendimientos individuales pueden sufrir manipulaciones, a causa de la participación de los responsables de su ejecución en el proceso de determinación de los mismos. Esto surge cuando se trata de motivar al personal para alcanzar los estándares, para que participe y acepte las metas asignadas; pero implica el peligro de que el rendimiento se negocie a la baja para poder alcanzar fácilmente el estándar.
- Las variaciones suelen tener múltiples causas; la causalidad es de difícil determinación, los departamentos operativos pueden tener múltiples explicaciones sobre ciertas variaciones, por lo que es poco probable vincularlas a un problema específico con toda certeza. Por tanto, las acciones para corregir las desviaciones, no se pueden definir con certeza.

- La maximización aislada de una variación favorable para una empresa puede ir en detrimento del desempeño global de la empresa. Cuando en una empresa se tienen altos costos fijos, por ejemplo, la variación “capacidad desfavorable” es vista como negativa, los gerentes pueden incrementar la fabricación de un producto con el objeto de disminuir la variación volumen, sin que los productos elaborados posean una demanda satisfactoria y puedan venderse.
- Para Shank y Govindarajan (1998) es inadecuado el momento en el cual son calculadas las variaciones, analizadas y devueltas y / o comunicadas a los sitios de operaciones, dado que el tiempo que ello implica desactualiza la información en un entorno dinámico y cambiante.

Aun cuando los sistemas de costos tradicionales, como los sistemas de costos estándar, presentan ciertas fallas, grandes corporaciones no los han eliminado, dado que requieren de ellos para la elaboración de informes financieros externos. Sin embargo, éstos se utilizan muy poco para controlar resultados (Shank y Govindarajan, 1998). Algunas empresas utilizan sistemas híbridos, medidas móviles para controlar las mejoras continuas y los sistemas de costos estándares para valorar inventarios (Álvarez et al, 1996).

Los informes contables tradicionales proporcionan información limitada sobre el desempeño del negocio, por cuanto aportan resultados históricos o futuros, pero no informan si lo que se está haciendo se hace bien o mal, es decir, no informan sobre los factores que causan el desempeño, tampoco indican los pasos necesarios para sobrevivir y crecer en un entorno competitivo, tal es el caso de los estados financieros presupuestados, reportes de variaciones, Estado de Resultados e informes de flujo de caja, entre otros.

Los gerentes buscan información sobre factores clave para el éxito, ya que un juego no se gana sólo observando el tablero de los resultados, sino con cada uno de los movimientos durante el juego (Shank y Govindarajan, 1998), es decir, estudiando el cómo se hacen las cosas. Además las medidas de ejecución financiera pueden potenciar un excesivo énfasis en los resultados a corto plazo; según Sallenave (1995) las utilidades son un indicador engañoso pues no considera los efectos fiscales, tampoco la cantidad de fondos necesarios para generar las mismas, aun cuando algunas otras medidas financieras sí consideran estos aspectos, el desempeño global de la empresa depende de innumerables factores, por ello es recomendable fiarse también de las evaluaciones cualitativas tales como calidad de la administración, innovaciones, tasa de productividad, tasa de innovación y otras.

Dadas las limitaciones involucradas en el uso único de indicadores financieros, se hace necesario el uso de indicadores no financieros. Actualmente muchas organizaciones complementan la información interna con información externa y con información no financiera, afianzándose en el Sistema Balanceado de Indicadores (Balanced Score Card), incluyendo medidas tanto de resultados financieros, como de satisfacción al cliente, innovación, calidad, tiempo de respuesta, etc.

4. Cómo Desarrollar Sistemas de Indicadores No Financieros

Como resultado de alguna amenaza o por algún cambio del entorno (como creciente competencia, nueva localización de planta, pérdida de clientes importantes o de participación en el mercado), generalmente la gerencia concluye que los sistemas de indicadores actuales no se adaptan a sus necesidades, pues no les permite perca-

tarse de las amenazas y oportunidades, medir o hacer seguimiento de las fortalezas y debilidades; es por ello que han ideado nuevas formas de administración, medición y control de sus procesos.

Como resultado de una revisión exhaustiva realizada a reconocidos autores como Ramírez (2002), Álvarez, et al (1996), Shank y Govindarajan (1998), Mallo, Cano y Kaplan, (2000) y Player y Lacerda (2002), sobre los diversos perfiles de indicadores no financieros en la Contabilidad de Gestión y en la Gerencia Estratégica, se pueden recomendar una serie de pasos para construir un sencillo sistema de indicadores no financieros, los cuales se presentan y explican a continuación.

4.1. Definición de Factores Generadores de Valor

La empresa debe estudiar cada una de sus unidades de negocios y determinar qué factores podrían generar ventajas competitivas, de acuerdo con las estrategias perseguidas por cada una como son: cosechar, construir y mantener; es decir, según Ramírez (2002), se trata de generadores de valor para los clientes y la organización. Algunos de estos factores pueden ser: satisfacción al cliente, excelencia de fabricación, liderazgo de mercado, calidad, confiabilidad, capacidad de respuesta, liderazgo tecnológico, tasa de desperfectos, tiempo de ajuste, utilización de maquinarias, entre otros.

Estos factores indican directamente a los empleados las áreas álgidas o cruciales de las cuales depende el éxito de la organización y, a su vez, su estabilidad laboral. Por ejemplo, según Player y Lacerda (2002), para una cadena de distribuidores la información sobre las preferencias de los consumidores y sobre las características de los productos son factores que generan

valor, como consecuencia de que los consumidores son cada vez más críticos, no solamente sobre la calidad del producto sino también sobre las actividades que agregan valor, realizadas estas últimas tanto por los fabricantes como por los distribuidores.

4.2. Selección de Medidas Cuantitativas de los Factores Generadores de Valor

Muchos de estos factores son difíciles de cuantificar o de representar mediante medición, sin embargo se debe buscar ingeniosamente medidas precisas y oportunas para los mismos, ya que la mayoría de ellos se basan en consideraciones distintas a los costos. Se requiere un análisis cauteloso del comportamiento de los factores, ejemplo de estos se encuentran en el cuadro 1. Muchas de estas mediciones pueden tener un claro componente de subjetividad y distinta aplicación e interpretación, por ello Álvarez et al (1996) opina que debería existir un equilibrio entre las medidas financieras y no financieras.

4.3. Selección de la Meta de Comparación

Una vez determinadas las variables de medición se debe definir cuál es el desempeño o valor de dicha variable considerado como aceptable y asignar responsabilidades. No es conveniente fijar una norma de cumplimiento, puesto que se convertiría en un estándar con todas las desventajas indicadas, sino basarse en el último resultado real del período y observarse los cambios de la variable diaria o semanalmente representada gráficamente, según las necesidades de información de la gerencia, con el fin de ver los avances o tendencias (Shank y Govindarajan, 1998). Por lo anterior, en la contabilidad de gestión se utilizan medidas rodantes o cambiantes como medidas de eficiencia, ya que reflejan la historia reciente y no normas manipuladas, que promueven y recompensan los esfuerzos para disminuir el despilfarro y aspectos que no añaden valor al producto; el objetivo no consiste en mantener el estándar sino mejorarlo continuamente.

Cuadro 1.

Factores Generadores de Valor y sus Variables de Medición

Factores:	Variables de Medición:
Cumplimiento de entregas:	Tiempo de retraso.
Capacidad de respuesta al cliente:	Tiempo de espera en despacho. Cantidad de nuevos productos generados.
Calidad o satisfacción al cliente:	Tasa o número de devoluciones de los clientes. Tasa de garantía utilizadas. Participación en el mercado. Tiempos de respuesta al cliente. Desempeño del producto en el tiempo.
Innovación	Número de nuevas patentes. Número de lanzamiento de nuevos productos. Tiempo para llegar y ser conocido en el mercado.

Fuente: elaboración propia, con base en datos tomados de Shank y Govindarajan (1998).

Considerando que el comportamiento de los indicadores no financieros frecuentemente depende de factores externos, incontrolables en su gran mayoría, estas medidas de desempeño cualitativas pueden ser comparadas con los indicadores de otras empresas afectadas por los mismos factores, siempre que tengan las mismas características y desarrollen las mismas funciones; también pueden compararse los mismos indicadores de dos o más unidades de la misma empresa. Si esta última forma no es manejada de forma cuidadosa, puede contribuir al rompimiento de relaciones de sana competencia entre grupos, puesto que una unidad de negocios mejorará su desempeño siempre que realice su trabajo mejor que las demás o cuando el trabajo de las otras unidades sea de menor calidad que el trabajo realizado por la unidad evaluada.

4.4. Definición de la Retroalimentación, Responsabilidades e Incentivos

Los indicadores financieros favorecen la utilización de incentivos, dado que el buen desempeño de los mismos se traduce en beneficios económicos; sin embargo el establecimiento de incentivos sobre este tipo de medidas no necesariamente es el más acertado, es decir, una premiación al buen desempeño basado en indicadores financieros no induce al mejoramiento, por cuanto los mismos pueden ser producto de factores externos, como se indicó anteriormente; por ejemplo, una reducción en la rentabilidad de las ventas puede ser producto de una contracción económica que disminuye la cantidad de productos vendidos e incrementa los costos por motivos inflacionarios, otras veces un incremento de dicho indicador puede ser el resultado momentáneo de condiciones favorables e impredecibles del mercado, como el retiro de competidores o restricciones de importaciones por parte del Estado, lo

cual induce a que esta medida no sea un buen reflejo para iniciar una campaña publicitaria o para una bonificación, el comportamiento de ambos componentes de dicha medida no dependen exclusivamente del desempeño. En este caso se requiere del uso de medidas distintas que estén más cerca de la actuación y el esfuerzo del trabajador. Para evaluar el nivel de ventas, una medida que puede reflejar de forma más evidente el desempeño es el número de clientes atendidos, en lugar de la rentabilidad sobre las ventas, dado que esta última incluye un riesgo no controlable.

Cuando los indicadores no financieros están determinados sobre la base de los generadores del éxito de la organización, éstos pueden traducirse en decisiones de entrenamiento, de rediseño de procedimientos, ascensos, aumentos salariales, comisiones, primas y otros. Las medidas e incentivos más importantes serán tomadas e implementados lógicamente sobre indicadores no financieros, cuando sean buenas medidas de éxito; por ejemplo, los ascensos y aumentos salariales podrían manejarse como incentivos para factores de innovación, tales como: cantidad de nuevas patentes y cantidad de productos nuevos exitosos, y no para factores más simples como cumplimiento: tiempo de espera del despacho.

Otra forma más eficiente de diseñar medidas correctivas y crear incentivos es analizando dos indicadores a la vez, para tratar de equilibrar algunos conflictos presentes en el comportamiento de los indicadores; por ejemplo, la disminución de los tiempos de fabricación puede incrementar el número de pedidos atendidos, disminuir las fechas de entrega y el nivel de inventarios, pero puede generar un incremento del número de productos defectuosos y dañados, lo cual merma la cantidad de producción. Igualmente, si se trata de bajar costos mediante la reducción en un minuto del

tiempo que tardan en atender al cliente, esta estrategia se vuelve en el largo plazo completamente inadecuada ya que los clientes pueden sentirse insatisfechos por la poca atención prestada. En estos casos las medidas correctivas deben basarse en un análisis simultáneo entre la cantidad de productos procesados y la calidad de los mismos, o en la cantidad de clientes atendidos y la satisfacción de los mismos.

Por otra parte, utilizar indicadores no financieros como mecanismo para señalar y castigar culpables es supremamente peligroso para la administración de personal en sus diversos niveles; si la información generada por estos indicadores se emplea en contra de los trabajadores, éstos últimos recurren a la distorsión de los mismos para ganarle al sistema, por ejemplo no registrando las variables de medición de los indicadores de forma correcta (número de clientes atendidos, número de quejas, tiempo de procesamiento o de atención al cliente, cantidad de desechos y otras) como mecanismo de protección de su desempeño laboral (Horngren y Sumden, 1994). Se deben tomar medidas inteligentes para mejorar el desempeño de los indicadores, como por ejemplo entrenamiento o motivación al personal, de tal manera que el trabajador observe posibilidades de superación o mejoramiento profesional, o vea recompensada su buena conducta a través de reconocimientos privados y públicos o premiaciones monetarias, en lugar de ser castigado por haber tenido bajo o poco rendimiento.

El asignar responsabilidades por el comportamiento de estas medidas al personal de la planta o gerencia, puede realizarse a través de comités o de reuniones de personas internas de la organización, gerentes de divisiones funcionales familiarizados con el área específica; los miembros de este grupo analizan la información del sistema para

identificar las fallas y listan las posibles acciones. Luego determinan la mejor solución, se implementa y se repite el proceso.

Según Shank y Govindarajan (1998) aun cuando el avanzar o incrementar estos factores clave refuerza el éxito de las estrategias del negocio directamente, por cuanto son medidas más operativas que los costos estándar y por tanto determinan de forma más fácil la causa y la solución, las medidas no financieras también tienen sus desventajas a la hora de establecer medidas correctivas, responsabilidades e incentivos. Una de las más graves es el establecimiento de nexos certeros entre las medidas financieras y no financieras necesarias para justificar la inversión de dinero en el mejoramiento de las medidas no financieras, dado que no se está claro si los esfuerzos hechos en esa área sean compensados en las utilidades de la empresa. Por ejemplo, una empresa que persiga una estrategia de negocios como la de construir puede tomar la decisión de invertir en capacitación y motivación de su personal, y así elevar el grado de pertenencia y de identidad corporativa, para acelerar el tiempo de procesamiento y la atención a los clientes, y a su vez mantener su participación en el mercado, pero dicha inversión puede ser vista en el corto plazo como un incremento en el costo de la mano de obra y en una disminución de utilidades.

5. Los Nuevos Sistemas de Costos y los Indicadores no Financieros de Gestión

Actualmente la complejidad de los mercados, la cual se manifiesta en la voraz competencia y la exigencia de los clientes, producto a su vez de la globalización, exige que las organizaciones incrementen su efectividad y eficiencia en el uso de sus recursos; las más exitosas se han basado en la filosofía de mejoramiento continuo expresa-

da en la implantación de un sistema de costos basado en actividades (ABC), en un sistema de costos de calidad, o costos del ciclo de vida del producto (Romero, 1998), abandonando las antiguas herramientas de control como son los sistemas de costos estándar, presupuestos y el modelo de costo-volumen-utilidad. Para informar sobre las actividades realizadas y el esfuerzo necesario para la realización de las mismas cada vez es mayor el número de empresas que diseñan un ABC, la información generada por este sistema es considerada relevante e indispensable para el mejoramiento continuo. El uso del ABC no sólo se limita a calcular el costos de las actividades sino a identificar las estrategias para lograr una mejora, esta identificación se consigue gracias a la existencia de indicadores no financieros dentro de su funcionamiento. Según el ABC la cantidad de esfuerzo o trabajo determina el nivel de costos, la variable que intenta medir esta cantidad se le llama inductor o impulsor de actividad. Este impulsor es la variable que cuantifica el número de realizaciones de las distintas actividades necesarias para fabricar un producto y representa el factor por el cual los costos de un proceso varían directamente. Por ejemplo, número de pruebas, número de pedidos realizados, cantidad de botellas empaquetadas, y otras. Esta unidad de medida es un indicador no financiero que afecta los costos de las actividades porque de la cantidad de las mismas depende el esfuerzo realizado, el tiempo y en fin todos los recursos utilizados.

En el ABC existe otro término que se presenta como un indicador no financiero, como es el inductor o impulsor de costos, definido como el

elemento del que depende el consumo de costos por parte de las actividades, ya que determina la cantidad o volumen de actividades realizadas; por ejemplo, la distancia del espacio físico es un perfecto impulsor de costos, que permite conocer la cantidad de actividades de traslados a realizar dentro de la empresa. La concepción del impulsor de costos surge del análisis de la ejecución o razón de las actividades donde suelen buscarse las causas, las cuales se manifiestan como inductores de costos que determinan el surgimiento y/o volumen de actividades (Morillo, 2003). Para Kaplan y Cooper (1999) el impulsor de costos ayuda a explicar la cantidad de recursos y a su vez la de costos necesarios para llevar a cabo cada actividad; además sostienen que tanto el impulsor de costos como los de actividad pueden ser clasificados como inductores de transacción⁵ y como inductores de duración⁶.

