

Revista de Empresa y Economía

# civilizar

RECTOR

Rodrigo Noguera Calderón

VICERECTOR

Germán Quintero Andrade

DECANO

Escuela Internacional de Administración y Marketing EIAM

Alvaro Cala Hederich

DECANO EJECUTIVO

Escuela Internacional de Administración y Marketing

Ignacio Gaitán Villegas

VICEDECANA

Escuela Internacional de Administración y Marketing

Marta Corzo Gómez

DECANO

Escuela de Economía

Alberto Schlesinger

VICEDECANA

Escuela de Economía

Ana María Yepes

DIRECTOR

Pascual Amézquita Zárate

EDITOR

Luis Ángel Madrid Berroteran

DISEÑO CARÁTULA

Marco Aurelio Cárdenas

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN

Marco Aurelio Cárdenas

[http://www.usa.edu.co/negocios/revista\\_civilizar-edec](http://www.usa.edu.co/negocios/revista_civilizar-edec)

Correo electrónico: [ede-revistacivilizar@usa.edu.co](mailto:ede-revistacivilizar@usa.edu.co)

Universidad Sergio Arboleda

Bogotá-Colombia

PBX: (571) 3257500

Calle 74 No.14-14



**UNIVERSIDAD  
SERGIO ARBOLEDA**

PRIME BUSINESS SCHOOL

Revista de Empresa y Economía  
Número 8, julio-diciembre 2013

# civilizar

Revista Civilizar es una publicación de la Escuela Internacional de Administración y Marketing y de la Escuela de Economía de la Universidad Sergio Arboleda (Bogotá, Colombia)

## PÚBLICO OBJETIVO

Está dirigida a docentes, investigadores, estudiantes y empresarios de administración de empresas, comercio exterior, marketing, contaduría, economía y finanzas.

## COMITÉ EDITORIAL

Juan Carlos Cachanosky  
Iganacio Gaitán Villegas  
Edison Granja  
Eduardo Guacaneme  
José Luis Guerrero  
Blanca Llorente  
Mauricio Ortiz  
Carlos Ronderos  
Claudia San Miguel  
Alvaro Cala  
Pedro Carmona  
Jaime Alonso Gómez Aguirre  
Martín Krauser  
Paul Latortue  
Patrick Low  
Daniel Mazuera  
Rafael Orduz  
Eduardo Pablo  
—

## DIRECTOR

Pascual Amézquita Zárate  
Hugo Villamil Perilla  
Marta Janeth Corzo

## COMITE CIENTÍFICO

Abdiweli Ali  
Álvaro Cala  
Pedro Carmona  
Jaime Alonso Gómez  
Martín Krause  
Paul Latortue  
Patrick Low  
Daniel Mazuera  
Rafael Orduz  
Eduardo Pablo  
—

## DIRECTOR

Pascual Amézquita Zárate

## EDITOR

Luis Ángel Madrid Berroteran  
—

Periodicidad Semestral

Número 8

julio de 2013 a diciembre de 2013

ISSN: 2145-6194

Indexada Categoría C

Publindex-Colciencias

# CONTENIDO

NOTA EDITORIAL\_4

- 01 LA IMPORTANCIA DEL TALENTO EN EL EMPRENDIMIENTO SOCIAL EN COLOMBIA  
Pablo Álamo Hernández\_7
- 02 REVISORÍA FISCAL Y CONTROL FISCAL COMO FORMAS DE CONTROL ESTATAL EN COLOMBIA  
Wendell Archibold Barrios\_27
- 03 SISTEMA DE COSTOS ABC: UNA HERRAMIENTA PARA EL PROCESO DE TOMA DE DECISIONES  
PARA LAS COOPERATIVAS DE AHORRO Y CRÉDITO DE LA CIUDAD DE BARRANQUILLA  
Jorge Borda Viloria, Jorge Otálora Beltrán\_41
- 04 MODELO DE CONTABILIDAD PARA LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL (RSE)  
Danilo Rafael Hernández Rodríguez\_60
- 05 LA EXHIBICIÓN Y EL MERCHANDISING EN LAS TIENDAS DE BARRIO DE BOGOTÁ: UN CANAL  
QUE COBRA FUERZA COMO OPORTUNIDAD PARA LA CONSTRUCCIÓN DE MARCA  
Luisa Fernanda Ramírez Sánchez\_78
- 06 APROXIMACIÓN METODOLÓGICA AL DISEÑO DE UN INSTRUMENTO PARA LA REALIZACIÓN  
DE DIAGNÓSTICOS SOBRE LAS CAPACIDADES ORGANIZACIONALES CON FINES DE INTERNA-  
CIONALIZACIÓN EN LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS DEL MUNICIPIO DE MEDELLÍN  
(SECTOR: TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN)  
Robert Ng Henao, Julián Santiago Vásquez Roldán\_97
- 07 PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES RELACIONADAS  
CON LOS APORTES DE LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN (LOCTI) EN EM-  
PRESAS DEL SECTOR DE INDUSTRIAS LÁCTEAS. CASO VENEZOLANO  
Milagros Del Carmen Villasmil Molero, Gustavo Adolfo Sierra Romero\_129
- 08 NORMAS DE PUBLICACIONES DE ARTÍCULOS\_147

# NOTA EDITORIAL

Amables lectores.

Tenemos el gusto de poner a su disposición el número 8 de la revista *Civilizar - Empresa y Economía*. Hemos considerado adecuado hacer unos cambios en el diseño, el cual esperamos que sea de su agrado y haga más acogedora la publicación.

Abre este número un artículo del investigador Pablo Álamo Hernández quien aborda un ángulo de análisis del emprendimiento, el correspondiente al campo social, para identificar las similitudes y las diferencias con el emprendedor empresarial, ambos analizados en la perspectiva de la responsabilidad empresarial.

En relación con el campo de la responsabilidad social, Danilo Rafael Hernández Rodríguez ofrece en su artículo una alternativa para el manejo de la información contable de las empresas para potenciar sus políticas de responsabilidad social empresarial.

Por su parte Wendell Archibold Barrios identifica que para combatir la corrupción en Colombia existen dos mecanismos institucionales similares y posiblemente complementarios, la revisoría fiscal y el control fiscal, pero la conclusión que obtiene el autor es que falta integración entre ambas esferas para que en verdad sirvan para el fin perseguido.

Jorge Borda Viloria y Jorge Otálora Beltrán analizan las ventajas que trae el sistema de costos ABC frente a otros tradicionales empleados por las cooperativas de ahorro y crédito en el proceso de asignación de créditos.

De otra parte, tomando como punto de arranque la gran fuerza que tienen los tenderos de barrio en el total del comercio, Luisa Fernanda Ramírez Sánchez explora las posibilidades que tienen las grandes marcas para posicionarse a través de ellos para el caso del mercadeo en Bogotá.

En relación con la insistencia nacional en la necesidad de que las empresas se internacionalicen, Robert Ng Henao y Julián Santiago Vásquez Roldán evalúan un instrumento apto para diagnosticar las posibilidades que tiene el sector de tecnología e innovación de Medellín para incursionar en el mercado internacional.

Por último, los investigadores Milagros Del Carmen Villasmil Molero y Gustavo Adolfo Sierra Romero ofrecen un marco de análisis para la implementación de las políticas de uso de recursos públicos en el campo de la ciencia y la tecnología en Venezuela para el sector lácteo.

Esperamos que este número sea de utilidad en la academia y en la producción.

*Pascual Amézquita Zárate*

Director

*Luis Ángel Madrid Berroteran*

Editor

# EDITORIAL MESSAGE

Dear readers.

We are glad to offer the 8th number of *Civilizar - Empresa y Economía*. We have made some changes in the design, which we hope will facilitate a more convenient reading.

This number opens an article of Pablo Álamo Hernández who analyses entrepreneurship in the social field, contrasting it to entrepreneurship in business, both reviewed from the managerial responsibility perspective.

In relation with social responsibility, Danilo Rafael Hernández Rodríguez offers in his article an alternative for the managing of the accounting information of companies to promote their policies of social managerial responsibility.

Wendell Archibold Barrios posits that to tackle corruption in Colombia there exist two similar and possibly complementary institutional mechanisms: fiscal auditing and fiscal control, but he concludes that given the lack of integration between both mechanisms the sought purpose is undermined.

Jorge Borda Vilorio and Jorge Otálora Beltrán analyze the advantages that the ABC system of costs ensues as opposite to other traditional methods used by saving and loan cooperatives in providing credit to associates.

Considering the great force that traditional shopkeepers have in commerce, Luisa Fernanda Ramirez Sanchez explores the possibilities that big brands may have in using those salespersons to enhance their market share in Bogotá.

In relation with the national call for companies' internationalization, Robert Ng Henao and Julián Santiago Vásquez Roldán evaluate a suitable instrument to diagnose the possibilities available for the Medellín sector of technology and innovation to penetrate in international markets.

Finally, Milagros del Carmen Villasmil Molero and Gustavo Adolfo Sierra Romero offer an analytical framework for the implementation of policies on the use of public resources in the field of science and technology in Venezuela in the dairy industry.

We hope that this number contributes to the research in the field of business management.

*Pascual Amézquita Zárate*

Director

*Luis Ángel Madrid Berroteran*

Editor

01

# La importancia del talento en el emprendimiento social

Pablo Álamo Hernández<sup>1</sup>

## RESUMEN

Este artículo argumentativo tiene como finalidad ofrecer una nueva visión del emprendedor social, centrada en el talento y en las motivaciones que lo caracterizan, y que demuestran que estamos ante un tipo de persona muy distinta. Se plantea la tesis de que el emprendedor y el emprendedor social comparten un denominador común en cuanto a talentos básicos o sustanciales pero que a la vez presentan diferencias significativas. ¿En qué consisten estas diferencias? Básicamente en el tipo de actividad que realizan y específicamente en los talentos que subyacen en las personas que realiza un tipo u otro de emprendimiento. Centraremos nuestra atención especialmente en los talentos del emprendedor económico y del emprendedor social. A lo largo del discurso, intentaremos presentar razones y evidencias sobre un tema tan de moda y a la vez de vital importancia para la sociedad, quizá por su influencia en la generación de empleo y riqueza y su capacidad de ser motor del desarrollo. El liderazgo ético que reclama la sociedad actual con el fin de generar cambios que apoyen una economía sustentable, es inseparable de la acción del talento emprendedor.

Palabras clave: emprendedor, emprendedor social, talento, liderazgo, ética, motivación, empresa, sostenibilidad, desarrollo, responsabilidad.

JEL: M14, M19

## ABSTRACT

*This argumentative article aims to offer a new vision of the social entrepreneur, focusing on talent and motivation that characterize it, and showing that we confront a very different type of person. There is a thesis that entrepreneurs and social entrepreneurs share a common denominator in terms of basic or substantial talents but there are also significant differences. What are these differences? Basically in the type of activity carried out, specifically in the talents that underlie people carrying one type or another of entrepreneurship. We focus our attention especially in the talents of the economic entrepreneur and social entrepreneur. Throughout this article, we will try to present reasons and evidence on this pressing and vital topic, perhaps for its influence on the generation of employment and wealth and its ability to be the engine of development. Ethical leadership being demanded by today's society in order to generate changes that support a sustainable economy is inseparable from the action of entrepreneurial talent.*

*Key words: Entrepreneur, social entrepreneurship, talent, leadership, ethics, motivation, business, sustainability, development, responsibility.*

## 1. INTRODUCCIÓN

Con el presente artículo, nos adentramos en el terreno del emprendimiento y del emprendimiento social, entendido como el resultado de un tipo de sociedad moderna centrada en el cambio social como resultado de la acción individual de algunos sujetos (Pfeilstetter, 2011). Este trabajo ha sido realizado desde una óptica humana y humanista, concretamente desde la persona que decide emprender un proyecto. Nuestro enfoque no se detiene en las visiones tipo social e histórico que, aun siendo de enorme interés, escapan del objetivo inicial de este trabajo y que serán tenidas en cuenta en futuros trabajos. Por una parte, sabemos que no hay unanimidad sobre el concepto de emprender (Shane y Venkataraman, 2000; Alonso y Galve, 2008) y que nos adentramos en un terreno complicado de las ciencias sociales, influenciado por el relativismo moral y el escepticismo propios de la sociedad moderna post industrial y globalizada (Retamal, 2006; Llano y Llano, 2009; Moret, 2012; Bauman, 2013), caracterizada por la confusión en los valores o por la incertidumbre ética (Parada, 2013). Sin embargo, aunque en varias regiones del planeta se reconoce un nivel de vida y comodidad sin precedentes en la historia, nadie puede negar en la actualidad la necesidad de que las empresas —y los emprendedores— tengan prácticas sustentables con el planeta y los recursos saludables (agua, aire puro, biodiversidad robusta, tierra productiva) con el fin de lograr colectivamente grandes progresos (Chouinard, Ellison y Ridgeway, 2011), como sería, por ejemplo, la reducción de la pobreza (Cerón, 2014).

La figura del emprendedor, una expresión elocuente del hombre moderno, ha sido abordada desde muchos puntos de vista y áreas del conocimiento (Brunet y Alarcón, 2005; Chadwick, Glasson y Lawton, 2005; Global Entrepreneurship Monitor, 2005; De Carolis y Saporito, 2006; Alda, Villardón y Elexpuru, 2012). Nuestra finalidad es analizar los aspectos diferenciales del emprendedor y del emprendedor social, hasta el punto de poder defender la tesis de que ambos tipos de emprendimiento nos presentan dos tipos de personas con diferencias valiosas y significativas, no sólo de motivación, como tradicionalmente se ha entendido (Harding, 2007; Tan et al, 2005; Peredo y McLean, 2006; Pabón, 2013). En efecto, aunque la empresa social adopta enfoques empresariales con el objetivo de proveer servicios comunitarios de cambio social, el emprendedor social no es exclusivamente un tipo de emprendedor que persigue fines sociales (Dees, 1998).

Conocer tales diferencias adquiere una significación notable, principalmente por dos motivos. En primer lugar, porque es necesario conocer muy bien el perfil del emprendedor tradicional y del emprendedor social, con el fin de establecer políticas y estrategias adecuadas para la selección de personas que garanticen en una proporción razonable el éxito de los proyectos emprendedores, especialmente de aquellos que se realizan gracias a becas, subvenciones y ayudas económicas de terceros, ya sea del sector público como privado; consideramos muy importante en la actualidad no desaprovechar los recursos limitados existentes y, por tanto, que si una persona va a ser apoyada para un proyecto de emprendimiento social, por ejemplo, realmente sea la persona correcta para tal fin, es decir, que cuenta con las competencias y sobre todo el talento necesario para emprender.

En segundo lugar, en el contexto actual, en el que el emprendimiento constituye un fenómeno cultural que encierra conductas, valores, creencias y modos de actuación (Orrego, 2009), también es conveniente conocer las diferencias principales entre ambos tipos de emprendedores. Así, se podrán diseñar planes de formación, entrenamiento y coaching que sean realmente eficaces porque parten de la realidad más esencial de las personas: su talento y sus motivaciones. Aunque nos centraremos en estos dos aspectos, no por ello despreciamos el factor cultura, que



sin duda constituye una variable relevante, al menos en el proceso de surgimiento y desarrollo de la idea emprendedora (Ramos y Bayter, 2013).

El emprendimiento suele inscribirse dentro del marco de la economía y la administración de empresas, ciencias habitualmente criticadas por no presentar una epistemología propia y por tanto son fácilmente influenciadas por las ideologías (Coq, 2013; Leff, 2013). Las investigaciones sobre emprendimiento adolecen también de esta limitación y suelen, por tanto, inscribirse bajo la sombra del paradigma dominante, que en las sociedades de economía capitalista ha estado condicionado por la creencia económica, entre otras, que sostenía como prioritario el crecimiento y la maximización de utilidades.