Los indicadores no financieros utilizados por el ABC son los impulsores de costos y de actividades, con los mismos se pueden analizar las actividades en detalle; éstos no solamente permiten la aplicación de recursos a las actividades y un buen costeo de cada objeto de costos (producto, cliente, proyecto y otros), sino que la correcta identificación y recolección periódica de tales impulsores representan oportunidades para reducir costos y mejorar la calidad de los procesos; medir detalladamente la actuación para hacer mejoras continuas, pues éstos reflejan la eficiencia con que se realizan las actividades de toda la cadena de valor de la empresa.

Los indicadores no financieros también se encuentran presentes en los sistemas de costos,

⁵ Cuantifica la realización de las actividades como el número de ajustes, recibos y productos (Kaplan y Cooper, 1999).

⁶ "... representan la cantidad de tiempo necesaria para realizar una actividad... incluyen horas de ajuste, horas de inspección y horas de mano de obra directa" (Kaplan y Cooper, 1999, p. 119).

de calidad, diseñados a partir de la obsolescencia de los sistemas de costeo tradicionales y por la necesidad de las organizaciones de conocer el costo de calidad o la falta de la misma. Cuando una organización requiere elevar los niveles de calidad de los productos y servicios ofrecidos, y conseguir la excelencia en todas sus dimensiones es recomendable implantar un sistema de costos de calidad para cuantificar los costos de cumplimiento y no cumplimiento. En estos sistemas se seleccionan los conceptos a medir asociados a la calidad, tales como: cuentas incobrables, intereses moratorios, falta de pedidos, evaluación de proveedores y otros; también se define la recolección periódica de dichos conceptos en cada una de las áreas con su respectivo parámetro de medición, como horas, toneladas, porción de descuento, entre otros; estos datos son valorados en unidades monetarias, para elaborar reportes de calidad donde se muestran los costos asociados a ésta en sus diversas categorías: costos de falla internas y externas, costos de prevención y de pruebas (Morillo, 2002). Los indicadores no financieros son utilizados en los sistemas de costos de calidad exactamente cuando se tratan de cuantificar los costos de falla⁷ y los intangibles⁸, por ejemplo: ventas perdidas, clientes insatisfechos, desmotivación de empleados y otros, por cuanto son precisamente los conceptos de difícil medición financiera.

Es decir, los sistemas de costos de calidad sugieren a los gerentes que los informes de costos ya no deben estar basados únicamente en función de la cantidad de unidades procesadas, o del costo unitario, sino también registrar y acumular un

importante número de variables sobre la calidad organizacional, reflejadas a su vez en el número de unidades reprocesadas, en la naturaleza de daños a la producción, las causas por las cuales se ocasionan daños o defectos a las unidades producidas (indicadores de costos de fallas internas), número, naturaleza y gravedad de quejas de los clientes, causas de la insatisfacción de clientes o usuarios del servicio, costos de garantías otorgadas, cantidad de desechos generados, número de trabajadores lesionados, accidentes laborales registrados, rotaciones o nivel de ausentismo laboral; algunas de estas medidas pueden ser llevadas a cabo con la ingeniosa selección de variables de medición, con miras a mejorar la calidad tanto del producto como de cada uno de los procesos. Un ejemplo de ello lo desarrolla la Compañía Anónima Nacional de Teléfonos de Venezuela (Cantv), la cual realiza encuestas telefónicas con el fin de conocer lo que es más importante del servicio para sus clientes, determinar si están satisfechos con los servicios actuales y, a su vez, promocionar sus nuevas modalidades y tipos de servicio. Con dichas encuestas no solamente se captan nuevas quejas para compararlas con las ya registradas (para alertar a la empresa y tomar rápidas acciones y solventar la situación), sino que se suministra información que puede ser utilizada para evaluar los servicios prestados (variables de medición).

6. Indicadores de Gestión y el Posicionamiento Estratégico

El posicionamiento estratégico consiste, como su nombre lo dice, en la posición de una empresa o

⁷Costos de fallas: costos ocasionados por la no conformidad o mala calidad, incurridos por errores o fallas cometidos.

⁸Costos intangibles: "... son los que no suelen registrarse, y se han de calcular con criterios subjetivos" (Álvarez, et al, 1996, p. 289).

unidad de negocios en el mercado, con sus estrategias y sus fuerzas competitivas.

La Gerencia Estratégica de Costos (GEC) está referida a la forma en la cual es utilizado el análisis de costos según la manera como compita la empresa (costos o diferenciación), lo cual requiere de enfoques e informes distintos. En este sentido, la GEC es vista como un sistema de control y de información que permite supervisar o seguirle la pista a los costos desde distintos ángulos, es decir, desde la investigación y el desarrollo, la producción y el marketing. Por ejemplo, en una empresa cuyo énfasis básico sea liderazgo en costos, la importancia del costeo de la calidad de su producto o un análisis de los costos de la competencia es de mayor valor que para la empresa que compite con diferenciación de sus productos, para ésta última es prioritario el análisis de los costos de marketing o la productividad del área de investigación y desarrollo.

Los controles deberían adaptarse a los requerimientos de las estrategias específicas, puesto que para ejecutar eficientemente una estrategia se requiere de tareas distintas, así como observar distintos factores clave para el éxito; igualmente según Shank y Govindarajan (1998) éstos implican diversos niveles de incertidumbre.

La estrategia se define como un proceso por el cual los gerentes evalúan las oportunidades

externas, las fortalezas, debilidades y amenazas, a fin de fijar la misión o posicionamiento de la unidad de negocios⁹ y las formas de alcanzar dicha misión.

Existen tres misiones que puede adoptar una unidad de negocios¹⁰ como son: **Construir**, la cual involucra la meta de incrementar la participación en un mercado de gran crecimiento, sacrificando el flujo de caja, las ganancias de corto plazo y el efectivo producto de sus operaciones corrientes; en dicha misión se deben hacer grandes inversiones de capital. También existe la misión **Mantener**, con la cual se pretende conservar la participación en un mercado de alto crecimiento, siendo los flujos de cajas provenientes de sus actividades más o menos iguales a los egresos necesarios para mantener la posición. Por último está la misión **Cosechar**, la cual intenta maximizar las ganancias en el corto plazo y los flujos de caja, explotando un mercado donde tiene una alta participación pero con un nivel de crecimiento bajo; los negocios que busca esta estrategia son grandes proveedores de flujo de efectivo.

El modo como se alcanzarán las metas, o las formas genéricas de desarrollar ventajas competitivas, es decir, de alcanzar la posición como competidor en un mercado, incluye la estrategia de **Bajo Costo**¹¹ y la estrategia de **Diferenciación**¹².

Si se considera que existen distintas misiones

⁹ Misión: formulación de un propósito duradero que distingue a la empresa de otras por identificar el alcance de las operaciones en cuanto a mercado y producto. Revela el concepto de una organización, su producto o servicio principal y las necesidades que se pretenden satisfacer.

¹⁰ Unidad de Negocios: Unidad que tiene misión y objetivos distintos que pueden ser planeados independientemente de los demás negocios de la compañía, pueden ser una línea de productos, una marca o un producto.

¹¹ Estrategia que incluye la Minimización de los costos mediante la oferta de productos con una calidad similar a los competidores, para lograr cosechar, construir o mantenerse. Esto puede lograrse mediante la identificación y control de causales de costos.

¹² Estrategia que comprende la creación o presentación de un producto o servicio que el cliente perciba como exclusivo, a cambio de un valor similar a los ofrecidos por los competidores.

de negocios y diversas formas de competir, se puede inferir que los indicadores no financieros se adaptan más a las estrategias de diferenciación y a las misiones de construcción. No obstante, por el contrario, los sistemas utilizados para controlar las unidades de negocio que persiguen la cosecha suelen ser más cuantitativos, es decir, nutridos en indicadores financieros. Todo esto obedece al nivel de incertidumbre presente en cada uno de los escenarios. Por ejemplo, las unidades de negocio que persiguen la cosecha son negocios que experimentan mercados estables, con productos, tecnologías, competidores y clientes conocidos, que no ofrecen grandes oportunidades de inversión; por ello, un análisis de flujo de caja descontado puede ser usado con confianza, dado que la tasa de ganancias requerida para cosechar debe ser alta, lo cual debe ser informado claramente al gerente para que se motive a continuar trabajando bajo una estrategia de cosecha en esa unidad de negocios o buscar rendimientos más altos (Shank y Govinradajan, 1998).

En cambio la misión de construcción tiende a producir mayor incertidumbre dado que uno de sus objetivos es incrementar la participación en el mercado lo cual está sujeto a las acciones de organizaciones externas, como actos impredecibles de la competencia; cuanto más dependencia externa exista, más incertidumbre se producirá. Por ejemplo, más inversión de capital involucra mayor dependencia hacia el mercado de capitales, un aumento de la capacidad implica dependencia a los abastecimientos de materia prima y de tecnología, un aumento de la participación en el mercado conlleva a mayor dependencia hacia las acciones de clientes y competidores. También la incertidumbre proviene de que la misión de construcción se realiza en mercados de constante evolución y crecimiento, por nuevas tecnologías o productos, nuevos clientes o canales de distribu-

ción, entre otros, y la experiencia de los gerentes es probable que sea menor que la de otros gerentes en mercados establecidos. Otro aspecto de donde procede la incertidumbre para la misión de construir es de la etapa en el ciclo de vida de los productos, generalmente se intenta cosechar con productos maduros, mientras que la estrategia de construir se realiza con productos en crecimiento o en la etapa de crecimiento de procesos de fabricación, donde las relaciones con los proveedores, canales de distribución, número de competidores, demanda del mercado; cambia rápidamente y son más voraces e impredecibles.

Según Shank y Govindarajan (1998) en un ambiente incierto el resultado de las acciones de los gerentes no dependen únicamente de las acciones de los gerentes, sino de las acciones de organizaciones o fuerzas externas; en este caso el comportamiento de los indicadores financieros no reflejan únicamente los procesos llevados a cabo por los gerentes sino los resultados de múltiples factores (los indicadores financieros del presupuesto no muestran el verdadero desempeño gerencial). A mayor incertidumbre, mayor dificultad para fijar metas satisfactorias. La incertidumbre limita las habilidades del gerente para planificar o tomar decisiones. Si las predicciones tienen altas probabilidades de ser incorrectas, mayor es la dificultad para evaluar el desempeño.

Dada la incertidumbre presente en una unidad de negocios que pretenda seguir una misión de construcción, los análisis financieros de esos proyectos pueden ser poco confiables, las posibilidades de obtener los beneficios y posiciones proyectadas suelen ser muy volátiles. Para estos proyectos es más interesante la información cualitativa expresada a través de indicadores no financieros.

Por el contrario, como las unidades de cosecha tienden a enfrentar menos incertidumbre, se

confía o se facilita el uso de los presupuestos como mecanismo de planificación y control. Es decir, en las unidades de cosecha, una vez fijados los resultados financieros, la evaluación depende del conocimiento causa-efecto o de los resultados y de las acciones gerenciales realizadas, dado que existe un mejor conocimiento de las relaciones causa-efecto en condiciones de certeza que en incertidumbre; el uso de presupuesto se constituye como una mejor herramienta para las unidades de cosecha que para las de construcción.

En definitiva, el desempeño de las unidades de cosecha se puede estimar en función del cumplimiento y las desviaciones del presupuesto, mientras que las de construcción se evalúan en función de los objetivos alcanzados porque el presupuesto fue establecido con mucha incertidumbre. Las unidades de negocio que pretenden mantenerse, pueden ser evaluadas en un 50% en función de los objetivos alcanzados y otro 50% en función del presupuesto.

El mismo razonamiento prevalece en torno a las diversas formas de alcanzar las misiones mencionadas anteriormente; la estrategia de diferenciación conlleva a un alto nivel de incertidumbre por las siguientes razones:

- La innovación de productos es más frecuente y básica para la unidad de negocios diferenciadora que para la que busca reducir costos, lo cual conduce a elevar el grado de incertidumbre, porque trabaja con productos que no han sido probados por el mercado, con otros canales de distribución, dirigidos a otro tipo de consumidores, con otras materias primas, otros abastecedores, etc.
- Igualmente la amplitud de las líneas de productos es más alta que en las unidades que trabajan en reducir costos, éstas últimas se esfuerzan en minimizar las existencias de inventarios, en realizar trabajos especializados

y repetitivos con mínimo esfuerzo y diversificación de trabajos. La variedad de productos elaborados conlleva a alta complejidad en sus operaciones y, por ende, a mayor riesgo.

- Por otra parte, la demanda de los productos de las unidades diferenciadoras es más difícil de predecir que la de unidades de bajos costos, puesto que el éxito depende del bajo precio y no de características especiales diferenciadoras. La demanda de los productos diferenciados depende de la percepción del cliente sobre las ventajas de usar el producto frente a los de la competencia y que su precio realmente compense el sacrificio o costo del mismo, sólo así se desarrolla lealtad en los clientes, la cual depende también de las acciones del competidor.

Como las características de incertidumbre son las mismas, los sistemas de control tienen características similares a las descritas para las unidades de negocios que pretenden cosechar y construir, es decir, en una empresa que persigue una estrategia de diferenciación, el control se basa en indicadores no financieros, por ejemplo los gerentes serán evaluados sobre la base de la calidad de sus interacciones con los clientes (base subjetiva), mientras que la empresa que siga una estrategia de bajo costo debe llevar severos controles financieros y sus gerentes pueden ser evaluados en función del cumplimiento de los presupuestos (Cuadro 2).

Cuadro 2.
Factores Generadores de Valor y sus Variables de Medición

Misión del Negocio:	Tipo de Indicador
Cosecha	Financiero
Construcción	No Financiero
Ventaja Competitiva:	
Bajo Costo	Financiero
Diferenciación	No Financiero

Fuente: Elaboración propia

Aun cuando se ha sugerido el uso de indicadores financieros cuando una empresa sigue una estrategia de bajo costo o tenga como misión de negocios la cosecha, para estas empresas también es recomendable el uso de indicadores no financieros. Por ejemplo, siempre se ha hecho énfasis en que si las medidas de reducción de costos son realizadas de manera rápida y arbitraria éstas se convierten en simples recortes en detrimento de la calidad de procesos y productos, que a su vez obstaculizan la misión del negocio, como la construcción, cosecha o mantenimiento. Una forma de atenuar esta tendencia es a través del estudio detallado de los indicadores no financieros, tales como la tasa de devoluciones de clientes, el número de reclamos, la tasa de servicio prestado por área geográfica, el número de clientes atendidos o tiempo de traslados: que le reporten a los gerentes responsables de las decisiones de reducción de costos los efectos inmediatos de las mismas, en el mismo momento en que se suscitan las acciones, tareas, trabajos y actividades, y tal vez antes de que incidan o se reflejen en los indicadores financieros, tales como rentabilidad operativa, rentabilidad financiera, rotación de inventarios, índices de liquidez, utilidades por acción y otros.

7. Consideraciones Finales

Antes de finalizar, es necesario hacer algunas reflexiones sobre el uso de indicadores no financieros como herramienta de control estratégico. En primer lugar, la explicación de los indicadores financieros dependen de factores ampliamente explicados y conocidos gracias al aporte de la administración financiera. La rentabilidad de las ventas, por ejemplo, depende en parte del incremento del precio de venta y de la disminución de costos que haya experimentado la empresa, sin

embargo, la explicación del comportamiento de estas variables se da a través de indicadores no financieros, por cuanto es el resultado del desempeño de las actividades realizadas.

En segundo lugar, es importante señalar que un grupo de indicadores no financieros, seleccionados a partir de los factores clave de éxito de una empresa en particular de acuerdo con su posicionamiento, facilita la toma de decisiones operacionales y estratégicas; sin embargo, este sistema de indicadores no debe ser muy complicado, ya que una complejidad elevada no significa que es mejor; por el contrario, un conjunto de indicadores deberá ser tan simple como sea posible para el alcance de las metas y para hacer posible la mejora continua, dado que la sencillez se traduce en un requisito imprescindible para su correcta interpretación y utilización, así como para el mantenimiento y actualización de las medidas.