Según esta mirada, la concepción del ser humano ha sido muy reducida; aparece como un abstracto, un objeto económico, un individuo sin cultura y a veces sin identidad, inscrito en el mundo de la lógica y de la instrumentalización. Es pues bajo la mirada del negocio como ha sido guiado tradicionalmente el emprendimiento; por esto es cada vez más importante recuperar las dimensiones sociales que recrean su formación (Orrego, 2009, p. 238).

No sólo es importante recuperar la dimensión social —y solidaria— sino aún más urgente y necesario es conocerla, e ir a sus fundamentos humanos y antropológicos más esenciales (McGregor, 1957), que son el talento y las motivaciones de las personas que deciden emprender. Nuestra tesis principal es que esos talentos y motivaciones y, de algún modo las actividades, no son las mismas en el emprendedor y en el emprendedor social. Como demuestra Vasconcelos (2012), el desarrollo de emprendimientos sociales difiere sustancialmente de los económicos, donde priman la rentabilidad y el uso de herramientas de gestión con el fin de garantizar la productividad y el logro de los objetivos que se persiguen. Por su parte, la organización social intenta lograr una clara visibilidad social del mejoramiento o solución a una situación social problemática, mientras que en la organización rentable prima el crecimiento y la generación de rentas (Pérez et al., 2010; Fonca y Servós, 2012; Castillo, 2012; Álvarez, 2012; Arrarte, 2014).

A continuación, vamos a centrar nuestra atención en una visión panorámica del emprendimiento, posteriormente presentaremos una visión general del talento y de las motivaciones, para posteriormente analizar cómo se presentan esas realidades tanto en el emprendedor económico como en el emprendedor social.

## 2. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL EMPRENDEDOR ECONÓMICO Y EL EMPRENDEDOR SOCIAL

### 2.1. Consideraciones generales sobre el emprendimiento

Como señala Sánchez (2011), el mundo del emprendimiento está siendo objeto de muchas investigaciones desde diferentes perspectivas interesadas sobre todo en el papel que tiene como motor de desarrollo económico y social de un país o de una región. En efecto, una sociedad que facilita y apoya que los ciudadanos inicien actividades de emprendimiento, genera una economía más dinámica, innovadora y generadora de nuevas oportunidades, que se traducen en un mejoramiento en el índice del progreso (Larroulet y Ramírez, 2007). Dentro de este marco, tiene una importancia capital comprender aquellos aspectos que marcan la diferencia entre personas que son emprendedoras y aquellas que no lo son.

Generalmente, en cualquier debate sobre emprendimiento, nos encontramos siempre con alguna de las siguientes cuestiones: necesidad del emprendimiento; quién es un emprendedor; dónde lo podemos encontrar; cómo podemos formarlos, si es que se puede; qué motivaciones

tienen; por qué unas personas son más emprendedoras que otras; qué importancia tiene la cultura, la innovación y la creatividad para el emprendimiento; cómo influye el factor suerte y la inspiración del emprendedor; cuáles son las fases del emprendimiento; qué contextos, tanto externos como internos, afectan al emprendimiento; relación el emprendimiento con la competitividad, entre otras. Al ser una temática en boga, no es raro encontrarse con todo tipo de enfoques que abordan, de una manera u otra, el estudio del emprendimiento, una realidad que, cuando se profundiza en ella, se revela muy compleja.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, emprendedor es “quien emprende con resolución acciones dificultosas o azarosas”, mientras que emprender es “acometer y comenzar una obra, un negocio, un empeño, especialmente si encierran dificultad o peligro”. Ser emprendedor es una forma de vida y de relacionarse con el mundo, coherente con la modernidad y la idea constructivista del hombre que se hace así mismo a través del uso de la libertad, del esfuerzo personal y de la igualdad de oportunidades con vistas al desarrollo de la condición humana y de una vida digna (Guerrero, 2014; Marchesnay, 2014).

En la actualidad, no existe todavía una definición de emprendimiento que abarque de manera precisa toda la realidad emprendedora (Arteaga y Hayland, 2014; Park, LiPuma y Prange, 2014), no pocas veces impulsada por la innovación, la necesidad y la creatividad humanas. De todas maneras, quizá cobra mayor aceptación la visión del emprendimiento entendido fundamentalmente como un proceso, que implica un conjunto de actividades, recursos y objetivos. En efecto, todo emprendedor que actúa, pasa por un conjunto de fases propias de toda operación económica y empresarial además de las propias del fenómeno particular en cuestión, porque no hay dos empresas iguales: cada una tiene sus peculiaridades que hay que saber reconocer, respetar, valorar y, en la medida de que afecte positivamente a la misión de la empresa, también potencializar. En otras palabras, el emprendimiento es un proceso porque en él hay siempre una evolución, un desarrollo, una sucesión de fases en las que la idea original del emprendedor va experimentando transformaciones de todo tipo (Gómez, 2011).

Como dijimos, la temática está de moda y por tanto la literatura es rica en autores que presentan diversas concepciones y modelos de emprendimiento que a la vez reflejan distintas tendencias (Adaman y Devine, 2002; Segal et al., 2005; Spears, 2006; García Tabuenca et al., 2008; Defourny y Nyssens, 2010; Hulgård, 2010; Singh, 2014). Para poder navegar sin perder el rumbo en medio de esas concepciones de emprendimiento, es necesario aclarar la perspectiva desde la que vemos el problema y argumentamos nuestra tesis. Por eso, afirmamos con Rodríguez (2009), que es indispensable analizar el comportamiento que se sigue del espíritu emprendedor, porque en parte estamos de acuerdo con él en que es más realista considerar el espíritu emprendedor en el contexto de un rango de comportamiento. La personalidad del empresario, por ejemplo, influye en el tipo de emprendimiento estratégico (Rodríguez, 2014).

Citando a Fonrouge (2002), Rodríguez afirma que son cuatro las perspectivas principales sobre el emprendimiento: comportamental, psicológica (cognitiva), económica y de procesos. Esta clasificación se caracteriza por el énfasis en los aspectos estratégicos, beneficiándose de los avances recientes en el campo de la estrategia (Mintzberg et al., 2005); también integra las tendencias cognitivas y de procesos a los campos de la estrategia empresarial como lo define Laroche y Nioche (2006), pero ante todo, resalta la influencia de la persona, la importancia de los esquemas mentales (representaciones) que la persona tiene y a partir de los cuales actúa, intentando satisfacer siempre algún tipo de necesidad que identifica con el bienestar o la felicidad.

Citando a Aktouf (2001), se destaca la importancia de la toma de decisiones en la naturaleza de un emprendedor. Éste es una persona que demuestra una capacidad mayor que los demás para

tomar decisiones. Por naturaleza, el emprendedor es una persona que decide y actúa, y en menor intensidad también analiza. Si decidir es transformar una voluntad humana en acto, cuando hablamos de la acción de emprender, nos referimos al momento del paso al acto emprendedor propiamente dicho. En efecto, en todo momento tenemos infinidad de actos posibles, es decir, la posibilidad de seleccionar en cada circunstancia un acto emprendedor que está siempre unido a un objetivo.

Aktouf señala que es evidente todo el peso que puede tener la decisión, elemento del proceso administrativo considerado desde siempre como el más importante; es el elemento que influye en el emprendimiento y por ende en la vida de las organizaciones, porque es el momento en que se actualiza la concepción que uno se hace de la empresa y de sus componentes. Es en la toma de decisiones donde se manifiesta con máxima claridad la naturaleza del emprendimiento, de las relaciones que discurren en la organización, la forma en que se considera al personal y el alcance de su aporte a la empresa (Rodríguez, 2009: 106).

La relevancia que tiene la toma de decisiones dentro del perfil del emprendedor y de la misma acción de emprender acentúa la perspectiva individual que caracteriza nuestro estudio. En efecto, observamos al emprendedor y lo entendemos como un individuo que actúa porque no se puede saber quién es el sujeto agente sin saber cómo actúa: esencia y acción van de la mano porque la conducta humana pide, en última instancia, la comprensión de la esencia o naturaleza personal del sujeto que opera. Esta perspectiva, sin embargo, no puede obviar el hombre siempre ha vivido en sociedad (familia, tribus, aldeas, ciudades, estados) y que estas asociaciones persiguen objetivos que forman parte de la esencial de hombre. No hay acción sin objetivo (meta) ni objetivo sin identidad. Por tanto, las visiones sociales e históricas del emprendimiento y del emprendedor, aunque escapan del objetivo de este estudio, son pertinentes y necesarias, porque la vida del hombre es necesariamente social, moral y jurídica (Lamas, 2013: 22-23).

Dentro de las citadas visiones sociales e históricas, destacan dos autores clásicos, Alexander Gerschenkron y Albert Hirschman, muy estudiados en la perspectiva del desarrollo y el emprendimiento. En efecto, la realidad política, económica y cultural influyen en el fenómeno del emprendimiento, tanto en su origen como en su desarrollo, y por tanto la acción de emprender se conocerá de manera más completa en términos temporales y espaciales (Gerschenkron, 1969). Para este autor, el emprendedor es esencialmente una figura de valor productivo que básicamente toma decisiones económicas (Gerschenkron, 2002).

Por su parte, Hirschman formuló una estrategia de desarrollo basada en la creencia de que los individuos son más que simples beneficiarios de políticas públicas y sociales de desarrollo: son agentes activos de sus propios procesos y en consecuencia, emprendedores, individuos que tienen habilidades y expectativas con un rol fundamental en la interacción e implementación positiva de los sectores productivos. Como acertadamente demuestra Hurtado (2014), Hirschman reconoció el carácter desordenado del desarrollo (Adelman, 2008, pp. 26-30) y los beneficios de los desequilibrios, los conflictos y las tensiones como fuentes de oportunidad (Hirschman, 1958, p. 210), uno de los motivadores más comunes del emprendimiento.

## 2.2. Un enfoque novedoso: el talento

Después de citar muy sucintamente las perspectivas del emprendimiento, destacamos el hecho de que emprender es un fenómeno complejo (Bueno, 2003) que, como se ha dicho, lleva tiempo estando de moda (Zúñiga, 2006). En los talleres de emprendimiento que he dictado, suelo decir que, para emprender, necesitas una idea, confianza en ti mismo y un empujón para arrancar. No es fácil cambiar el mundo como pretende el emprendimiento social (Robert y Woods, 2005)

pero un primer paso es tener una buena idea, confianza, determinación y apoyo. Aunque es muy positivo que el emprendedor cuente con información útil al alcance de su mano, es importante también que existan organizaciones que, cuando encuentran un verdadero emprendedor, otorguen apoyo financiero y profesional. Este soporte acaba siendo fundamental, en la mayoría de los casos, para lograr despegar la idea emprendedora, a veces también facilitando relaciones y conexiones con otros agentes claves (Galán, 2007).

Preferimos conceptualizar el fenómeno del emprendimiento como “acción de emprender” o simplemente “emprender”, que es vista por Marina (2010) como una competencia que consiste en aprender y ejercer la libertad. Por tanto, emprender es una realidad esencialmente ética. También Greciano (2011) habla del talento de emprender, destacando la necesidad de que se enseñe en las universidades y escuelas de negocio. La perspectiva sobre la que vamos a plantear la acción de emprender es la del talento, esto es, nos parece importante detenernos a considerar el talento emprendedor, que no es lo mismo que talento innovador (Solé et al., 2007).

La tipología antes descrita se encuadra mejor dentro de la perspectiva antropológica y conductual, que pone su acento en la persona que realiza el acto de emprender y no en el proceso que denominamos emprendimiento. En consecuencia, centramos nuestro estudio en el talento emprendedor del individuo, que cuando es ejercido de manera proactiva suele convertirse en un potente generador de empleo (Ares, 2004). Por lo tanto, las sociedades que descuiden el desarrollo de este talento estarán limitando notablemente su futuro, tanto económico como social (Brenkert, 2010), porque es sabido el potencial transformador que tiene el trabajo en una persona y en una región.

Para esta investigación preguntamos por la definición de talento (Tansley, 2011) a tres importantes expertos, con amplia experiencia empresarial en el área de recursos humanos, y contestaron que el talento es la capacidad para llevar a cabo una actividad de manera brillante, ya sea innata o aprendida; la capacidad de hacer algo muy bien y resolver problemas; la manifestación de Dios a través de los hombres. A veces, en el lenguaje común, usamos la palabra talento para referirnos a personas superdotadas o que destacan de un modo extraordinario en algo. No es éste el significado que damos a talento en este artículo.

Entendemos por talento, *un don natural, cuya operatividad genera satisfacción en quien lo posee y efectividad en los resultados*. Esta conceptualización va en la misma línea que la visión clásica, que afirmaba que el *tálanon* o *talentum* no es fruto solo del esfuerzo personal sino que tiene mucho más de don de los dioses. Para los griegos, *tálanon* también significaba habilidad, influjo y posición que facilita al hombre desenvolverse correctamente en diversas circunstancias, y cuya adquisición no se debía tanto a la voluntad del hombre sino un regalo del cielo, una señal de bendición y amor por parte de los dioses (Chantraine, 1984). Sin embargo, para nosotros, innato tiene además un carácter congénito, esto es, se refiere al principio configurador que se denomina naturaleza. Siguiendo a Villarraga y Martínez (2004), el talento es una aptitud para algo, capacidad intelectual, dotes asignados por la naturaleza, en algunos casos de claro origen hereditario y en otros, por el contrario, pareciera inexplicable, como es el caso de los genios. Nietzsche argumentará que la manifestación del talento depende de un precio que han pagado las generaciones pasadas. Sin embargo, continúa siendo para él algo que no necesariamente es transmisible y que en ningún caso es segura su manifestación (Villarraga y Martínez, 2004: p.26).

Refiriéndose al talento, Alonso y Benito (1992) consideran que se deben diferenciar los siguientes términos en su significado: talento, precocidad, prodigio y genio. También es interesante resaltar que Mönks y Mason (2000) dan un mismo valor y significado a los siguientes términos tratándolos como sinónimos: dotado (*gifted*), altamente capaz (*highly able*) y talentoso (*talented*).

Analizando ambos planteamientos, parecería que se diferencian entre sí, debido a que, en el primer caso, el talento tendería más a una situación de normalidad y en el segundo, en cambio, a una capacidad extraordinaria. Sin embargo, no vemos en realidad en verdadera contradicción, puesto que consideramos que en realidad todo ser humano tiene una capacidad, que no necesariamente es precoz ni prodigiosa, y que nos permite ser muy buenos (*highly able*) en algo. De lo expuesto anteriormente, queda claro que no estamos de acuerdo con los autores que sostienen que el talento no es una característica innata y universal de la persona sino que sería una realidad principalmente contextual (Cardona, 2002).

El hecho es que todo ser humano tiene muchos talentos. Algunos autores distinguen más de 30 (Elías, 2013). Evidentemente cada uno se presenta con mayor o menor intensidad. Lo mismo que el talento en sí, por su consideración de innato, escapa de los factores de inequidad, no ocurre lo mismo en lo referente al afloramiento y operatividad de un talento, donde la situación social y posición económica tienen una influencia muy significativa, que es necesario remediar, si se quiere que la persona humana tenga igualdad de oportunidades. En otras palabras, todo ser humano tiene unos talentos potenciales, distinto de los actuales, que se podrán especificar y desarrollar en función de diversos factores: contexto familiar, sistema educativo, motivación en el aula y fuera de ella, coaching, influencia social y afectiva, ambiente de la comunidad, salud, contexto social y cultural, etc. Por poner un ejemplo extremo, es evidente que en un contexto de necesidad extrema —pobreza, guerra, etc.— se desarrollarán unas capacidades y no otras, por una cuestión de simple supervivencia, y de esta manera algunos talentos no podrán florecer.