Por último, es pertinente advertir que el uso de indicadores no financieros puede encontrarse en algunos casos con resistencia del grupo, puesto que en muchas circunstancias es difícil establecer un nexo estrecho entre los indicadores no financieros y los resultados económicos de la empresa (utilidad del ejercicio, utilidad por acción, nuevas inversiones, incrementos salariales y otras), razón por la cual se debe luchar por obtener el compromiso del grupo en el diseño y mantenimiento del mismo; para esto último se debe comunicar a los miembros de la organización los objetivos de dichos indicadores, hacerlos partícipes de los mismos, solicitarles su opinión a la hora de seleccionar, recolectar y analizar. Es necesario asegurarse que los empleados de cualquier nivel no malinterpreten la existencia de los indicadores, que son reflejo de gran parte de su labor cotidiana, pues mucho de éstos pueden ser comprometedores en algunas circunstancias si no son utilizados correctamente; por ello se debe hacer notar que el

estudio de dichos indicadores es para la mejora continua, hacia la eficiencia y eficacia organizacional, en beneficio de todos sus miembros, tanto de los trabajadores como de los propietarios, mediante la estabilidad laboral, las remuneraciones o utilidades elevadas, mejores ambientes de trabajo y oportunidades de capacitación y desarrollo profesional. Una clara comunicación reforzará la aceptación, la comprensión e interpretación de este sistema de información, solidificando dichas bases para su futuro uso y mejoramiento.

Referencias Bibliográficas

- Álvarez et al, (1996). **Contabilidad de Gestión Avanzada**. McGrawHill. México.
- Hornngren, Ch. y Sumden, G. (1994) **Contabilidad Administrativa**. Prentice Hall. Novena Edición. México.
- Hornngren, Ch, Foster, G. y Datar, S. (2002). **Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial**. Prentice Hall, México.
- Kaplan y Cooper. (1999). **Coste y Efecto**. Editorial Gestión 2000. Segunda Edición. Colombia
- Mallo, C., Cano, M. y Kaplan, R. (2000). **Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión**. Prentice Hall. España.
- Morillo, M. (2003). Factores Determinantes del Nivel de Costos en las Pymes. **Revista Visión Gerencial** del CIDE, Año 2, N° 2. Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 20 27.
- Morillo, M. (2002). Diseño de Sistemas de Costeo: Fundamentos teóricos. **Revista Actualidad Contable**, Vol. 5, N° 5. Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 57 69.
- Player, Steve y R. Lacerda. (2002) **Gerencia Basada en Actividades**. McGraw Hill. Colombia.
- Ramírez, D. (2002). **Contabilidad Administrativa**. Sexta edición. McGrawHill. México.
- Romero, A. (1998). **La Contabilidad Gerencial y Los nuevos Métodos de Costeo**. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.
- Sallenave, J. (1995). **Gerencia y Planificación Estratégica**. Grupo Editorial Norma. Colombia.
- Shank y Govindarajan (1998). **Gerencia Estrategia de Costos. La nueva herramienta para desarrollar ventajas competitivas**. Editorial Norma. Colombia.

El Neoinstitucionalismo como Unidad de Análisis Multidisciplinario

Pérez Pérez, Gabriel
Valencia E., Laura

Gabriel Pérez Pérez

Maestro en Sociología de Trabajo de la Universidad Autónoma Metropolitana. Profesor Investigador de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México. Candidato a Doctor en Filosofía por la Universidad Complutense de Madrid.
gabriel_perezp@hotmail.com

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

Laura Valencia Escamilla

Profesora Investigadora de la UAM - Xochimilco, en la Licenciatura de Política y Gestión Social. Doctora en Ciencia Política por la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, sede México.

lvael@aol.com

En este artículo se desarrolla el tema del neoinstitucionalismo como unidad de análisis multidisciplinario. En primer lugar se identifica lo que en la actualidad se denomina neoinstitucionalismo, luego se establecen las diferencias entre éste y el viejo institucionalismo. Asimismo, se enuncian las principales corrientes disciplinarias que hoy día se ubican dentro del enfoque neoinstitucional, tal es el caso de la corriente histórica, sociológica, económica y politológica.

Palabras clave: Neoinstitucionalismo, historia, sociología, economía, ciencia política.

RESUMEN

This paper studies the neoinstitutionalism issue as a multidisciplinary analyses for the social science. First, we describe the term, then we distinguish between old and new institutionalism. At the same time, we enounce the disciplines ubicated into the neoinstitutionalism, such as history, sociology, economics and politics.

Key words: Neoinstitutionalism, history, sociology, economics, political science.

ABSTRACT

1. El Neoinstitucionalismo

En la teoría social contemporánea se observa un resurgimiento de la preocupación por las instituciones en los últimos años, resurgimiento que desde la obra de March y Olsen (1997) se identifica como neoinstitucionalismo. Esta referencia al neo institucionalismo, remite por su parte, a dos cuestiones: la primera es la que trata de buscar cuáles son sus características básicas, y cuáles son sus bases teóricas; la segunda trata de establecer cuáles son las diferencias entre el viejo y el nuevo institucionalismo.

La renovada preocupación por las instituciones, que atraviesa a la ciencia política, la sociología, los estudios organizacionales, la historia y la economía, se enfoca fundamentalmente en la incidencia que éstas tienen sobre los resultados sociales y políticos (Hall y Taylor, 1996).

Siguiendo a Goodin (1996) pueden considerarse como denominador común de esta perspectiva los siguientes puntos:

- 1- Los agentes individuales y los grupos persiguen sus proyectos en un contexto constreñido colectivamente.
- 2- Esos constreñimientos toman la forma de instituciones, patrones organizados de normas y roles socialmente construidos, y conductas socialmente prescritas, los cuales son creados y recreados continuamente.
- 3- Dichos constreñimientos son en algunos aspectos ventajosos para los individuos y grupos en la persecución de sus proyectos particulares.
- 4- Los mismos factores contextuales que constriñen las acciones de los individuos y los grupos también moldean sus deseos, preferencias y motivos.
- 5- Esos constreñimientos, normalmente tienen raíces históricas, residuos de acciones y decisiones pasadas.
- 6- Los constreñimientos preservan, representan, e imparten diferentes recursos de poder a diferentes individuos y grupos.

- 7- Las acciones individuales y grupales, contextualmente constreñidas y socialmente moldeadas, son el motor que conduce la vida social. (Goodin, 1996, pp. 19-20).

Teóricamente el denominado neoinstitucionalismo debe situarse como una reacción frente a las perspectivas conductistas, como estructuralistas en las ciencias sociales (Powell y Di Maggio, 1999; Goodin, 1996). De acuerdo con estos desarrollos teóricos, los resultados sociales eran, o bien producto de los resultados de las conductas individuales, o bien eran reflejo de determinaciones estructurales. En otras palabras, fue una reacción a considerar al sujeto en un extremo como un actor autónomo y todo poderoso, mientras en el otro como absolutamente sujetado por estructuras que marcan sus posibilidades de acción.

La perspectiva que aquí nos ocupa intenta demostrar la necesidad de combinar la agencia (como la capacidad de los individuos de cambiar la estructura) y la estructura misma para explicar los resultados sociales (incluyendo a los estrictamente sociales, los políticos y los económicos). No obstante, en este acuerdo entre los diferentes enfoques institucionalistas, como se verá en el apartado siguiente, pueden distinguirse matices, por ejemplo entre el énfasis puesto en las orientaciones basadas en la teoría de la elección racional, donde la agencia es determinante y las posiciones emparentadas con el institucionalismo en sociología que enfatizan los constreñimientos de los agentes por parte de las instituciones (posición social, socialización, etc.).

Por otra parte, paralela a esta discusión, se desarrolla la disputa entre comunitaristas y liberales. Mientras los liberales priorizan los modelos iluministas de agencia humana (los individuos son racionales, libre pensadores, universalistas, etc.), los comunitaristas, enfatizan el entramado de relaciones sociales en que dichos individuos están insertos (los procesos de socialización, las tradiciones de las que son parte, etc.).

No obstante, también en la discusión teórica se observa una flexibilización de las posiciones típicas: los liberales reconocen los constreñimientos sociales a las conductas, mientras que los comunitaristas dan cuenta de los márgenes de libertad de los actores más allá de su enraizamiento en relaciones sociales. Utilizando la terminología de Granovetter (1985), podría plantearse que el liberalismo comenzó a relajar su posición subsocializada, mientras que los comunitaristas lo hicieron con su posición sobresocializada.

Es justamente este intento de síntesis una de las características distintivas entre el nuevo y el viejo institucionalismo. Claramente se identifica el viejo institucionalismo como una vertiente de análisis en las distintas disciplinas que ponía la mira en las instituciones olvidando a los actores. En términos de la tensión entre agencia y estructura se puede decir que el viejo institucionalismo da cuenta de estructuras sin actores.

Probablemente, más allá de estas cuestiones comunes generales, existen múltiples diferencias entre los distintos enfoques neoinstitucionalistas, que adquieren características distintivas de acuerdo con las diferentes disciplinas en las que se utiliza el enfoque. En este sentido, el neoinstitu-

cionalismo se constituye en una unidad de análisis multidisciplinario que ubicada en el intento de combinar acción y estructura en el análisis de los resultados sociales, presenta diferencias significativas en su aplicación, diferencias relacionadas estrechamente con los recorridos de las disciplinas que la aplican.

Es por ello que podemos pensar que en el neoinstitucionalismo como unidad de análisis multidisciplinario, convergen diferentes enfoques que tratan de dar cuenta de su definición de instituciones, de actores, de la relación entre instituciones y actores, y de las explicaciones del cambio y la persistencia de las instituciones.

2. El Neoinstitucionalismo y los Diversos Enfoques Disciplinarios

A los efectos de dar cuenta de las particularidades del neoinstitucionalismo, hemos desarrollado el siguiente cuadro, desde un punto de vista multidisciplinario, en donde se hace una comparación entre el viejo y el nuevo institucionalismo, además de destacar sus características distintivas:

DISCIPLINA	DISCUSIÓN
------------	-----------

Historia

Viejo Institucionalismo: historia de las instituciones sociales, políticas y económicas.

Esta visión privilegió la historia de las instituciones políticas, la cual se tornó en historia social a su vez que se tornaba en historia de la vida diaria.

Neo Institucionalismo: crítica al estructural-funcionalismo en historia. Combina un enfoque amplio con uno estrecho, el análisis de las grandes instituciones sociales (familia, Iglesia, empresa, etc.) con el análisis de agencias estatales en forma estrecha. Los trabajos de Evans, Rueschemeyer y Skoopol (1979); Steinmo, Thelen y Longstreth (1992), y Skoopol (1992) son buenos ejemplos de ellos.

Característica distintiva: Quizás la cuestión distintiva de esta perspectiva es agregar la dimensión temporal al análisis, cómo el pasado incide en el presente y en el futuro.

Abordaje: si bien analizan las instituciones sociales, su principal preocupación es la historia de instituciones particulares en una particular coyuntura histórica.

Sociología

Viejo Institucionalismo: la sociología en sus principales corrientes teóricas tradicionalmente tuvo como principal objeto el análisis de las instituciones. No obstante, sobre todo en las versiones durkheimniana y marxista, se observa una preeminencia de las estructuras en la configuración de las conductas individuales.

Neo Institucionalismo: se retoma la preocupación de los clásicos, de la influencia de las instituciones en la constrictión de las conductas, pero desde otros supuestos normativos. Frente a las posiciones conservadoras del viejo institucionalismo que tienden a asociar estructuras e instituciones con su función para la estabilidad social, el nuevo institucionalismo aquí presenta posiciones diversas:

1- Una más radicalmente estructuralista relacionada con las teorías de la estructuración (Giddens, 1995; Lukes, 1974)

2- Otra que reconoce la autonomía de los actores, pero entramada en relaciones sociales intermedias entre el actor y las macroestructuras. El rol de la familia, la sociedad civil, las relaciones obrero-patronales y los enfoques de redes son ejemplo de ello (Granovetter, 1985; Berger y Luckman, 1986, Putnam (1993); Cohen y Arato (1992); Okin, (1989); Pateman, (1989).

Característica Distintiva: la característica principal es la preocupación por “el colectivo”. El viejo institucionalismo se preocupó por ver cómo las entidades colectivas crearon instituciones que moldean las conductas, el nuevo en cambio se preocupa por la forma en que los actores enraizados en dichas estructuras moldean sus creencias y preferencias.

Economía

Viejo Institucionalismo: está basado principalmente en el paradigma neoclásico, en la economía de actores egoístas, racionales, en síntesis maximizadores.

Los principales antecedentes del institucionalismo en la economía daban cuenta de la manera en que instituciones como los derechos de propiedad modelan la vida económica. De esta manera tiraban por tierra el ideal de los mercados libres, demostrando que en realidad éstos están dominados por grupos que tienen el poder de moldear los resultados del mercado.

Neo Institucionalismo: hay un resurgimiento del interés por las instituciones económicas. Los casos de North (1995) y Williamson (1989) quizás son los más representativos.

Se esfuerzan en demostrar que el funcionamiento del ideal del mercado libre depende de arreglos institucionales que lo hacen posible. Las instituciones reducen los costos de transacción porque hacen a las conductas de los otros predecibles. Asumen (a diferencia de la perspectiva neoclásica) que el pasado influye sobre el presente (“path dependence”).

Característica distintiva: la preocupación por las condiciones de la elección individual y social.

Ciencia Política

Viejo Institucionalismo: está representado por los estudios tradicionales sobre gobierno y Estado, que veían a la administración pública desde un enfoque normativo en donde los miembros de las instituciones públicas se caracterizan por la neutralidad de sus acciones.

Neo Institucionalismo: procura explicar que las decisiones individuales (desde una perspectiva conductista o de “rational choice”) no pueden ser explicadas sin la referencia al marco institucional más amplio en que ellas están insertas.

Característica distintiva: es la preocupación por el poder, por la capacidad de una persona o grupo de controlar las acciones de los otros. Las instituciones juegan un rol determinante en esta tarea: hacen las cosas más fáciles para algunos y más difíciles para otros.

Entre los principales representantes se encuentran: Shepsle (1989), Weingast (1996), Pzeworsky (1995), Elster (1999), Evans (1995), Linz (1994), Knight (1992); Ostrom (1990).

El cuadro de arriba por su esquematización puede dejar algunos aspectos a considerar para cada disciplina, pero, como podemos ver, el neoinstitucionalismo presenta diferentes niveles de análisis de acuerdo con el campo disciplinario en el cual se mueve. Pasemos ahora a tratar cada una de estos enfoques disciplinarios con mayor detenimiento, tratando de profundizar en la reflexión sobre el neoinstitucionalismo.

3. Neoinstitucionalismo Histórico

Surge entre las décadas de los años sesenta y setenta en Estados Unidos, como forma de oposición al conductismo y al estructural funcionalismo. Sin embargo toma de cada uno de ellos elementos que sintetizará en la aproximación propuesta. Los principales antecedentes en su formación son el pluralismo y el neomarxismo.

Tal como proponen Evans et al (1979) y Krasner (1980) el institucionalismo histórico se caracteriza por su énfasis en el Estado como complejo de instituciones que puede estructurar el carácter y los productos de los grupos en conflicto.

Definen instituciones como: procedimientos formales e informales, normas, rutinas, y convenciones enraizadas en la estructura organizacional del Estado o la economía política. Las principales características de esta orientación son: 1) tiende a conceptualizar la relación entre instituciones y conducta individual en términos amplios, 2) enfatiza las asimetrías de poder asociadas con la operación y el desarrollo de las instituciones y, 3) tiende a enfatizar el “path dependence” y las consecuencias no intencionales en el desarrollo institucional.

Dentro del enfoque cultural, los principales exponentes son March y Olsen (1997), destacando los aspectos históricos de la institución y la cultura de la sociedad donde se encuentra. Sin embargo predomina en este enfoque una posición ecléctica, tal como muestran los trabajos de Immergut (1992) sobre las diferencias nacionales en las reformas a los sistemas de salud, las que se explican por la buena voluntad de los grupos de profesionales de acordar con quienes realizar la reforma, que relaciona con la estructura institucional del sistema político y sus posibilidades de

apelar a la legislatura. Asimismo, el trabajo de Hattam Hattam (1993) sobre las diferencias institucionales en la organización de la fuerza de trabajo, trata de articular la importancia del poder del Estado como organizador de instituciones laborales en un contexto cultural e histórico determinado, en este caso en los Estados Unidos.

4. Neoinstitucionalismo Económico

Los neoinstitucionalistas económicos están preocupados por las reglas y el sistema de gobierno que regula o administra los intercambios económicos. Este sistema se concreta en muchos niveles, incluyendo las estructuras que gobiernan una economía entera y aquellas que controlan una industria específica, así como estructuras administrativas de organizaciones individuales. Estudiar la emergencia y el cambio de economías enteras ha sido el interés inicial de los economistas históricos como North. Sin embargo, el trabajo que propiamente es reconocido como institucionalismo económico se ha centrado en la estructura de las firmas.

El pionero de esta vertiente teórica fue Ronald Coase (1988), quien se preguntaba por qué algunos intercambios son llevados dentro de la firma más que por mecanismos de mercado, por mecanismos jerárquicos que evitaban las leyes del precio en el mercado. Coase sugirió que la razón es un costo que utiliza el mecanismo del mercado, lo que denomina costos de la negociación, y concluir un contrato separado por cada transacción de intercambio que se realizara en el mercado. En ese sentido, es por esos “costos de transacción” que la firma surge. Estas palabras fueron repetidamente citadas pero poco usadas hasta que a mediados de los setenta del siglo pasado, Oliver Williamson (1989) propuso que los costos

de transacción se incrementaban en función de dos pares de condiciones: cuando los individuos racionales, pero limitados, son confrontados a un contexto altamente complejo e incierto y cuando el oportunismo individual, en el cual es siempre factible hacer trampa, es acompañado por la ausencia de otras alternativas para intercambiar. Bajo tales condiciones, el intercambio se dará fuera del mercado y producido dentro de un contexto organizacional, o si se da dentro de una organización, estimula el desarrollo de controles más elaborados. Los nuevos institucionalistas económicos entonces se centran principalmente en la pregunta microanalítica sobre la eficacia comparativa con formas alternativas de gobierno mercado, jerarquías e híbridos- que puedan economizar los costos de transacción.

Para algunos importantes teóricos como Hall y Taylor (1996). La base del neoinstitucionalismo económico se relaciona con el “rational choice”, además de tomar en cuenta muchas de las herramientas del análisis de la nueva economía de las organizaciones que encuentra en North (1995), Coase (1988) y Williamson (1989). Surge como respuesta al dilema de la producción de equilibrios estables en las interacciones de individuos autointeresados.

5. Neoinstitucionalismo Sociológico

Un autor temprano de esta corriente fue Silverman, quien propuso una visión fenomenológica de las organizaciones en la cual centraba su atención en los significados del sistema y en las formas por las cuales se construyen y reconstruyen en la acción social. Utilizando la visión de Durkheim, Silverman argumenta que el sentido opera no solo en las mentes de los individuos sino en los hechos sociales objetivos que residen en las

instituciones. Así, el entorno institucional de las organizaciones debe ser conceptualizado no sólo como una “bodega” de recursos sino como una fuente de significado para los miembros de la organización.

El enfoque del neoinstitucionalismo sociológico constituye un subcampo de la teoría de la organización y surge en la década del 70 cuando algunos sociólogos embisten contra la tradicional división entre organización racional del trabajo y cultura. Sostienen, en este sentido, que muchos de los procedimientos implementados en las organizaciones no se adoptan por ser más eficientes, sino que están relacionados con prácticas culturales específicas, como mitos, ceremonias, etc. Al respecto sostienen que aún la más perfecta organización tiene que explicarse en términos culturales, reproduce a su interior prácticas culturales propias del contexto en que se desarrolla. El trabajo pionero en este campo corresponde a Meyer y Rowan (1977).

Los posteriores trabajos introdujeron argumentos institucionales dentro del análisis de la sociología sobre la organización, lo que probó ser una vía más exitosa. Así, por ejemplo los trabajos de Meyer y Rowan (1977) y de Zucker (1999) enfatizaron los aspectos cognitivos de las instituciones, a diferencia de los primeros institucionalistas como Parsons, Merton y Selznick -quienes resaltaban los aspectos normativos. Meyer y Rowan adoptaron una visión de las instituciones como reglas culturales que han sido crecientemente racionalizadas a través de la acción de las profesiones, los estados y los medios de comunicación, con esto se facilita el desarrollo de otros tipos de organizaciones; así, las organizaciones no sólo son producto de la sofisticación tecnológica sino de la racionalización cultural.

Asimismo Zucker enfatiza el lado micro social del argumento, ya que se centra en el poder de las

creencias cognitivas en fijar el comportamiento: el conocimiento social, una vez institucionalizado existe como hecho, y por lo tanto, puede ser transmitido directamente. Por su parte, Powell y DiMaggio (1983) y Meyer y Rowan (1977) desarrollaron la perspectiva macro contextual. Los primeros detallaron importantes mecanismos coercitivos y normativos por los cuales las instituciones tienen efectos y se difunden a través de la organización, enfatizando así el isomorfismo estructural como una consecuencia importante de los procesos institucional y competitivo. Los segundos sugieren que, a pesar de que todas las organizaciones son moldeadas por fuerzas institucionales y técnicas, algunos tipos de instituciones son más propensas a ser moldeadas por unas o por otras.

6. El Neoinstitucionalismo en Ciencia Política

Para Rothstein (1996) la preocupación de la ciencia política por las instituciones, es tan antigua como el comienzo de la reflexión clásica acerca de cuál es el mejor gobierno para dar lugar a una buena sociedad. En ese sentido Platón y Aristóteles serían institucionalistas. Por otra parte, cuando la ciencia política se constituye en una disciplina, la denominada arquitectura constitucional, es una de sus principales manifestaciones. También la teoría de la justicia de Rawls (2000) inaugura una nueva era de interés en estas cuestiones, afirmando que sólo instituciones políticas justas darán lugar a una sociedad justa.

De acuerdo con este punto de vista, las instituciones son más que reglas de juego, afectan también los valores que serán socialmente establecidos. Los trabajos de Dworkin (1985); Elster (1989) y March y Olsen (1997) son ejemplos de esta preocupación disciplinaria. La pérdida de

interés por las instituciones en la ciencia política, está relacionada con el auge de las teorías conductistas y de grupos. En las teorías de grupos (elitistas o pluralistas) las instituciones políticas prácticamente no juegan algún rol. En general las cuestiones políticas son explicadas como un epifenómeno de los procesos sociales, económicos o culturales, y las instituciones no hacen la diferencia de resultados. En general estas posiciones constituyen una reacción al excesivo formalismo de los estudios tempranos de la disciplina.

Sin embargo, en los años ochenta se observa un renovado interés por las instituciones, aparecen simultáneamente en distintos subcampos con metodologías y perspectivas teóricas diferentes. Los neomarxistas están entre los primeros en adoptar esta perspectiva (Therborn 1978; Wriqh, 1978), seguidos por los especialistas en organizaciones (Meyer y Rowan 1977) y los estudios históricos comparativos (Evans et al, 1979; Hall, 1986).

Entre los factores externos que contribuyen al surgimiento de la perspectiva neoinstitucional se encuentran los resultados arrojados por los estudios comparativos que dan cuenta de que las variables institucionales explican, por lo menos en parte, el desarrollo de distintos países, y que incluso diferencias en la organización de las clases pueden explicarse por el específico entramado institucional de los países.

Los principales temas que se están discutiendo en el análisis neoinstitucional son, por una parte, tratar de definir qué son las instituciones políticas. Si bien existe acuerdo en considerarlas reglas de juego, la noción de reglas incluye diferentes componentes. La principal distinción entre reglas formales e informales es una de las cuestiones básicas a resolver. Son instituciones políticas no sólo las formales sino también las informales. La primer definición corre el riesgo de perder capaci-

dad explicativa al dejar de lado una gran cantidad de reglas que inciden en las conductas políticas, en tanto que, si se toma en cuenta una definición más amplia, el peligro es tener un espectro tan extenso de análisis que por tratar de explicar todo, finalmente no se explique nada.

Esto nos lleva a preguntarnos: ¿qué hacen las instituciones políticas? Existe acuerdo en señalar que las instituciones determinan quiénes son los actores legítimos, su número, el orden de las acciones, qué información manejan los actores sobre las conductas de los otros. Esta pregunta remite al problema de la formación de preferencias y a la cuestión de si éstas son externas a las instituciones o moldeadas por las mismas. La primer opción es característica de algunos trabajos tributarios de la teoría de la elección racional (Riker, 1990; Weingast, 1996), en tanto son tributarios de la segunda los trabajos del institucionalismo sociológico. Mientras los primeros tienen como ventaja claros fundamentos micros, los segundos no lo tienen y no pueden explicar cómo las instituciones definen las preferencias entre las distintas personas.

La otra cuestión que se discute es la relativa a la estabilidad institucional. Aquí la distinción es la estabilidad como equilibrio porque nadie está interesado en cambiar, en tanto que el otro extremo lo constituyen las perspectivas culturalistas que consideran que las instituciones no se eligen, y una tercera posición derivada del institucionalismo histórico enfatiza que el poder es el que garantiza la estabilidad institucional. Esto nos lleva a preguntarnos ¿por qué cambian las instituciones? Ésta es una de las cuestiones más controvertidas; según plantea Goodin (1996) existen tres vías de cambio: a) el accidente, la casualidad, b) la evolución y c) el diseño intencional. La respuesta a esta pregunta variará según la perspectiva adoptada.

Por ejemplo, las explicaciones económicas del

cambio institucional tienden a adoptar la evolución como perspectiva aplicando explicaciones de corte funcionalista respecto del auge o el cambio de éstas. Por otra parte, las explicaciones culturalistas o históricas son exitosas al explicar el cambio institucional en un caso específico pero no llegan a desarrollar una teoría sobre el asunto.

El problema del cambio institucional es probablemente uno de los más desafiantes. La discusión sobre los arreglos institucionales más adecuados para asegurar la democracia ha sido una de las cuestiones más debatidas en la literatura sobre democratización y transiciones, tanto como la incertidumbre acerca de los resultados de determinados entramados institucionales, o los criterios normativos que deberían guiar el diseño.

7. Conclusión

Para estudiar las instituciones hoy en día, no basta con tomar en cuenta tan solo una disciplina, sino hace falta retomar diversos enfoques para tener un estudio más profundo y completo, lo cual hace que el neoinstitucionalismo se constituya en una unidad de análisis multidisciplinario.

En un escrito de esta naturaleza en el cual se abordan temas y autores tan complejos, es muy probable caer en generalizaciones, pero el objetivo del mismo es poder establecer un estado de la cuestión que nos permita una orientación, lo más clara posible, sobre los diferentes enfoques que constituyen hoy el debate sobre el neoinstitucionalismo.

A los efectos de dar cuenta de las particularidades de los distintos neoinstitucionalismos, pueden utilizarse dos vías, una disciplinaria y otra transversal. Mediante la vía disciplinaria, utilizada por Goodin (1996), la clasificación pasa revista a la modalidad de surgimiento de la perspectiva en la

historia, la sociología, la economía y la ciencia política. En tanto la segunda vía, utilizada por Hall, (1996); Powel y Di Maggio (1999) y March y Olsen (1993), utiliza las principales características de cada una de las orientaciones más allá de su pertenencia disciplinaria, aunque no totalmente escindida de ésta.

Para poder consolidarse como unidad de estudio, el neoinstitucionalismo necesita avanzar en la claridad de sus niveles de análisis y en la fortaleza de sus conceptos. Por ejemplo, aún nos encontramos con problemas para definir a los individuos y a las instituciones y la relación existente entre ambos. La cuestión nos remite al problema de si las instituciones moldean las conductas o las conductas moldean las instituciones. Es decir, si las instituciones son variables dependientes o independientes, y en muchas ocasiones se las presenta como ambas a la vez.

Asimismo, ¿cómo saber cuándo una institución existe y cuándo no? Hay una carencia de definiciones claras sobre qué es y qué no es una institución que vuelve la investigación complicada y difusa. Pueden ser factores exógenos o endógenos. En este sentido, el diseño y resultados institucionales es uno de los aspectos más controvertidos, hasta qué punto las instituciones son diseñables y qué capacidad tienen de producir resultados deseables. El neoinstitucionalismo es una perspectiva que corre el riesgo de querer explicar muchos fenómenos exclusivamente por sus características institucionales y caer en un reduccionismo.

Sin embargo, y a pesar de estas críticas, existe una tendencia importante en buscar las convergencias y complementariedades entre las diferentes aproximaciones neoinstitucionales, tanto de los enfoques histórico, económico, social y político que nos permitan aventurarnos en un análisis más profundo de las instituciones.

Referencias Bibliográficas

- Berger, P. y Luckman, T. (1986) **La construcción social de la realidad**, Amorrortu. Buenos Aires.
- Calvert, R. (1995) “**The rational theory of social institutions**”, en Banks, J.; Hanushck, E., Cambridge University Press. New York, pp. 216-266.
- Coase, R. H. (1988). **La empresa, el mercado y la ley**. Alianza económica. Madrid.
- Cohen, J. y Arato, A.. (1992) **Sociedad civil y teoría política**. Fondo de Cultura Económica. México.
- Dworkin, R. (1985) **A matter of principle**, Harvard University Press. Cambridge.
- Elster, J. et al (1999) **Constitucionalismo y Democracia**, Fondo de Cultura Económica. México.
- _____ (1989) **The cement of society**, Cambridge University, Press. Cambridge.
- Evans, P.; Rueschemeyer, D.; Skoopol, T. (1979) **Bringing the state back in**, Cambridge University Press. Cambridge.
- Evans, P. (1995) **Embedded autonomy**. Princeton University Press. New Jersey.
- Giddens, A. (1995) **La constitución de la sociedad. Bases para la teoría de la estructuración**, Amorrortu. Buenos Aires.
- Goodin, R. (1996) **The theory of institutional design**, Cambridge University Press. Cambridge.
- Granovetter, M. (1985) “Economic action and social structure: The problem of the embeddedness”, en *American Journal of Sociology* 91, Chicago, University of Chicago. pp:481-510.
- Hall, P. (1986) **Governing the economy: the politics of state intervention in Britain and France**, Oxford University Press. New York.
- Hall, P.; Taylor, R. (1996) “Political Science and the three new institutionalisms”, *Political Studies* Vol.44, N. 5, diciembre, Cambridge, pp. 936-957.
- Hattam, V. (1993) **Labor visions and state power: the origins of business unionism in the United States**, Princeton University Press. Princeton.
- Immergut, E. (1992) **Health politics: interest and institutions in Western Europe**, Cambridge University Press. New York.
- Knight, J. (1992) **Institutions and social conflict**, Cambridge University Press. Cambridge.
- Krasner, S. (1980) **Defending the national interest**, Princeton University Press. Princeton.
- Lijphart, A. (2000) **Modelos de democracia**, Ariel. Barcelona.
- Linz, J. (1994) “**Presidential or parliamentary democracy: does it make a difference?**”, en Juan Linz y Arturo Valenzuela, *The failure of presidential democracy: the case of Latin America*, Johns Hopkins University Press. Baltimore, pp. 3-87.
- Lukes, S. (1974) **Power a radical view**, Macmillan. Londres.
- March, J.; Olsen, J. (1997) **El redescubrimiento de las instituciones. La base organizativa de la política**, Fondo de Cultura Económica. México.
- _____ (1993) “**El nuevo institucionalismo. Factores organizativos de la vida política**”, *Zona Abierta* 63/64, Pablo Iglesias. Madrid, pp. 1-43.