Es comúnmente aceptado que cada persona tiene unos talentos innatos, que se hacen operativos en función de las destrezas y conocimientos adquiridos. A esta interrelación entre talento, destreza y conocimiento se le denomina fortaleza (Buckingham y Clifton, 2005: p. 42). Importa mucho prestar atención a esta distinción, porque es clave para entender el nuevo enfoque que proponemos en este trabajo. Mientras que los talentos son innatos, las destrezas y los conocimientos dependen en gran medida de la voluntad, es decir, de la intención, deseo, posibilidad, decisión de hacer algo y acción. Por muchas ganas, empeño, tesón y anhelo que se ponga en alcanzar una habilidad que en realidad no es un talento, nunca llegaremos a un nivel de excelencia en la ejecución, y, aunque alcancemos buenos resultados, será propiamente una destreza y no un talento. Éste es algo que “nos viene dado” y que por tanto conviene descubrir, ojalá cuanto antes. A veces de manera natural y otras —la mayoría— acompañado de entrenamiento y esfuerzo, el talento implica siempre una ejecución de notable excelencia. Lo contrario al talento es la cortedad en los objetivos, la torpeza o medianía en la ejecución y sobre todo la mediocridad en los resultados.

Si pensamos en el talento de deportistas o artistas famosos, observamos que la relación entre los talentos de esas personas es de complementariedad, pues a veces la presencia de un talento provoca la influencia positiva en otro; y otras veces, en cambio, si la presencia de un talento es excesiva, puede llegar a neutralizar la operatividad de otro. La flexibilidad, velocidad y rapidez de un jugador de fútbol como es Lionel Messi le permite poder regatear a muchos contrincantes en espacio muy pequeño de terreno pero lo incapacita para poder ser un buen defensa y frenar a determinados atacantes y despejar con la cabeza balones altos, por ejemplo. Encontramos en los deportistas y artistas en general muy buenos ejemplos de liderazgo (Arce et al., 2011) y de la conceptualización del talento actual y potencial, porque hacen visible de manera muy clara las características de un talento (Mönks y Mason, 2000): habilidad por encima del promedio, compromiso con la tarea y creatividad.

### 2.2.1. El talento del emprendedor social

Es necesario distinguir lo que es sustantivo y esencial en este talento de todos aquellos elementos que comparte en mayor o menor grado con otros talentos presentes en la misma persona. Cuando nos referimos al talento emprendedor no lo hacemos con la intención de establecer las características de un emprendedor modelo o un prototipo perfecto de emprendedor. Por el contrario, nuestro objetivo es describir aquellos aspectos que definen a una persona emprendedora, independientemente de las limitaciones que podamos observar en ella. El foco, por tanto, es esencialmente positivo. Más que un modelo nos interesa el emprendedor real, que inicia un proceso conformado por etapas, obstáculos, éxitos y errores.

Revisando la literatura y manteniendo conversaciones con emprendedores y emprendedores sociales, hemos identificado los siguientes aspectos que definen a la persona que decide “emprender”: amor al riesgo, compromiso, creatividad / innovación, iniciativa, pasión, resolución, satisfacción en el desafío continuo, sed insaciable de logro, tenacidad y visión. Estos talentos son fundamentales para garantizar razonablemente el éxito de la acción de emprender, que siempre será una opción (Leiva, 2008) y evitar así la realización de un emprendimiento de corta duración y que no consiga sus objetivos.

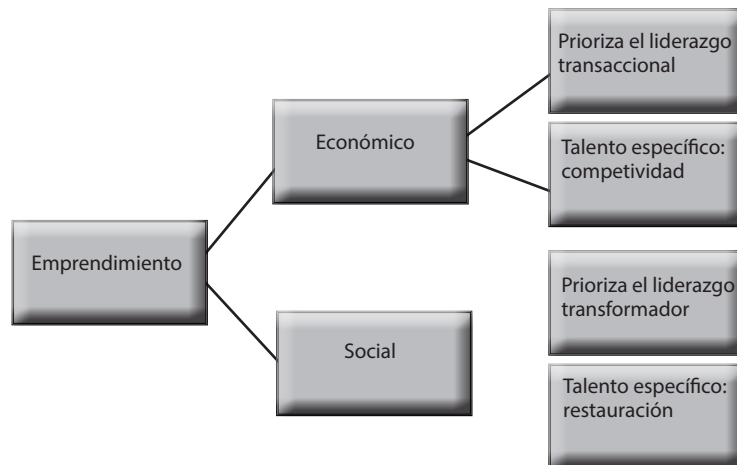
Siguiendo la misma metodología, descubrimos que estos aspectos anteriores están presentes en todo tipo de emprendedores, sean económicos o sociales, obviamente con mayor o menor intensidad en un caso o en otro, porque no existen dos emprendedores iguales. Lo que diferenciaría a un emprendedor social de uno “no social” o económico serían los talentos de “soporte” o apoyo, esto es, aquellos talentos fundamentales para actividades distintas del emprendimiento, y que puntualmente pueden resultar muy útiles al emprendedor. Aquí entendemos talento de “apoyo” o “soporte” en el sentido arquitectónico de las palabras, es decir, como cimiento, pilar y fundamento de algo. Un edificio, cuando fallan las columnas de apoyo, cede y se viene abajo, se derrumba. Igual sucede con los talentos de apoyo: son un soporte fundamental del talento personal para la adquisición del logro, que en todo emprendedor es una *conditio sine qua non*. Los talentos de apoyo juegan un papel básico y vital.

Las motivaciones, que tradicionalmente se presentan como el elemento diferenciador más importante de un emprendedor económico de uno social (Certo y Miller, 2008), preferimos considerarlas dentro del liderazgo, como tendremos ocasión de explicar más adelante. Junto a las motivaciones, las creencias de las personas son otro factor determinante en los emprendedores sociales. Sin embargo, pensamos que las creencias, por sí mismas, no hacen a un emprendedor, y formarían parte de los talentos de apoyo del emprendedor, que encuadramos dentro de los valores propios del talento “liderazgo trascendente”.

En efecto, existen talentos distintos del de emprender, que, referidos a éste, llamamos “talentos de apoyo”, cuya presencia en la persona puede hacer más operativo el talento emprendedor; estos son: autoconfianza, competitividad, comunicación, empatía, sentido estratégico, flexibilidad, liderazgo transaccional, liderazgo transformador, liderazgo trascendente, responsabilidad y restaurador.

Ahora bien, un punto importante de la teoría que presentamos radica en que el talento emprendedor debe presentar algún tipo de equilibrio entre los talentos sustanciales y los talentos de soporte. En efecto, un peso excesivo en estos talentos de apoyo podría neutralizar la operatividad del talento emprendedor. Por ejemplo, un emprendedor con una iniciativa desbordada difícilmente tendrá el mínimo de sentido estratégico requerido para el éxito del proyecto de emprendimiento. La iniciativa, tan importante en un emprendedor, debe ser ejecutada en el marco de una visión y objetivo a alcanzar, y requiere de disciplina para llevarla a cabo.

En resumen, ambos tipos de emprendedor —el económico y social— tienen en común los elementos substanciales antes enumerados. Es decir, para ser emprendedor social primero hay que ser emprendedor, esto es, una persona que identifica una oportunidad en el mercado, decide crear una empresa con el objetivo de conseguir un beneficio económico generado de forma creativa o novedosa (Schumpeter, 1934; Shane y Venkataraman, 2001; Kirzner, 2009; Giacomozzi, 2012). Por lo tanto, hay un denominador común en todos los emprendedores. Nuestra tesis es que las diferencias entre el emprendedor económico y el social se producen por razón del peso de los elementos talentosos de soporte o de apoyo, en especial por el tipo de liderazgo que predomina en ellos, que es esencialmente responsable y restaurador.