- Meyer, J.; Rowan, B. (1977) **“Institutionalized organizations: formal structure as a myth and ceremony”** American Journal of Sociology 83, pp 340-363.
- North, D. (1995) **Instituciones, cambio institucional y desempeño económico**, Fondo de Cultura Económica. México.
- Okin, S. (1989) **Justice, gender and the family**, Basic Books. New York.
- Ostrom, E. (1990) **Governing the commons: the evolution of institutions of collective action**, Cambridge University Press. Cambridge.
- Pateman, C. (1989) **“Feminist critiques of public-private dichotomy”**, en The disorder of women, Polity. Oxford, pp 118-140.
- Powell, W.; Di Maggio, P. (comp) (1999). **El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional**, Fondo de Cultura Económica. México.
- Przeworsky, A. (1995) **Democracia y mercado**, Cambridge University Press. Cambridge.
- Putnam, R. (1993) **Making democracy work: civic traditions in modern Italy**, Princeton University Press. Princeton.
- Rawls, J. (2000) **Teoría de la Justicia**, Fondo de Cultura Económica. México.
- Riker, W. (1976) “ Implications from the disequilibrium of majority rule for the study of institutions”, American Political Science Review 75, pp432-447.
- _____ (1990) **“Political science and rational choice”**, en Alt, J; Shepsle, K Perspectives on positive political economy, Cambridge University Press. Cambridge, pp. 163-181.
- Rothstein, B. (1996) **“Political Institutions: an Overview”** en New Handbook of Political Science, Oxford University Press. Oxford, pp 133-166.
- Skoopol, T. (1992) **Protecting Soldiers and Mothers: The political origins of social policy in the United States**, Cambridge University Press. Cambridge.
- Shepsle, K. (1989) **“Institutional Equilibrium and Equilibrium Institutions”**, en Weisberg, H (ed) Political Science: The Science of politics, The Agathon Press. New York.
- Steinmo, S.; Thelen, K.; Longstreth, F. (1992) **Structuring Politics: Historical Institutionalism in comparative analyses**, Cambridge University Press. New York.
- Therborn, G. (1978) **What does the ruling class do when it rules?**, New Left Books. London.
- Weinsgast, B. (1996) **“Political institutions: Rational Choice perspectives”**, en New Handbook of Political Science, Oxford University Press. Oxford, pp 167-190.
- Williamsom, O. (1989) Las instituciones económicas del capitalismo, Fondo de Cultura Económica. México.
- Wright, O. (1978) **Class, crisis and the state**, New Left Books. London.
- Zucker, L. (1999) **“El rol de la institucionalización en la persistencia cultural”**, en Powell, W Di Maggio, P (comp) (1999) El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional, Fondo de Cultura Económica.

Las Ciencias de la Educación a través del Proceso Administrativo

Viloria, Norka
Casal, Rosa Aura

Norka Viloria

Licenciada en Contaduría Pública.
Magíster en Administración.
Dra. en Ciencias de la Educación.
Profesora Asociada de la Facultad
de Ciencias Económicas y Sociales
de la Universidad de Los Andes.
contaduría@cantv.net

Recibido: 05-12-03
Revisado: 26-05-04
Aceptado: 04-06-04

Rosa Aura Casal

Ingeniero Civil, Licenciada en
Contaduría Pública. Máster en
Administración. Doctora en Ciencias
de la Educación. Profesora Titular
de la Facultad de Ciencias
Económicas y Sociales - ULA.
casalrosa@cantv.net

En el presente artículo se exponen algunas ideas que permiten dilucidar la importancia que la educación tiene para todos los actores de una sociedad. Para ello, nos paseamos por distintos sistemas educativos desde el egipcio e indio, hasta los utilizados en nuestros días. Se desarrolló como aspecto central del trabajo lo que se denomina ciencias de la educación. Éstas se clasificaron tomando como referencia diversos autores y como fuentes de origen la filosofía y la teología.

Palabras clave: Ciencia, educación, proceso administrativo, transdisciplinariedad.

RESUMEN

This article exposes some ideas that allow to explain the importance of the education for all the actors of a society. For it, we took a walk through different educative systems, from Egyptian and the Indian, to the present time. It was developed like central aspect of this paper the issue denominated Sciences of the Education. It has been made taking as references diverse authors and using as origin sources such like the philosophy and the theology.

Key words: Science, education, administrative process, transdisciplinarity.

ABSTRACT

1. Introducción

Los sistemas educativos más antiguos conocidos son el egipcio y el indio, éstos se utilizaban para enseñar religión y tradiciones a un grupo selecto de jóvenes, quienes estaban destinados a asumir posteriormente el liderazgo del Estado.

Más adelante, en Grecia, se incorporan la reflexión y el pensamiento, el estudio de la naturaleza y otros temas que sirven de base al desarrollo de “las artes, la enseñanza de todas las ramas de la filosofía, el cultivo de la estética ideal y la promoción del entrenamiento gimnástico” (Historia de la Educación. Enciclopedia Microsoft Encarta 2000). Platón en su Academia utiliza por vez primera el término “educar”, dándole el significado de “sacar”, “extirpar” los conocimientos que de alguna manera poseía el ser humano. La cultura griega es la que mayor incidencia ha tenido en los sistemas educativos occidentales y como consecuencia el significado de la palabra educar pareciera se arraigó así en nuestra cultura.

Cabe destacar, que desde entonces han existido dos actores principales en el proceso: los que muestran conocimiento del área y son capaces de “extraer” del otro sus ideas, y los escogidos para recibir nuevos conocimientos y dar a conocer mediante las discusiones con sus maestros los que ya posee.

Este modelo de educación, pareciera se ha venido deteriorando en lo que hoy puede llamarse educación convencional, en la cual se distinguen a los mismos actores con algunas variantes. Ya que este modelo de educación convencional tiende a paralizar algunos actos del pensamiento, haciendo de los educandos y educadores seres conformistas, sin ningún interés por la generación de nuevos conocimientos. Estos síntomas se vislumbran en ambos actores: Maestros y Estudiantes.

Al respecto Hernández (1999), expresa:

¿Cuál es la educación que se imparte? Se toma a los párvulos en la edad en que son más activos y se les somete a una máquina de tortura que ni la inquisición aplicó y que imagino que al mismísimo marqués de Sade le dio grima promover: Ese cepo que llaman pupitre. Se les inmoviliza allí durante horas y horas, años y años. Encima enfrentan a un personaje que llaman docente, condenado a su vez a ejercer una palabra inapelable, por amplio y holgado que sea su carácter y su talante. Su boca tiene el poder milagroso de declarar verdad irrefutable cualquier afirmación, lo que va contra el principio científico de la refutabilidad: lo que no es refutable no es científico. (Bienvenidos a la edad media. El Nacional, A/9).

Los males se acentúan cuando el Estado no tiene políticas claras para el proceso educativo ni sistemas de control en los niveles formales del mismo. Esto origina, como lo expresa Krishnamurti (1972): “un tipo de ser humano cuyo principal interés en la vida es encontrar seguridad, llegar a ser un personaje importante, o meramente divertirse con la mínima reflexión posible” (p. 5).

Pareciera entonces que la educación se ha convertido en un proceso castrante, que genera frustraciones para los educandos quienes al ingresar al sistema se mantienen en él por un tiempo prolongado, ocasionando altos costos, lo que ha ocasionado críticas de todo orden de la comunidad.

Creemos que la educación es para el hombre y por el hombre, por tanto debería ser asumida desde un punto de vista holístico, donde no sólo se adquieran conocimientos sino también la visión del significado de la vida como un todo.

El proceso de adaptación del educando, debe tender a crear seres humanos integrados, y por tanto inteligentes. Inteligencia es la capacidad para percibir lo esencial, lo “qué es” y educación es el proceso de despertar esta capacidad en nosotros mismos y en los demás” (Krishnamurti, ob. cit., p. 11).

Cuando la educación se ocupa sólo de una parte y no de la totalidad del ser humano, trae conflictos que se vislumbran en la sociedad. Esto se puede percibir cuando se cuestiona la calidad de la educación, la cual se trata de mejorar sólo a través de cambios curriculares, no obstante, se sigue dejando a un lado la percepción del ser humano como una totalidad, es decir, se debe dejar de ver a éste como una “esponja” que sólo recibe conocimientos que no tienen vinculación con la sociedad.

2. Situación Problemática

El ser humano siempre ha observado su entorno para darle explicación a los sucesos, conformando un conjunto de ideas que le van dando forma a los conocimientos. Esta conformación generalmente se ve influida por el contexto en que se producen los hechos.

Las ciencias de la educación se pueden conceptualizar como los conocimientos que buscan darle explicación al fenómeno educativo, es decir, responder al ¿qué?, ¿para qué? y el ¿cómo?, con el fin de deducir los principios que las rigen y la metodología más adecuada para realizar los estudios. Por ello, es de vital importancia generar conocimientos que coadyuven al desarrollo del ser humano, mejorar las técnicas que contribuyan a facilitar el proceso educativo y lograr una educación liberadora y formadora de mejores hombres.

Ciencia, Técnica y Arte se complementan en las Ciencias de la Educación, con el fin de crear la unión de la conciencia y la solidaridad entre el pasado, presente y futuro de la humanidad; produciendo información valiosa para mejorar los procesos educativos y alimentándose de otras ramas del saber para consolidarse como ciencias de la educación.

Según Huerta, (1996), existen tres ejes fundamentales en las ciencias de la educación, los cuales son: el qué, el para qué y el cómo. Los dos primeros se contestan a través de la teleología, la ética y la axiología y el último se explica a través de la pedagogía y la didáctica. Sin embargo, este autor no considera que el proceso educativo se desenvuelva dentro de una organización y esta a su vez en una comunidad. Otros autores, como Clausse (1970) la clasifican de acuerdo con sus causas finales, asumiendo que es una ciencia aplicada.

Un nuevo fenómeno se aprecia en el presente siglo, ya no es sólo importante educar al niño y al adolescente, sino que este proceso debe extenderse a otros niveles, es así como hoy día se hacen estudios de los extremos de la vida, es decir, desde que se está en el vientre materno hasta la ancianidad. Las ciencias de la salud, y en especial la medicina, han aportado a la educación los conocimientos suficientes como para desarrollar una ciencia y una técnica para iniciar el aprendizaje en el vientre materno (Prenatología), a través de la estimulación temprana y a su vez han aportado conocimientos sobre el aprendizaje de los adultos hasta la ancianidad (Gerontología). A partir de este esquema, Ludojoski (1978) clasifica a las ciencias de la educación por cada etapa de la vida del hombre: Prenatología, Neonatología, Paidología, Hebelogía, Andralogía, Gerontología.

Las anteriores clasificaciones son las más frecuentes, no obstante, todos los autores coinci-

den en estudiarlas de manera separada sin realizar una conexión entre ellas, lo que trae como consecuencia que se pierda el enfoque sistémico y se fomente una visión microscópica del hombre. La excesiva especialización o parcelamiento del conocimiento trae como consecuencia la creación de barreras que no permiten visualizar la educación como un proceso holístico, lo que lleva a la realización de estudios incompletos y se limita la investigación a los aspectos formales de cada ciencia particular y no a las ciencias de la educación como un todo, perdiéndose de vista el fin último del proceso, que es el hombre.

3. Clasificación de las Ciencias de la Educación a través del Proceso Administrativo

Si por Ciencias de la Educación se entiende la transdisciplinariedad de los conocimientos unidos sinérgicamente y en constante retroalimentación, se puede entonces clasificar de acuerdo con el proceso administrativo, ya que, como se explicó anteriormente, el proceso educativo es semejante al proceso productivo y éste forma parte del proceso gerencial.

Las ciencias de la educación interactúan constantemente para darle sustento y permanencia en el tiempo al proceso educativo. Ellas no pueden separarse ni especializarse, puesto que el proceso educativo es un proceso complejo y holístico, ya que el hombre es en sí mismo presenta estas mismas características, es decir, es complejo y holístico. Bajo este enfoque, se propone una clasificación de las ciencias de la educación desde la perspectiva del proceso administrativo.

4. El Proceso Educativo como Proceso Productivo

El proceso educativo se inicia y termina en forma cíclica con la sociedad. Ya que ésta delimita el perfil de la educación, toda vez que las creencias, la cultura y las tradiciones de alguna manera se incorporarán al sistema educativo, pero la sociedad no necesita involucrarse dentro del sistema para comprenderlo ni para conocer todos los estados posibles del mismo, mas sí debe ejercer control sobre los productos (ser educado) y debe ser tomada en cuenta su opinión para mejorar el sistema.

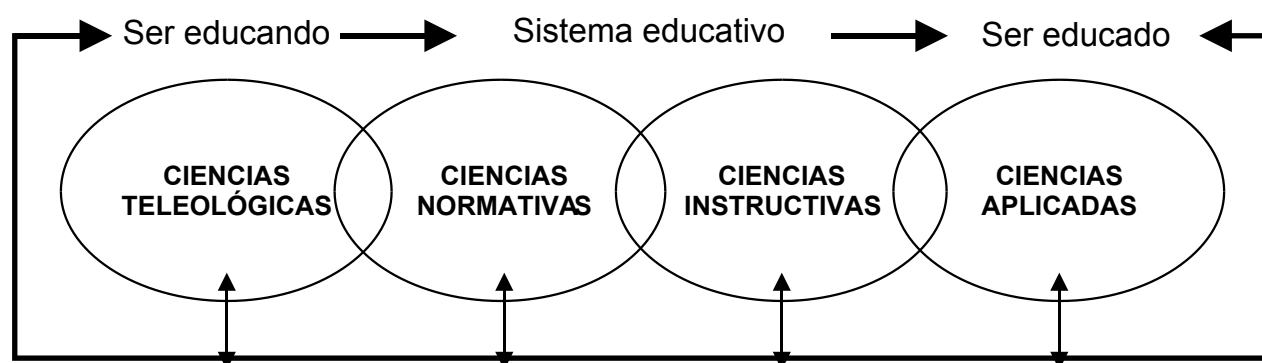


Gráfico 1. Representación de la Transdisciplinariedad de las Ciencias de la Educación. Fuente: Casal, Viloria. 2003

El proceso educativo se puede comparar con el proceso productivo; se podría describir como se hace en el Gráfico 2.

Los seres educandos se introducen al sistema educativo (familia, escuela, secundaria, universidad, institutos y cualquier otro centro de educación), donde serán “transformados” en seres educados. El proceso de “transformación” consiste en transmisión de conocimientos, así como de valores éticos y tradiciones, a través de técnicas y métodos educativos. Al culminar cada etapa, se producen salidas que van a ser comparadas con los estándares de la sociedad y producirán los ajustes respectivos al sistema para los futuros educandos.

Los ajustes al sistema provienen de la sociedad y los propios educados. Estos ajustes en la educación formal se conocen como cambios

curriculares, los cuales deben estar enmarcados en un todo de acuerdo con las políticas educativas del Estado y los intereses de la sociedad.

En el gráfico 3 se presenta el proceso administrativo y las ciencias de la educación.

El proceso administrativo comprende una serie de actos (planificación, organización, dirección, ejecución y control) que se llevarán a cabo para alcanzar objetivos y metas. El proceso educativo es un proceso social, que se asemeja en todas sus partes a los actos llevados a cabo en el proceso administrativo, ya que también la educación es un proceso transformador que busca lograr como objetivo formar al hombre según cierto propósito preestablecido.