### 2.2.2. El liderazgo del talento emprendedor

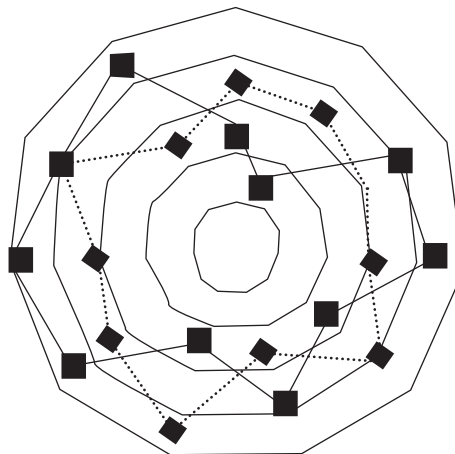
El concepto liderazgo, uno de los más utilizados en las ciencias sociales, ha despertado un enorme interés en el mundo de la empresa. Algunos autores han definido el liderazgo como una relación de influencia en la que tanto líderes como colaboradores desempeñan un rol fundamental (Dansereau, Graen y Haga, 1975; Burns, 1978; Bass, 1985; Rost, 1991; Cardona, 2000; Filella, 2003; Delgado, 2004; Salazar, 2006; Nader y Castro, 2007; Anderson, 2010; Agüero, 2011; Espinoza, 2011; Mascaray, 2012; Lupano y Castro, 2013; entre otros muchos). Nosotros nos unimos a esta corriente que concibe el liderazgo como una realidad relacional que se centra en el dinamismo propio de la persona humana, racional y libre; concretamente el marco que proponemos es el de Pérez-López (1991; 1996; 1997; 1983; 2001), que presenta, en el ámbito organizacional, el modelo más completo de las relaciones de intercambio que se producen entre un líder y sus seguidores, entre el empresario y los empleados, que son vistos más colaboradores. En esta concepción relacional del liderazgo, la perspectiva fundamental desde la que se analiza la relación es la del colaborador, aunque, como es lógico, el comportamiento del líder juega un rol crítico y afecta a las motivaciones del colaborador.

Si entendemos el liderazgo como una relación de influencia entre líderes y colaboradores, quienes realizan intercambios reales acordes a intereses mutuos (Rost, 1993: p.102), se puede afirmar que, básicamente, hay tres tipos de relaciones entre un empleado y la empresa; una de ellas es de tipo económico y las otras dos son de tipo “social” o “no económico” (Meyer y Allen, 1997; Cardona, Lawewnce y Espejo, 1999). Teniendo en cuenta esto, la tesis de Pérez-López adquiere particular interés porque hace algo que otros autores (Kuhnert y Lewis, 1987; Avolio, Bass y Jung, 1999) no consiguen con igual claridad y consistencia, y es el de lograr distinguir los dos tipos de intercambio relacional no económico. Siguiendo a Cardona (2000: 6-7), vemos que Pérez - López lo hace de la siguiente manera:

- a) Liderazgo transaccional: es el liderazgo definido por una relación de influencia de tipo económico. En esta relación, el colaborador interactúa con el líder únicamente por motivación extrínseca.
- b) Liderazgo transformador: es el liderazgo definido por una relación de influencia en el trabajo. En esta relación, el colaborador interactúa con el líder por motivación extrínseca e intrínseca.
- c) Liderazgo trascendente: es el liderazgo definido por una relación de influencia de contribución. En esta relación, el colaborador interactúa con el líder por motivación intrínseca, intrínseca y trascendente.

Así las cosas, se puede afirmar que mientras lo normal, en el emprendedor económico, es que tenga un mayor peso el talento liderazgo transaccional, sin embargo, en el social, destaca de un modo especial el liderazgo trascendente. Algo parecido podríamos afirmar refiriéndonos al talento "restaurador" y al modo de ejecutar el talento "competitividad".

Puestos en un gráfico comparativo el peso de los talentos de apoyo del emprendedor económico (línea regular) y del emprendedor social (línea punteada), podríamos tener un resultado parecido al siguiente:



Fuente: Elaboración propia.

Si fijamos la atención en la gráfica, ésta quiere evidenciar que los talentos de soporte del emprendedor social y del emprendedor económico no tienen el mismo peso. Vemos, por ejemplo, que en el emprendedor social destacan los talentos empatía, restaurador, liderazgo transformador y trascendente; mientras que en el emprendedor económico tienen mayor peso los talentos estratégico y liderazgo transaccional, así como también el competitivo y la autoconfianza; además, ambos tipos de emprendedor empatan en puntaje alto en un talento tan importante como es la responsabilidad.

### 2.3. Las motivaciones tradicionales del acto de emprender

La literatura es abundante en afirmar que detrás de una iniciativa de emprendimiento subyace una motivación, que básicamente es de dos tipos: el aprovechamiento de una oportunidad y la necesidad. En efecto, la mayoría de las personas emprenden impulsados por la fuerza de aprovechar una oportunidad de negocio que se les ha presentado o por el hecho de que no tienen otra alternativa de trabajo y de sustento de vida (Amit, Muller & Cockburn, 1995).



Corduras (2006: p.15) afirma lo siguiente:

Etimológicamente, el término motivación procede del vocablo latino "motus" (movimiento), que tenía que ver con aquello que movilizaba al sujeto para ejecutar una actividad. En el lenguaje popular, una persona está motivada cuando emprende algo con ilusión, superando el esfuerzo que deba realizar para obtenerlo. "Por tanto, se puede definir la motivación como el proceso psicológico por el cual alguien se plantea un objetivo, emplea los medios adecuados y mantiene la conducta con el fin de conseguir dicha meta" (Maslow, "Motivation and Personality", 1954).

De la definición apenas presentada, la parte más difícil de detallar y clarificar es la parte final: ¿Qué es lo que hace a un emprendedor mantener la conducta hasta conseguir la meta? ¿Qué es lo que hace que persevere en su acción y desfallezca o se rinda ante las dificultades? Para responder a estas preguntas, nos damos cuenta de que hay que ampliar el marco de las motivaciones, porque la oportunidad y la necesidad no explican todo el fenómeno del emprendimiento. Así, buscando otras posibles motivaciones, encontramos las siguientes: deseo de libertad, independencia y autonomía; ganar dinero; experimentar el placer de ser creativo; poner en marcha algo una idea original o especial; realización personal; seguir una tradición o una costumbre; responder a una vocación, entre otras.

La literatura es clara en afirmar que la motivación que guía al emprendedor social y al emprendedor no es la misma (Malagón, 2003; Barrera, 2007). La motivación del emprendedor social es "restaurar" algo, generar un cambio positivo o de mejoramiento, comprometiendo su acción en maximizar el impacto social. El emprendedor económico persigue otro objetivo, que es generar riqueza, maximizar ganancias o utilidades. Observamos, por tanto, que no se puede desligar completamente la motivación del objetivo, que en ambos casos son diferentes. En cambio, como hemos señalado anteriormente, las habilidades, el temperamento y el deseo de vivir una aventura (Pérez-Orive, 2004) pueden ser los mismos.

Otro punto a tener en cuenta en cuanto a las motivaciones es el hecho de que el propósito económico o social no es el único criterio para distinguir al emprendedor social del económico. El espíritu emprendedor consiste de manera primordial en instrumentar elementos de novedad y dinamismo. En cambio, el emprendimiento social debe entenderse también en relación con la evolución del pensamiento y la práctica en un campo determinado. En otras palabras, lo que es innovador en una generación puede ser convencional en la siguiente. Por eso, en la actualidad, el emprendimiento social responde a una motivación de liderazgo trascendente, debido a que quien emprende este tipo de actividad se ha hecho y ha respondido a algún tipo de preguntas radicales o vocacionales: ¿A qué tipo de empresa merece la pena dedicar la propia vida? ¿Qué tipo de problema social o global quiero solucionar con mi empresa? ¿Qué huella positiva quiero dejar en este mundo a las generaciones futuras? (Beckmann, 2012).

#### 2.4. La perspectiva del liderazgo trascendente

En cuanto sigue vamos de la mano de Pérez-López (1997). Si la empresa es una organización de personas, que trabajan coordinadas, para lograr ciertas metas o resultados, es evidente la importancia que cobra el hecho de que todas estas personas estén realmente motivadas por la misión de la institución, que da cobertura a esas metas y resultados. Y cuanto más se implique la totalidad de cada una de las personas, más motivación existirá y mejor se realizarán la misión externa (satisfacción de necesidades de agentes externos a la empresa) y también la misión interna (satisfacción de las necesidades de los agentes internos de la empresa). No podemos olvidar que no existe líder sin seguidores, y no hay líder que los tenga si no logra satisfacer en ellos sus

necesidades. Como se ha dicho anteriormente, esta relación es lo característico de este tipo de liderazgo.

En este liderazgo relacional, el intercambio de acciones entre el líder y el colaborador responde a unos intereses y necesidades. No hay liderazgo si no hay satisfacción de necesidades de la persona humana. Éstas pueden incluirse en tres grandes grupos: materiales, de crecimiento o aprendizaje y, por último, afectivas. Es importante tener presente que cada necesidad se satisface de modo distinto, generan una motivación diferente y producen en el sujeto distintos efectos. Podemos resumirlo en el siguiente cuadro:

Necesidades	Satisfacción	Tipos de motivación
Materiales	Incentivos	Motivación Extrínseca
Conocimiento	Aprendizaje	Motivación Intrínseca
Afectivas	Útil a los demás	Motivación Trascendente

Fuente: Elaboración propia basada en Pérez-López (1997)

Según las necesidades descritas, las motivaciones serían principalmente tres:

*Motivación extrínseca.* Entendemos por tal motivación aquel tipo de fuerza que empuja a la persona a realizar una acción debido a las recompensas (o castigos) unidos a la ejecución de la acción; es decir, debido a la respuesta que va a provocar dicha acción desde el exterior. Así pues, lo verdaderamente querido no es la realización de la acción de que se trate, sino las recompensas. La ejecución de la acción viene a ser una condición impuesta desde el exterior para que la persona alcance aquello que en el fondo le motiva y que a su vez responde a la voluntad de la persona que motiva.

*Motivación intrínseca.* Es ese tipo de fuerza que atrae a una persona para que realice una acción determinada a causa de la satisfacción que espera obtener por el hecho de ser el agente o realizador de la misma. Lo verdaderamente querido son las consecuencias derivadas del puro hecho natural de ser ejecutor; estas consecuencias suelen ser aprendizaje o algún tipo de crecimiento o desarrollo individual o grupal.

*Motivación trascendente.* Nos referimos con trascendente a ese tipo de fuerza que lleva a actuar a las personas debido a la utilidad -o las consecuencias- de sus acciones para otras personas. El factor distintivo de esta motivación es que con su acción busca satisfacer necesidades ajenas, no propias. A esta motivación nos referimos cuando hablamos de generosidad, espíritu de servicio, impacto en la sociedad, responsabilidad social, etc. El emprendimiento social entraría dentro de este grupo de motivaciones.

La motivación trascendente recoge el hecho elemental de que un ser humano no es absolutamente indiferente respecto a las necesidades de otros seres humanos. Especialmente en este tipo de motivación, nuestros sentimientos y principios pueden ocasionar que el valor percibido difiera notablemente del valor real. Esta distorsión, provocada porque el ser humano es por naturaleza voluble e inestable, disminuirá mediante una adecuada educación afectiva, en el marco de una sana antropología, que hará posible la implementación de un verdadero liderazgo ético. Este tipo de liderazgo, que logra al mismo tiempo que los colaboradores se sienten más felices y motivados participando y creciendo como personas, suele mostrar sensibilidad por la Responsa-

bilidad Social Corporativa y preocupación por el desarrollo de empresas sustentables (Zambrano, 2011), que es posible desarrollar gracias a la competencia “servicio”, a través de la interacción constante y perseverante con los colaboradores y stakeholders (Cardona, 2009).

Llegados a este punto, estamos en condiciones de responder a una pregunta muy relevante: ¿Qué tipo de liderazgo es más propio del emprendedor económico y del emprendedor social? Aunque es obligado el análisis de cada caso, en líneas generales, en el emprendedor económico tiene un peso muy alto el liderazgo transaccional, medio el transformador y bajo o muy bajo el trascendente. En cambio, en el emprendedor social será más visible en el liderazgo trascendente. En circunstancias ideales, el liderazgo de mejor calidad será aquél que logre la mejor combinación de los tres tipos de liderazgo, de acuerdo a la realidad a la que ha de liderar.

También es importante considerar que en un emprendedor difícilmente se dan estos tipos de liderazgo en estado puro, sino que con frecuencia nos encontramos con líderes que presenten rasgos transaccionales, transformadores y trascendentes. Sin embargo, lo normal será encontrarse entre los emprendedores económicos sobre todo líderes transaccionales y entre los emprendedores sociales líderes trascendentes. Cuando estemos ante un gran líder, un talento excepcional para relacionarse con la gente e influir en ellas, lo normal será ver en él rasgos de cada uno de los tres, con predominio, al menos en los momentos críticos o heroicos, del aspecto trascendente.

### 3. CONCLUSIÓN

1. De todo lo anteriormente expuesto, se puede deducir que el emprendedor y el emprendedor social no responden exactamente al mismo perfil de talento y que, aun compartiendo un núcleo básico de talentos, presentan diferencias significativas en cuanto a los talentos de apoyo o de soporte. En otras palabras, tanto en el emprendedor económico como en el emprendedor social, tienen que estar presentes una serie de talentos substanciales al mismo acto de “emprender” de manera que la acción llegue a buen puerto y se alcancen las metas y se realicen los sueños que están detrás de la idea originaria que dio lugar al emprendimiento.
2. El planteamiento tradicional, que sostiene que el factor motivacional es el más definitivo para distinguir a un emprendedor social de uno económico, encaja dentro de la teoría del talento que hemos expuesto, pues la motivación no es un elemento aislado sino que se enmarca dentro del talento que denominamos “liderazgo”. Característica esencial al acto mismo de liderar relacionalmente, en efecto, es la motivación, que, como hemos expuesto, puede ser de tres tipos: transaccional, transformadora y trascendente. Aunque todas las personas experimentamos a lo largo de la vida, con mayor o menor intensidad, los tres tipos de motivaciones, lo cierto es que, en el emprendedor económico destaca la motivación transaccional en el mismo acto de emprender, mientras que en el emprendedor social predominan la motivación transformadora y la trascendente priorizando así una economía sustentable.
3. La tesis planteada al inicio —el emprendedor y el emprendedor social comparten un denominador común en cuanto a talentos básicos pero presentan diferencias significativas— ha sido sustentada presentando los talentos substanciales propios del acto de emprender y mostrando los talentos de apoyo característicos de la acción propiamente económica y de la acción más propiamente social. Para sustentar este argumento hemos

presentado la evidencia de la tipología de liderazgo de Pérez-López, que a través de la teoría relacional y de las motivaciones, explica con rigor la diferencia esencial entre el emprendedor económico y el emprendedor social.

4. Esta teoría del talento específico para el acto de emprender tiene, por lo menos, dos implicaciones muy importantes. En primer lugar, porque ofrece una visión holística del fenómeno “emprender”, desde una perspectiva antropológica y conductual, valiosa para el liderazgo ético. Sin despreciar la importancia de una gestión por valores, se destaca el valor primordial del talento de cada individuo, lo cual es consistente con el principio ético de que todo ser humano tiene un valor infinito. Es precisamente el talento lo que hace que cada ser humano sea único e irrepetible, debido a que creencias y valores con frecuencia son compartidos por familias, asociaciones, grupos sociales y culturas. En segundo lugar, esta propuesta ilumina lo más específico del acto de emprender económico y del emprender social, que es, en el primer caso, una acción orientada a generar procesos de rendimiento económico y, en el caso social, procesos transformadores de la sociedad o del entorno donde ella se encuentra.
5. La teoría del talento es aplicable a nivel educativo, así como también en los programas formativos de emprendedores, y responde a necesidades reales del sector empresarial. Implica aceptar que el fenómeno del emprendimiento es una realidad esencialmente humana, que exige, como toda acción libre, el ejercicio de la inteligencia y de la voluntad con responsabilidad, capacidad que puede ser perfeccionada a través del aprendizaje, el entrenamiento y el compromiso transformativo. Estamos convencidos de que la identificación y desarrollo del talento emprendedor, que lidera cambios en el ámbito de una comunidad a través de acciones responsables que trascienden el interés exclusivamente económico, es una excelente manera de construir confianza y de generar propuestas sostenibles para la empresa.

Este trabajo, que ha afrontado el emprendimiento desde una perspectiva individual basada principalmente en el liderazgo del emprendedor, puede ser completado en investigaciones futuras con la documentación de las visiones de tipo social e histórico que, desde otra perspectiva, explican también el fenómeno del emprendimiento.