La planificación es la primera actividad del proceso administrativo y conduce a la elaboración de un plan de trabajo, partiendo de la definición de

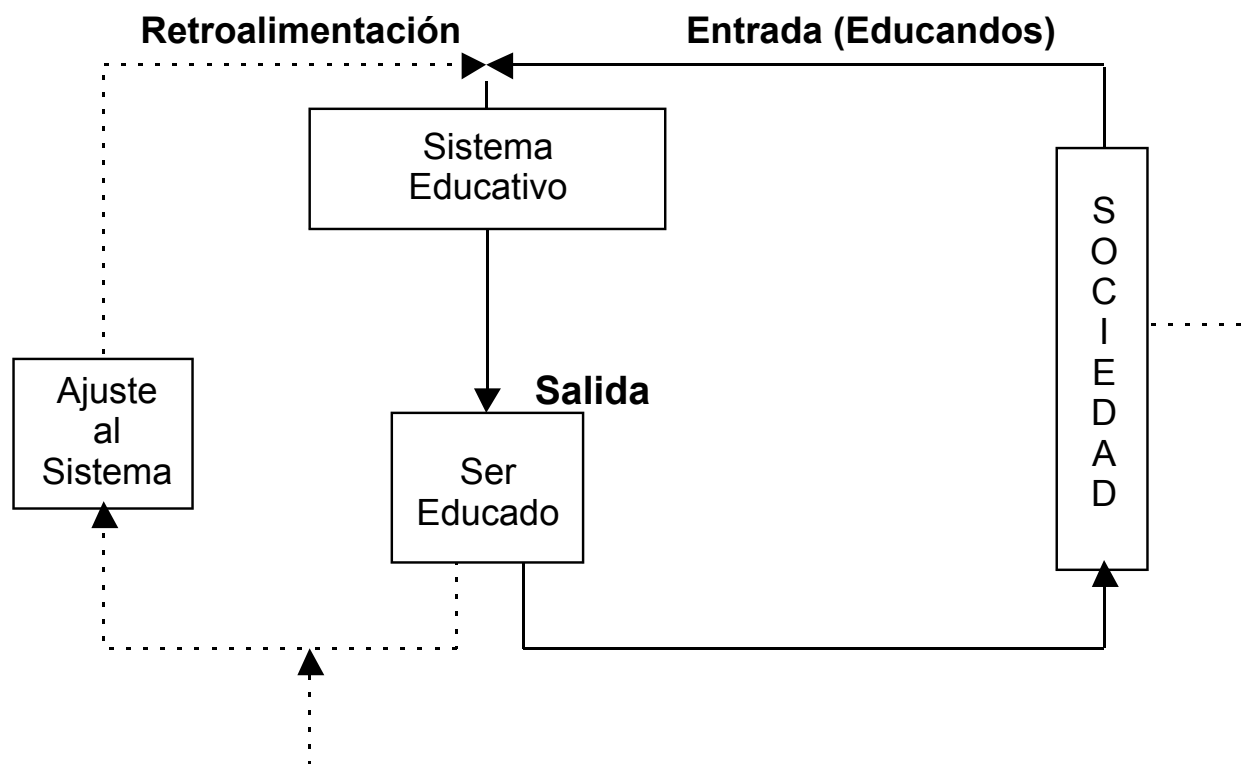


Gráfico 2. Proceso educativo como un proceso productivo. Fuente: Casal, Viloria, 2003

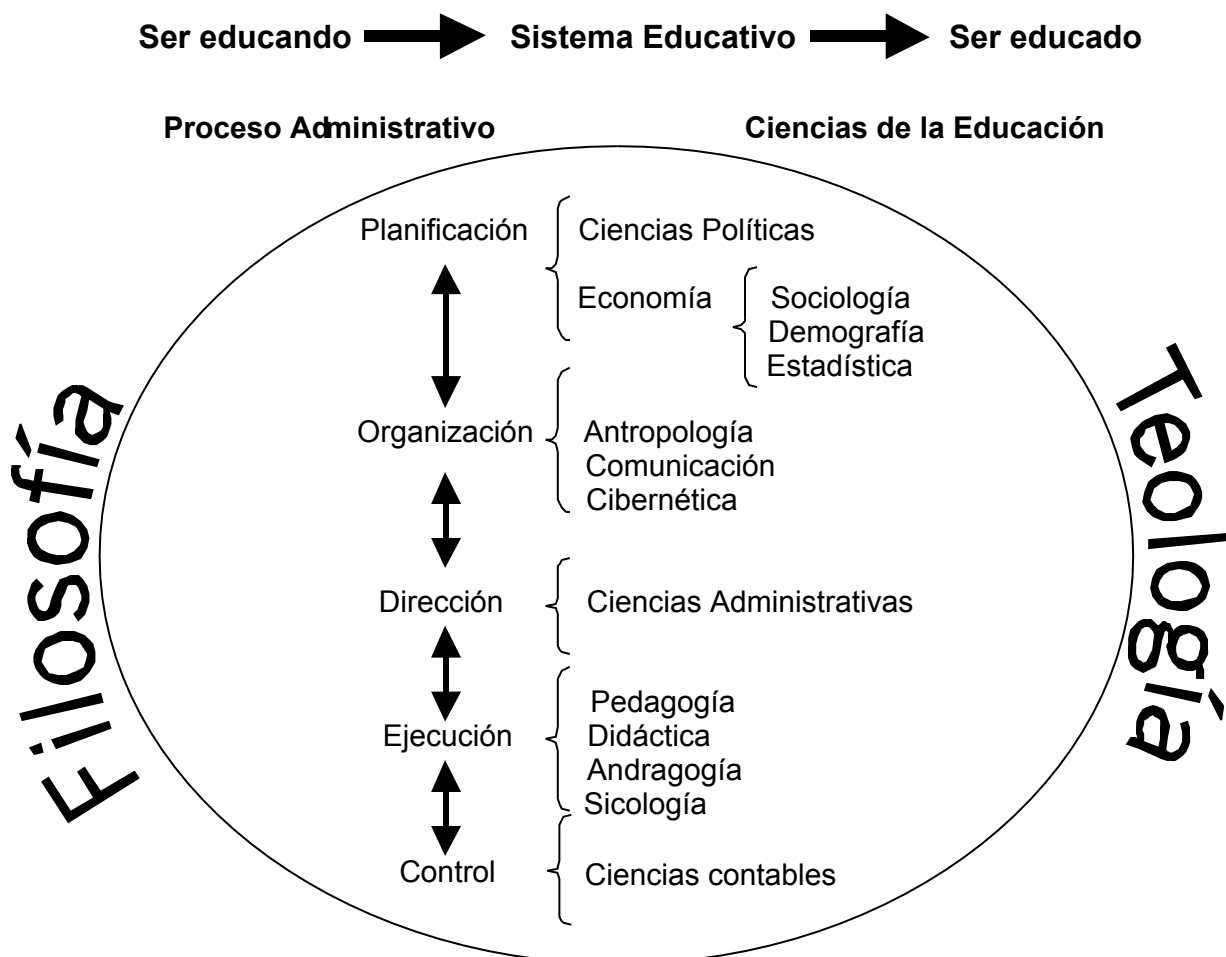


Gráfico 3: Clasificación de las ciencias de la educación de acuerdo con el proceso administrativo.
 Fuente: Casal y Viloria, 2003

los objetivos y de los recursos que se necesitan o con los cuales se cuenta para llevar a cabo los mismos (Terry y Franklin 1986). La educación debe planificar el desarrollo pleno de la personalidad de los individuos, desde su nacimiento hasta la última etapa de su vida, a fin de que sea capaz de convivir en sociedad. Para que se lleve a cabo una óptima planificación, la educación se apoya básicamente en dos ciencias: la política y la económica.

Las Ciencias Políticas, como punto de unión con la educación, deben estudiar, criticar y propo-

ner políticas educativas de Estado y no de gobierno, para que respondan a las necesidades nacionales y regionales. En el sentido más amplio, las Ciencias Políticas estudian el comportamiento del gobierno en todas sus perspectivas, por lo que en la educación toma interés las actitudes del gobierno frente a su deber de educar al pueblo. Las políticas educativas deben responder a todo un plan estructurado de lo que se espera en el país. Estos planes normalmente son quinquenales y se denominan Planes de la Nación. El IX Plan de la Nación (1995) expuso, con respecto a la educación, lo siguiente:

La educación es una experiencia de vida y es también el primer trabajo que deben desarrollar las nuevas generaciones, el trabajo del propio cultivo, de la propia capacitación realizada en un ambiente social. Ella no consiste en la mera transmisión y adquisición de conocimientos sino más bien en ser la fragua para el desarrollo de la personalidad de los seres humanos, quienes deben ser sujeto de la historia con la guía de una ética propia. Formar a una persona supone tener como principal preocupación el desarrollo de su conciencia autónoma en torno a los valores de la libertad, la justicia y la solidaridad.

La educación no es un proceso solamente escolar. Se educa en la escuela, pero también en la familia, en las distintas instituciones sociales, en la empresa y a través de los medios de comunicación. Es por ello que construir el nuevo tipo de conciencia ciudadana que necesita el proyecto de país, requiere un cambio real de enfoques y de conductas de todos los factores involucrados en el proceso educativo, el cual opera cotidianamente sobre todos los venezolanos, sean niños, jóvenes o adultos, moldeando sus valores, actitudes y capacidades. Modificar el proceso educativo supondrá no tan sólo cambiar el sistema escolar sino también al entorno social, lo cual es responsabilidad de múltiples sectores sociales y, en definitiva, de todos (p. 177).

La Ciencia Económica, para lograr los objetivos y las metas propuestas, elabora los proyectos y verifica su viabilidad. Para realizar tal tarea se apoya en la Sociología, la Demografía y la Estadística.

La organización es una función preejecutiva de

la administración y se complementa con la dirección, para lograr los objetivos organizacionales con la finalidad de unir los esfuerzos y crear la estructura adecuada de acuerdo con los objetivos (Melinkoff, 1977). La organización de la educación debe señalar el camino a seguir para desempeñar la labor de cada día, a fin de propiciar el trabajo en equipo, identificar los procesos y objetivos comunes, la responsabilidad y expectativas de educadores, educandos y usuarios de las instituciones, con la finalidad de lograr un resultado educativo de alto nivel. En la organización del proceso educativo intervienen, entre otras, las ciencias antropológicas, de la comunicación y la cibernética.

La antropología aporta a la organización del proceso educativo, el conocimiento sobre el comportamiento del hombre como ser social dentro de un contexto definido. La comunicación es una de las actividades más importantes del proceso. Para que el proceso educativo sea óptimo se requiere que sea efectiva, para transmitir en todas las escalas lo que se sabe, se piensa y se cree.

La cibernética, entendida como la ciencia que conduce los sistemas hacia su propia realización, contribuye a relacionar todos los elementos para conformar la estructura organizativa. La organización educativa debe tomar sus principios básicos para establecer los subsistemas organizacionales de forma tal que la suma de las partes sea más que el todo.

La dirección es una función subjetiva pues depende de las características individuales del encargado de asumirla, en líneas generales trata de dirigir los esfuerzos de la organización para el logro de los objetivos. La administración de la educación tiene como objetivo primordial conciliar la autoridad, los recursos humanos, valores éticos, recursos físicos y financieros para lograr el fin último de la educación.

La dirección o gerencia, consiste en tener la capacidad de comprender las necesidades y deseos de los demás para que asuman la visión y misión de la organización como propia. La dirección conjuga conocimientos científicos, técnica y arte, en función de alcanzar los objetivos organizacionales (Enciclopedia de la dirección y administración de la empresa, 1984).

La educación venezolana ha dejado de lado la gerencia del proceso, ocasionando que se aleje cada vez más la consecución del propósito nacional: formar ciudadanos comprometidos con el país. Pérez Esclarín (1997) expresa que:

los estudios se entendieron y asumieron como un medio para acceder a la riqueza existente, en vez de serlo para producirla y garantizar su justa distribución. La cultura del clientelismo y el derroche penetró con fuerza en todo el sistema educativo, desde las escuelas hasta las universidades... El sistema educativo comenzó a funcionar de espaldas al país reproduciéndose así mismo, cada vez más monstruoso, más deforme, más inoperante, alimentando las aspiraciones de todos de llegar a ser "doctor", para ganar un buen sueldo trabajando lo menos posible (p. 222).

La gerencia de la educación para coordinar los esfuerzos, motivar al recurso humano y finalmente consolidar el objetivo nacional, debe desarrollar los siguientes aspectos:

- Clarificar de acuerdo con los ideales nacionales (Filosofía de la Educación) al ciudadano que se espera formar en todos los niveles y modalidades de la educación.
- Establecer los objetivos, estrategias, metas y políticas educacionales, para decidir las actividades, desarrollo de los planes operati-

vos, determinación de los fines concretos y fijación de los planes de acción por cada sector involucrado.

- Diseñar, revisar y establecer correctivos en las estructuras formales del sistema educativo, y clarificar los procedimientos que se ejecutarán.
- Consecución de los recursos financieros, materiales y humanos para permitir que los procesos se desarrollen armónicamente.
- Promover y motivar la formación del recurso humano para que ejecute las tareas de acuerdo con los planes y normas establecidas.
- Incentivar la formalidad en el proceso comunicacional, para proveer de registros y estadísticas del sector a la sociedad.

Los parámetros anteriores, deben ser revisados y utilizados no sólo por la alta gerencia educativa (Ministro de Educación), sino también en cada nivel del sistema educativo, con ello se garantizaría la ejecución y continuidad de los metaplanes nacionales. Esto sólo es posible, si se cuenta con gerentes-líderes en cada fase del proceso.

Un gerente-líder en educación, es una combinación entre la capacidad innata de desarrollar ideas y los conocimientos para llevarlas a cabo. Las características más resaltantes que entre otras debe poseer un líder son: Conocimientos y capacidad de abstracción, actitudes, y habilidades políticas.

Los conocimientos y la capacidad de abstracción tienen que ver con las capacidades técnicas y estratégicas para enfrentarse a las situaciones complejas y tomar las decisiones adecuadas. Los gerentes en educación deben estar conscientes de lo complejo del proceso y aplicar sus conocimientos científicos, las técnicas educativas y desarrollar estrategias para aportar soluciones y conducir al logro del objetivo común.

Las actitudes del gerente se relacionan con la capacidad emocional para enfrentar situaciones difíciles con firmeza y decisión. El gerente líder debe tender a la unión y al trabajo en equipo, para consolidar los esfuerzos humanos y materiales en torno al propósito nacional. Las habilidades políticas, son entendidas como la capacidad interpersonal para dirigir y motivar a sus trabajadores y para relacionarse con sus superiores.

Según algunos autores de las ciencias administrativas, existen diversos estilos de dirección entre los que se pueden mencionar: la dirección

autoritaria, la paternal y la democrática, estos estilos normalmente no se dan en forma pura, sino, más bien una mezcla donde prevalece uno por encima de los otros.

En el gráfico 4, se muestran las principales cualidades del gerente-líder.

La gerencia educativa en Venezuela, debe tender a estilos democráticos-participativos, donde cada actor del proceso gerencie su labor a partir del consenso y se mantenga el objetivo común que es el de formar al hombre.

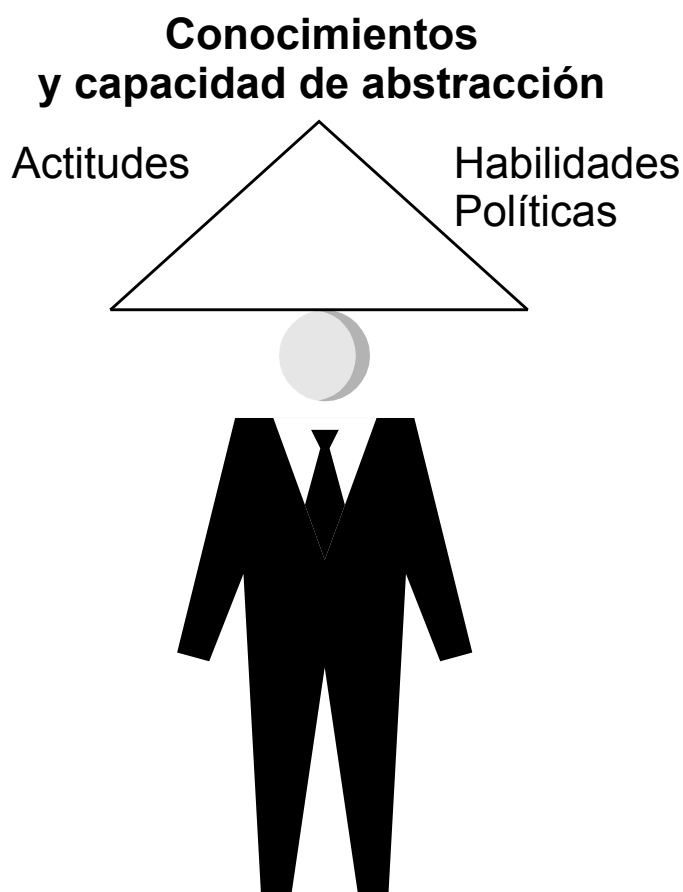


Gráfico 4: Cualidades del gerente-líder.

Fuente: Antonio Valero y Barto Roig. *Enciclopedia de Dirección y Administración de la Empresa*, 1984.

La ejecución es la puesta en práctica de los resultados de las anteriores funciones. La ejecución en la educación, está interrelacionada con las ciencias que estudian las técnicas y métodos educativos, entre las que se pueden mencionar la pedagogía, didáctica, la andragogía y la psicología.

El control es la función encargada de comparar los resultados que se están produciendo con las actividades planificadas, para aplicar los ajustes necesarios en el momento que se detecten diferencias entre lo planificado y lo obtenido. El control se aplica a todo el proceso administrativo y en todos los niveles de la organización, es un sistema diseñado y planificado por la gerencia para protegerla. Las ciencias administrativas, proporcionan a la educación los conceptos, elementos y herramientas para introducir puntos de control en todo el sistema.

La filosofía y la teología como metaciencias inciden en el sistema, ya que la educación tiene como objetivo, entre otros, formar seres humanos críticos y analíticos, que conozcan y respeten las tradiciones y percepciones de la vida de la comunidad. La filosofía aporta a la educación las bases para realizar las discusiones del hombre y su papel en el contexto al que pertenece, debido a que estudia las razones humanas sobre el ser y el deber ser, en tanto que la teología vincula al hombre con el universo en su búsqueda de la felicidad en unión con un Ser Supremo.

Los distintos enfoques de la filosofía dictan las pautas del proceso educativo, convirtiéndose éste en un medio para lograr una finalidad impuesta por una concepción respecto a lo que es el hombre. Es así como se puede diferenciar la educación, de la civilización, la cultura o la religión.

Actualmente, pareciera que el marco filosófico de la educación es lo material, la necesidad excesiva de determinar los costos y número de educandos, mas no en lograr una formación integral de calidad y en armonía con el ambiente

del ser humano a lo largo de su existencia, desde el vientre materno hasta la ancianidad.

Este ciclo de interacciones de las ciencias de la educación se repite constantemente y en un plano multidireccional, haciendo al proceso educativo complejo y transdisciplinario. Esto se enmarca en las teorías de la complejidad, la entropía y el caos, las cuales conciben al mundo como partes dinámicas que interactúan y acuden a cualquier ciencia para darle explicación a los procesos. En el gráfico 5 se muestran la multidireccionalidad y transdisciplinariedad de las Ciencias de la Educación.

Alrededor del núcleo, en el gráfico 5, denominado "Ciencias de la Educación", giran sin ningún orden ni jerarquía específica todos los conocimientos que aportan ideas a la educación. Esta percepción de desorden o caos, indica un orden en los sistemas dinámicos y permiten bajo incertidumbre prever su evolución, es esto lo que se conoce como entropía.

El concepto de entropía apareció en la física en el siglo XIX y es una medida del desorden que presentan las moléculas de un gas y ha permitido dar cuenta de los equilibrios termodinámicos (Rebolledo, 1996). Para las ciencias de la educación, el concepto de entropía se entiende como la medida de equilibrio de los aportes de todas las ciencias que intervienen.

Los sistemas son complejos, el sistema educativo también lo es debido a que el hombre es sujeto y objeto de estudio de las ciencias de la educación a la vez. Por otra parte, para cada observador, la naturaleza, la composición y el propósito del sistema es diferente, la combinación de estos aspectos introduce en los sistemas la variabilidad o entropía, que es lo que los hace complejos. Caos, entropía y complejidad, son conceptos presentes en todas las ciencias, y en el campo educativo deben empezar a tomarse en cuenta para explicarlas.

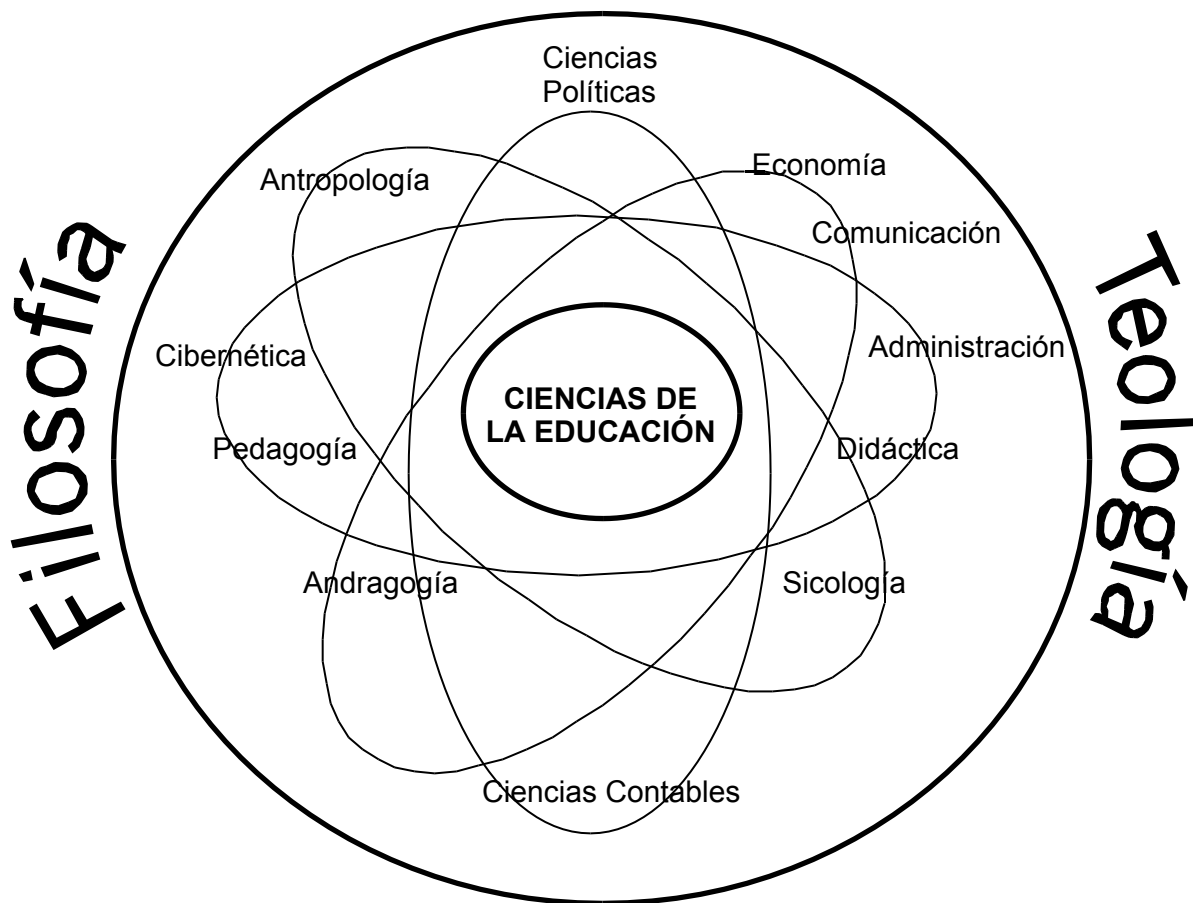


Gráfico 5. Multidireccionalidad y transdisciplinariedad de las ciencias de la educación.
Fuente: Casal, Viloria, 2003.

4. Conclusiones

Hemos transitado algunos caminos que permiten dilucidar la importancia que la educación representa para todos los actores de una sociedad. En este marco conceptual, nos paseamos por distintos sistemas educativos, desde el egipcio e indio, hasta el utilizado en nuestros días, en los que se observan contradicciones generadas por éstos y que se han perpetuado como paradigmas institucionalizados.

Desarrollamos como aspecto central del trabajo lo que denominamos “Ciencias de la Educación”, y se partió del vocablo “Scientia” para

denotar su amplitud en términos de conocimiento. Así mismo se describió el fenómeno educativo, el cual se explica a través de algunas preguntas claves como son: ¿el qué? ¿el para qué? y ¿el cómo?

De la clasificación de las ciencias de la educación, la cual se realizó a partir de lo afirmado por diversos autores, se obtuvo que el proceso educativo es asimismo un proceso productivo, es decir, un sistema en donde participan: la sociedad, el sistema educativo, los educandos y el ser educado, y se determinó que los ajustes que requiere el sistema, así como su retroalimentación, debe

surgir del consenso y de la opinión de estos factores sociales. Igualmente, se hizo una clasificación de las ciencias de la educación desde la perspectiva administrativa y se determinó que esta relación es positiva para la optimización del sistema educativo.

Esperamos que este pequeño aporte sirva para posteriores incursiones e investigaciones relacionadas con el ámbito educativo, que den pie al mejoramiento de la educación con el fin de hacerla más acorde con los nuevos tiempos y con lo que reclama la sociedad, es decir, que esté más comprometida con ésta.

Referencias Bibliográficas

- Clausse, Arnould (1970). **Iniciación en las Ciencias de la Educación**. Editorial Kapeluse.
- Oficina Central de Coordinación y Planificación de la Presidencia de la República. Cordiplan. (1995). **Un Proyecto País. Venezuela en consenso. Documentos del IX Plan de la Nación**. Venezuela.
- Enciclopedia Encarta (2000). **Historia de la educación**.
- Enciclopedia de Dirección y Administración de la Empresa** (1984). Ediciones Orbis.
- Hernández, Roberto (1999). **Bienvenidos a la Edad Media**. Caracas: El Nacional. 19/09.
- Huerta, Alanis (1996). **Identidad Científica de las Ciencias de la Educación**. México: Trillas.
- Krishnamurti, J. (1972). **La Educación y el Significado de la Vida**. México: Cuzamil.
- Melinkoff, R. (1997). **Los Procesos Administrativos**. Caracas: Universidad Central de Venezuela. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. División de Publicaciones.
- Pérez Esclarín (1997). **Educación y Productividad**. Revista SIC. N° 595, Junio.
- Ludojoski, R. (1978). **Antropología o Educación del Hombre**. Argentina: Guadalupe. Mansilla
- Terry & Franklin (1986). **Principios de Administración**. México: Panapo.
- Rebolledo, Rolando (1996). **Complejidad y Entropía**. <http://www.mat.puc.cl/~rrebolle/cono/node3.htm> {Consulta: 2003, Septiembre 17}.

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

MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES TRABAJOS DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Acevedo, ClaraInés	Propuesta de una Metodología para la Práctica de Auditorías Integrales en la Empresa PROULA S.A. División Medicamentos ubicada en el Estado Mérida
Arellano, Mercedes	La Ética del Contador Público en su desempeño como Gerente de las Empresas del Sector Bancario en el Municipio Libertador del Estado Mérida.
Camacho, Fredy	Los Principios Tributarios consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y sus efectos en la Gestión Fiscal del Municipio Libertador
Chacón, Gildaly	Análisis de las Alternativas de Administración de la Presentación de Antigüedad Propuestas en la Ley Orgánica del Trabajo
Eslava, Rolando	Valoración Económica de los Pasivos Ambientales Generados por la Empresas Hoteleras en la Cuenca del Río Mucujún: Técnica de Gasto Preventivo
Humbría, Johny	Propuesta de una Metodología para cuantificar y Valorar Impactos Ambientales en Proyectos Viales. Caso: Estado Trujillo
Luciani, Laura	Análisis del Costo de un Estudiante de Pregrado atendido por Escuela de la FACES ULA
Marcuzzi, Marino	Análisis de los Sistemas de Contabilidad General en las Empresas del Sector Hotelero tres estrellas ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida
Márquez, Yelitza	Efectos Organizacionales de los Procesos de Fusión por Absorción y Transformación de las Entidades de Ahorro y Préstamo en Banco Universal. Caso: Merenap C.A. y del Sur E.A.P.
Méndez, Saray	Propuesta de una Metodología para la Práctica de Experticias Contables en el CICPC (PTJ) del Estado Mérida
Menesello, Graciela	El Comportamiento Ético del Contador Público en la práctica de Auditoría
Molina R. Ana	Aspectos Estructurales para la Presentación de los Estados Financieros ante el Sector Bancario. Un Diagnóstico Situacional, en las Empresas Comerciales del Municipio Libertador del Estado Mérida

MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES TRABAJOS DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Molina, Víctor Hugo	Evaluación de las Metodologías de Ajustes por Inflación Aplicadas en Venezuela. Caso: PROULA
Monagas, Dulce	Análisis de los Procesos de Gerencia Universitaria en la Escuela de Economía de la FACES-ULA: Un Enfoque Sistemático
Monagas, Marisela	Una Visión de la Calidad del Sistema de Información Contable de la Empresa Construcciones C.A., desde la Óptica Gerencial.
Moreno, Johana	Criterios Ambientales en las Organizaciones Empresariales Adscritas a la ZOLCCyT del Estado Mérida
Oropeza, Lucia	Diagnóstico Situacional del Proceso Presupuestario de la ULA Hídricos. Caso: Aguas de Mérida S.A.
Quintero, Luis	Estimación de los Pasivos Ambientales mediante la Técnica obligaciones económicas de los usuarios de los recursos hídricos. Caso: Aguas de Mérida C.A.
Ramírez, Elizabeth	Responsabilidad del Contador Público frente a la Información Financiera.
Ramos, Andrea	Diseño del Cuadro de Mando Integral para las Estaciones de Servicio de la Ciudad de Mérida
Rivas, Luis	La Incidencia de la Administración del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos en las Finanzas Públicas del Municipio Libertador Período 95-99
Román, Nélica	Capital Intelectual. Principal Generador de Éxito en las Empresas del Siglo XXI
Santiago, María	El Contador Público como Elemento Fundamental para el Desarrollo de la Pequeña y Mediana Empresa del Área Metropolitana de Mérida
Telles, Marco	Lineamientos Estratégicos para la Implantación del Balance Scorecard en el Dpto. de Costos de la Empresa Siderúrgica del Orinoco
Torres, María Guadalupe	Aspectos Contables Presentes en la Ley Aprobatoria del Convenio sobre Diversidad Biológica. Caso: Promotora de Proyectos de la ULA. División Medicamentos
Urdaneta, Maria Alejandra	Valoración Económica Ambiental del Costo del Agua en el Municipio Trujillo. Estado Trujillo

ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS TRABAJOS ESPECIALES DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Altuve, Carol	Impuesto sobre Patente Industria y Comercio y su Incidencia en la Capacidad Contributiva del Sujeto Pasivo del Municipio Campo Elías del Estado Mérida
Aponte, Delmary	Impacto de las Rebajas por Inversión en Materia de Impuesto Sobre la Renta en el Desarrollo del Sector Hotelero durante los años 1994-2001. Caso: Municipio Libertador del Estado Mérida.
Avendaño, Luis	Estudio de los Impuestos de Bebidas Alcohólicas por Preparación de Productos Destilados (Aguardiente) en el Estado Mérida
Becerra M., Francisca	Estudio de los Factores que Determinan la Base Imponible del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos del Municipio Libertador del Estado Mérida
Bustamante, Xiomara	Propuesta de Cultura Tributaria Aplicable a los Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Una Propuesta en el Marco del Municipio Tovar, Estado Mérida.
Delgado, Mileida	Análisis de las Sanciones para Incumplimiento de Deberes Formales en Materia de Impuesto al Valor Agregado
Espinoza, Danny	Diagnóstico del Proceso de Fiscalización Empleado por el SENIAT, Región Los Andes, Sector Mérida, en Materia de ISLR
García, Mayela	Implicación Económica de los Activos Empresariales en el Sector Turístico Caso: Valle Grande La Culata, Estado Mérida
García, Norbith	Derecho de los Contribuyentes y sus Medios de Defensa frente a la Administración Tributaria Venezolana
Lobo, Amador	Tratamiento Contable y Fiscal de los Costos y Gastos para la Determinación del ISLR
Maldonado, Elsy	Estudio Comparativo de la Patente Vehicular en los Municipios Libertador, Campo Elías y Santos Márquina del Edo. Mérida, Periodo 2000
Méndez Rivera, Ana	Análisis del Gravamen a los Dividendos Establecidos en la Ley de ISLR

ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS TRABAJOS ESPECIALES DE GRADO

PARTICIPANTE	TITULO
Mora, Lisbeth	I.V.A. en Venezuela. Sus Fortalezas y Debilidades
Pacheco, Carmen	Estudio Diagnóstico del Impuesto de Patente de Industria y Comercio en la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida
Pineda, María Andreína	Estudio Analítico de las Estrategias de Planificación del ISLR en Venezuela
Piñate, Jenny	Diagnóstico de la Recaudación de Impuesto sobre Inmuebles Urbanos en el Municipio Libertador del Estado Mérida
Quintero, Mirna	La Evasión del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio a las Empresas que Ofrecen Bienes y Servicios. Caso: Municipio Libertador del Estado Mérida
Rincón, Lux Marina	Aplicabilidad de un nuevo Régimen de Exoneraciones del ISLR al Sector Agropecuario en Venezuela Caso: El Vigía
Rojas, Ana Marbella	El Impuesto sobre Inmuebles Urbanos y su Incidencia en el Presupuesto de Ingresos del Municipio Libertador del Estado Mérida
Rojas, Eli Saúl	El Impuesto sobre Actividad Comercial, Industrial o de Índole Similar y el Beneficio que Produce al Contribuyente. Caso: Municipio Alberto Adriani de la Ciudad de El Vigía, Estado Mérida
Ruiz, Lenis	Análisis Retrospectivo del Ajuste por Inflación Fiscal Establecido en la Ley de ISLR.
Sulbarán, Ana	Propuesta para el Mejoramiento de la Gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar para el Municipio Tulio Febres Cordero del Edo. Mérida
Uzcátegui, Dorys	Impacto Económico de la ZOLCCYT del Estado Mérida sobre la Pequeña y Mediana Empresa

INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

ACTUALIDAD CONTABLE FACES es una revista científica arbitrada, editada por el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de los Andes-Venezuela. Su objetivo es difundir los resultados de las investigaciones científicas, estudios recapitulativos, resultados de investigaciones en curso y ensayos sobre diversos temas: contables, financieros, políticos, culturales, económicos, legales, tributarios, de mercadeo, costos, gerencia, estadística, sociología, tecnología y otros. ACTUALIDAD CONTABLE FACES publicará, además, reseñas bibliográficas, así como documentos, notas, e información de las actividades del quehacer universitario que revistan importancia.

Los autores enviarán al Comité Editorial de la Revista cuatro (4) copias impresas de los trabajos y un (1) Diskette de 3.5" de doble cara alta densidad, con el texto escrito en procesador de palabras Word bajo Windows.

Los trabajos serán sometidos al arbitraje por un jurado (externo) que evaluará los siguientes aspectos: pertinencia del tema, solidez de las argumentaciones y conclusiones, estructura y organización interna del trabajo. Los artículos no deberán ser propuestos con anterioridad, ni simultáneamente en otro medio de comunicación (trabajos inéditos).

El Comité Editorial podrá realizar modificaciones de forma a los trabajos, una vez que éstos hayan sido aprobados para su publicación, con el objeto de mantener la uniformidad de estilo de la revista. No se devolverán los originales. Los autores recibirán dos ejemplares gratuitos de la revista en la cual se publique su trabajo.

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

ARTÍCULOS, RESEÑAS, DOCUMENTOS Y NOTAS

Extensión y Tamaño. Los textos de los autores deberán ser presentados en una sola cara en papel tamaño carta, escritos a un solo espacio, con los siguientes márgenes: 4.0 cm. en el izquierdo, 4.0 cm en la parte superior, 2.0 cm. en la derecha y 3.0 cm. en el margen inferior; y en letra tipo Arial de tamaño N° 11. Los párrafos deben tener sangría especial en primera línea de 1,25.

Las reseñas bibliográficas, no deben exceder de cuatro (4) páginas.

La extensión de los artículos tendrá un mínimo de ocho (8) páginas y un máximo de doce (12) páginas. A continuación se especifican las partes que debe contener el artículo:

Título. Debe ser breve, claro y no exceder de quince (15) palabras; centrado en la parte superior de la primera página, en negrita, y letra tamaño 14 puntos. La primera letra de cada una de las palabras que componen el título en mayúscula y el resto en minúscula (exceptuando las preposiciones y los artículos que no dan inicio al título).

Del Autor. Las cuatro (4) copias de los trabajos a ser evaluados no deben tener identificación del (los) autor (es) ni de la institución a la que esté (n) adscrito (s). En el escrito del Diskette sí debe aparecer los nombres del autor o autores, ubicados debajo del título, centrado y con la primera letra de cada palabra en mayúsculas y el resto en minúscula (sin abreviaturas). Anexar en una hoja aparte un breve currículum, donde se indique los nombres y apellidos, dirección institucional, estudios realizados, cargo e institución donde trabaja, correo electrónico

Resumen y Texto. Debajo del nombre del título se debe incluir un resumen en español y en inglés (abstract), (se recomienda asesoramiento de especialistas), con una extensión entre 120 y 150 palabras, que incluya: objetivo, metodología, resultados y conclusiones relevantes. El título "Resumen" debe estar en negrita, justificado a la izquierda. A continuación del resumen se escribirán las palabras clave en español e inglés, separadas por comas, que identifican los aspectos principales del texto. El título "Palabras clave" deberá escribirse en negrita, justificado a la izquierda y el contenido no debe ser mayor a dos líneas. El texto principal debe comenzar después de las palabras clave, dejando un espacio en blanco, tomando en cuenta los siguientes aspectos: introducción, método, argumentación (desarrollo) del tema, conclusiones y referencias citadas. Este esquema podrá ser flexible de acuerdo con la especialidad del tema.

El texto debe estar organizado en cuatro partes: introducción, desarrollo, conclusiones y referencias. El desarrollo se organiza en secciones y subsecciones. Los títulos y subtítulos deben identificarse con números arábigos de acuerdo con el sistema decimal (ejemplo: 1., 1.1., 1.2., 2.,...), justificados a la izquierda, en negrita, letra tamaño 12 puntos, y con la primera letra de cada palabra en mayúscula y el resto en minúscula (exceptuando las preposiciones y los artículos que no dan inicio al título). Antes y después de una sección y subsección deberá incluirse un espacio en blanco.

Las notas a pie de página deben reducirse al mínimo necesario, y se indicarán con un número correlativo en el texto cuya información se pretende aclarar o ampliar. El texto que corresponda a la nota a pie de página, escrito con letra tamaño nueve puntos, se situará en la página en que aparezca dicha nota. Para los números decimales se deberá utilizar comas y no puntos.

Cuadros y Figuras (gráficos, dibujos, fotografías, mapas, planos, etc.). Los cuadros y figuras deberán presentarse en hojas separadas. En su parte superior se ordenarán con números arábigos y llevarán un título breve. Al pie de los mismos se indicará la fuente y alguna leyenda explicativa, en caso de ser necesario. En el texto deberá indicarse con una señal (un número), el lugar donde se insertarán los cuadros y figuras. Se debe comunicar el nombre del programa en el cual fueron realizados, y/o presentarse en papel de dibujo a tinta china.

Referencias. La bibliografía debe limitarse únicamente a fuentes citadas en el trabajo, y evitar referencias a obras no publicadas. Las citas en el texto deben señalarse entre paréntesis, con el primer apellido del autor seguido por una coma y el año de la publicación. Cuando la cita sea textual, debe indicar el número de página de la misma, así: (Martínez, 1998, p. 13), si son varias páginas (Martínez, 1998, p. 13-16). Si la referencia en el texto es de dos autores, se debe citar el primer apellido de ambos (Martínez y Castro, 1998, p.13-16); si son más de dos autores, se debe citar el primero y agregar et al, así: (Peña et al, 1997, p. 41). Si en la frase se hace referencia a los apellidos de los autores citados, solamente se incluirá entre paréntesis el año de publicación, ejemplo: de acuerdo con Brito y Callejas (1999), cuando la cita no es textual. Si la cita es textual, se deberá señalar el (los) número(s) de página (s) al final de la misma, ejemplo: de acuerdo con Callejas (1999) "los fenómenos naturales....." (p.2).

La sección destinada a las referencias, situada al final del trabajo, irá sin numerar.

Las referencias deben presentarse en orden alfabético y cronológico si hay varias obras del mismo autor; si un autor tiene más de una publicación del mismo año, deben ordenarse literalmente (1998a y 1998b). Las referencias con un solo autor precederán a aquellas en las que ese mismo autor figure con otros. Se deberá dejar 3 espacios de sangría debajo del primer apellido del autor. Ejemplo para la sección de referencias:

Para libros: Castro, M. y Peña, J. (1999). **La contabilidad de Gestión.** Ediciones Deusto, Madrid.

Para artículos en revistas: Borráz, F. (1999). La Contabilidad como ciencia: Fundamentos y Principios (1999). **Actualidad Contable Faces.** Vol. 2, Nº. 2, enero-junio, Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 40-47 (es el número de la primera y última página del artículo).

Para ponencias a congresos y seminarios: Primer Apellido e inicial del primer nombre del autor. (Año). **Título.** Nombre del evento. Lugar, institución o editorial (si son memorias), página (s).

Para tesis y trabajos de ascensos: Primer Apellido e inicial del primer nombre del autor. (Año). **Título.** Lugar, institución, página (s).

Las **fuentes de Internet** deben mencionar la página web y la fecha de la consulta.

INSTRUCTIONS FOR AUTHORS

ACTUALIDAD CONTABLE FACES is a scientific arbitrated magazine, edited by the Accounting and Finance Department of the **Universidad de Los Andes's Economic and Social Science Faculty Venezuela**. Its objective is to diffuse the results of the scientific investigations, brief studies, results of on going investigations and essays of various subjects: accounting, financial, political, cultural, economical, legal, tributary, organizational, marketing, cost, management, statistics, sociology, technology and more. ACTUALIDAD CONTABLE FACES will also publish, bibliographic reviews, as well as documents, notes and information of everyday university activities of importance.

The authors will send four (4) printed copies of the work to the Magazine's Editorial Committee and a 3.5" HD floppy disk with the text written under word for windows.

Each work will be arbitrated by a jury (external) who will evaluate the following aspects: how relevant the topic is, the subject's compactness and conclusion's compactness, structure and internal organization of the work. The articles must not have been proposed before or published simultaneously on any other media.

The Editorial Committee may make modifications to the work once they have been approved for publication, in order to maintain the magazine's style. Originals will not be returned. The authors will receive two free issues of the magazine in which their work was published.

The magazine is published every six months, but articles are accepted during the whole year.

Works should be sent to the following address: **Coordinación de la Revista ACTUALIDAD CONTABLE FACES. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Núcleo La Liria. Edificio "F". Segundo piso. Mérida Venezuela. Teléfonos (0274) 2401111 Ext. 1043, (0274) 2401042. Fax: (0274) 2401040. Correo electrónico: actualidadcontable@hotmail.com**

Size and Extension. The author's texts should be handed in letter size paper, written on only one side, double space with the following margins: left 4.0 cm, upper 4.0 cm, right 2.0 cm, lower 3.0 cm; and font Arial N° 11. The first line of each paragraph must be justified at 1.25.

The bibliographical reviews must not be more than four (4) pages.

The extension of the articles will have a minimum of eight (8) pages, and a maximum of twelve (12) pages. The parts of the article should be as follows:

Title. Must be brief, clear and not have more than fifteen (15) words; centered in the upper part of the first page, in boldface, size 14 points. The first letter of each word must be capitalized (except for the prepositions and the articles that don't begin in the titles).

The Author. The four (4) copies to be evaluated, must not have any identification naming the author(s) nor the institution where they come from. The text saved on disk must have the names of the author or authors under the title, centered and only the first letter of each word in capital letters (without abbreviations). A brief résumé should be annexed to the text and must have names, last names, institution's address, fulfilled studies, position and institution's name, and e-mail address.

Abstract and Text. Under the title there must be an English and Spanish abstract, (specialists' advice is recommended), with an extension of 120 to 150 words and must include: objective, methodology, results and conclusions. The title must be in boldface and justified to the left. English and Spanish key words should follow the summary, separated by commas to identify the main aspects of the text. The title "Key words" must be written in boldface, justified to the left and must not be greater than two lines.

The main text must begin after the key words, leaving a blank line, considering the following aspects: introduction, methodology, theme arguments, conclusions and references. This scheme can be flexible according to the specialty of the theme.

The text must be organized in four parts: introduction, main body, conclusions and references. The main body is organized in sections and subsections. The titles and subtitles must be identified by Arabic numbers according to the decimal system (for example: 1., 1.1., 1.2., 2.,...), justified to the left, in boldface, letter size 12 points and first letter capitalized and the rest in lower case (except for prepositions and articles). A space should be included before and after each section and subsection.

Footnotes must be reduced to its minimum and indicated by a matching number to which text you wish to identify. Footnote text should be written in letter size nine points and located on the matching page. For the decimal numbers, commas and not dots should be used.

Charts and Figures (graphs, drawings, photos, maps, prints, etc.). The charts and figures should be put in separate pages. They must be number with Arabic numbered, written on the upper part of the page, and will have a short title. At the lower part of the page, the source of the information must be indicated. Chart and figure numbers should be indicated in the text. The name of the program, with which they were done, should be indicated, or it should be sent on drawing paper and done in ink.

References. The bibliographic references should only come from published work. The references should be put in parenthesis, with the author's last name followed by the publishing year, separated with commas. If it's a textual reference, the page number should be indicated (Example: Martínez, 1998, p. 13. or Martínez, 1998, p. 13-16. If there are more than one); if there are more than two authors the first one is only used (Example: Peña et al, 1997, p. 41). If in the reference you refer to the last names of the authors, you only include the publishing year, example: Brito y Callejas (1999) or Callejas (1999) "los fenómenos naturales....." (p.2).

These references will be the last page and won't be numbered. They should be sorted alphabetically and chronologically. If there are several works from the same author; if an author has more than one publication on the same year, they should be sorted literally (1998a and 1999b). References with one author will precede those in which the same author appears with others. Three spaces should be left out on the first last name of the author. Example for the references:

Books: Castro, M. y Peña, J. (1999). **La Contabilidad de Gestión**. Ediciones Deusto, Madrid.

Magazine Articles: Borráz, F. (1999). La Contabilidad como ciencia: fundamentos y principios (1999). **Actualidad Contable Faces**. Vol. 2, Nº. 2, enero-junio, Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 40-47 (it's the first and last page number of the article).

Congress speeches and seminars: Name(es) and last name(s) of the author. (year). Title. Name of the event. Place, institution or editorial (if memories), page(s).

Thesis and Promotion work. Name(s) and last name(s) of the author. (year). Title. Place, Institution, page(s).

Internet Sources: The web page and the date should be mentioned.

El que suscribe agradece el envío de

The undersigned thanks for the sending of

Fecha; Date _____

Firma; Signature _____

Dirección; Address _____

Enviamos en canje; We send you for exchange

Nota; Notices

Los envíos ulteriores dependen de la devolución de esta tarjeta

Further mailings depend on the return of this card

SOLICITAMOS CANJE - PLEASE EXCHANGE

Enviar a:

REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Departamento de Contabilidad y Finanzas
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes
Mérida - Venezuela

Fax: Nacional: 0274-2401152
Internacional: 0058-274-2401152

Correo Electrónico: actualidadcontable@hotmail.com

SUSCRIPCIÓN A LA REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

Nombre:

Ocupación:

Institución:

Dirección:

Ciudad: Estado:

Teléfono: Fax: e-mail:

TARIFAS (no incluye flete)

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

FORMA DE PAGO

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

Depósito en cta. cte. No. 432-0-023492 Banco del Caribe:
a nombre de Ingresos Propios FACES

SUSSCRIPTION OF ACTUALIDAD CONTABLE FACES MAGAZINE

Name:

Occupation:

Institution:

Address:

.....

City: State:.....

Phone: Fax:..... e-mail:

RATES (shipping not included)

	One Issue	Annual (two issue)
VENEZUELA	Bs. 7.000	Bs. 14.000
USA	\$ 5	\$ 10

PAYMENT FORM

Cash or money order to:
Ingresos Propios FACES

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

ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

No. 1 / Noviembre 1998

EDITORIAL / Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

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

No. 2 / Junio 1999

EDITORIAL / Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

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

No. 3 / Diciembre 2000

EDITORIAL / Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

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

ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

No. 4 / Enero-Junio 2001

EDITORIAL / Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

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

No. 5 / Enero-Junio 2002

EDITORIAL / Norka Viloría

ARTÍCULOS

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

ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS REVISTA ACTUALIDAD CONTABLE FACES

No. 6 / Enero-Junio 2003

EDITORIAL / Marysela Morillo

ARTÍCULOS

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

No. 7 / Julio-Diciembre 2003

EDITORIAL / Nérida Román

ARTÍCULOS

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