## 4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adaman, F., & P. Devine. (2002). A reconsideration of the theory of entrepreneurship: a participatory approach. *Review of Political Economy*, 14, 329-355.
- Adelman, J. (2008). Observando a Colombia: Albert O. Hirschman y la Economía del Desarrollo. *Revista Desarrollo y Sociedad*, 62, 1-37.
- Agüero, P. M. (2011). El desempeño, el liderazgo y las competencias en los directivos del sector turístico. *Turismo y Desarrollo Local*, 11.
- Aktouf, O. (2001). Mundialización, economía y organizaciones: la estrategia del avestruz racional; La metodología de las ciencias sociales y el enfoque cualitativo en las organizaciones. Universidad del Valle, Cali, Colombia.
- Alda-Varas, R., Villardón-Gallego, L., & Elexpuru-Albizuri, I. (2012). Propuesta y validación de un perfil de competencias de la persona emprendedora. Implicaciones para la formación. *Electronic Journal of Research in Educational Psychology*, 10 (28), 1057-1080.
- Alonso, J. A. & Benito, Y. (1992). Intervención educativa en niños superdotados. *Desarrollo y educación*, 219-250.
- Altermatt, E. R., & E. M. Pomerantz. (2003). The development of competence-related and motivational beliefs: An investigation of similarity and influence among friends. *Journal of Educational Psychology*, 95, 111-23.
- Álvarez, J. F. (2012). Un nuevo panorama empresarial: empresas sociales. *Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario*, 106 (604), 30-37.
- Amit, R., Muller E., & Cockburn, I. (1995). Opportunity costs and entrepreneurial activity. *Journal of Business Venturing*, 10, 95-106;
- Anderson, S. (2010). Liderazgo directivo: claves para una mejor escuela. *Psicoperspectivas*, 9, 34-52.
- Arce, C., Torrado, J., Andrade, E., & Alzate, M. (2011). Evaluación del liderazgo informal en equipos deportivos. *Revista Latinoamericana de Psicología*, 43, 157-165.
- Ares, A. (2004). La conducta proactiva de los emprendedores. *Portularia*, 4, 493-498.
- Arrarte Mera, R.A. (2014). ¿Maximización de utilidades o incremento del valor del accionista? *Quipukamayoc*, 12 (24), 41-43.
- Arteaga, R., & Hyland, J. (2014). So, You Want to Be an Entrepreneur? Pivot: How Top Entrepreneurs Adapt and Change Course to Find Ultimate Success, 55-68.
- Avolio, B. J., Bass, B. M., & Jung, D. I. (1999). Reexamining the components of transformational and transactional leadership using the Multifactor Leadership. *Journal of occupational and organizational psychology*, 72, 441- 462.
- Barrera, E. (2007). The social company and its social responsibility. *Innovar*, 17, 59-76.
- Bauman, Z. (2013). La cultura en el consumo de la modernidad líquida. Fondo de Cultura Económica.
- Beckmann, M. (2012). The Impact of Social Entrepreneurship on Societies. *Social Entrepreneurship and Social Business*, 235-254.
- Borzaga, C., & Defourny, J. (2000). The emergence of social enterprise. Routledge.
- Brenkert, G. G., (2010). Entrepreneurship, ethics, and the good society. *The Ruffin Series of the Society for Business Ethics*, 3, 5-43.
- Brunet, I., & Alarcón, A. (2004). Teorías sobre la figura del emprendedor. Recuperado Junio, 15, 2006.
- Buckingham, M., & Clifton, D. (2005). Ahora, descubra sus fortalezas. *Gestión 2000*.
- Bueno, E. (2003). El reto de emprender en la Sociedad del Conocimiento: El capital de emprendizaje como dinamizador del capital intelectual. *Creación de empresas: homenaje al profesor José María Veciana Vergés*, 251-266.
- Burns, J. M. (1978). *Leadership*. New York.
- Cardona, P. (2000). Transcendental leadership. *Leadership & Organization Development Journal*, 21, 201-207;
- Cardona, P. (2002). Las claves del talento: La influencia del liderazgo en el desarrollo del capital humano. Editorial Urano. España.

- Cardona, P., Lawrence, B., & Espejo, A. (2003). Outcome-based theory of work motivation. IESE Working Paper, No. D/495.
- Castillo, R. (2012). La gestión organizacional: Algunas dificultades prácticas de la reforma en los organismos del Estado. *Revista Mad, Revista del Magíster en Análisis Sistemático Aplicado a la Sociedad* (26), 34-43.
- Cerón Rincón, L. A. (2014). El emprendimiento como alternativa de desarrollo para la disminución de los índices de pobreza y desigualdad en Colombia. *Revista de la Universidad Militar*.
- Certo, S. T., & Miller, T. (2008). Social entrepreneurship: Key issues and concepts. *Business horizons*, 51, 267-271.
- Chantraine, P. (1984). *Dictionnaire étymologique de la langue grecque. Histoire des mots*. Éd. Klincksiek II. Paris.
- Clark, A. (1999). Leadership and influence: the manager as coach, nanny and artificial DNA. En Clippinger, J. (ed) *The Biology Of Business: De-Coding The Natural Laws Of Enterprise* (Jossey-Bass: San Francisco), p. 47-66
- Coduras, A. (2006). La motivación para emprender en España. *Ekonomia: Revista vasca de economía*, 62, 12-39.
- Coq, D. (2013). La Economía vista desde un Angulo Epistemológico: De la economía a la economía política; del estructuralismo a la complejidad. *Cinta de Moebio. Revista de Epistemología de Ciencias Sociales*, (22).
- Dansereau, F., Graen, G., & Haga, W. J. (1975). A vertical dyad linkage approach to leadership within formal organizations: A longitudinal investigation of the role making process. *Organizational behavior and human performance*, 13 (1), 46-78.
- De Carolis, M., & Saporito, P. (2006). Social capital, cognition, and entrepreneurial opportunities: A theoretical framework. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 30, 41-56.
- Dees, J. G. (1998). The meaning of social entrepreneurship. Comments and suggestions contributed from the Social Entrepreneurship Funders Working Group; *Enterprising nonprofits*, Harvard Business Review, 76, 54-69.
- Defourny, J., & Nyssens, M. (2010). Conceptions of social enterprise and social entrepreneurship in Europe and the United States: convergences and divergences. *Journal of social entrepreneurship*, 1, 32-53.
- Elías, J. A. (2013) Un camino hacia las fortalezas. *Sinergia e Innovación*, 1.
- Espinoza, S. (2011). Liderazgo transformacional, procesos de influencia y cambio de actitud. *Cygnus*, 11, 73-102.
- Filella, J. (2003). Influencia, liderazgo y poder. *Mundaiz*, 66, 123-135.
- Foncea, M. D., & Servós, C. M. (2012). Empresas sociales y evaluación del impacto social. *CIRIEC-España* 75, 179-198.
- Fonrouge, C. (2002). *Entrepreneur / Manager : deux acteurs d'une même pièce. Actes des colloques de l'Association Internationale de Management Stratégique AIMS*.
- Galán, R. (2007) ¿Quién te ayuda a emprender? *Emprendedores*, 121, 103-128.
- García Tabuenca, A., Crespo, J. L., Martí, P., & Crecente Romero, F. J. (2008). Emprendedores y empresas en España: un enfoque ecléctico. *Economía industrial*, 367, 51-65.
- Gerschenkron, A. (1969). La modernización empresarial. En M. Weiner, (Ed.), *Modernización*, 311-324. México: Editorial Roble.
- Gerschenkron, A (2002). The Modernization of Entrepreneurship. En Richard Swedberg (ed). *Entrepreneurship: The Social Science View*. Oxford.
- Giacomozzi, A. M. (2012). Valor económico de la empresa: alcances y consideraciones/Economic value of the firm: scope and considerations. *Contabilidad y Negocios*, 6 (12), 36-49.
- Gómez, L. (2011). Creación de empresas y estrategia. Reflexiones desde el enfoque de recursos. *Revista científica Pensamiento y Gestión*, (17).
- Greciano, R. (2011). El talento de aprender a emprender: de estudiante a emprendedor. *Experiencias prácticas de Junior Achievement*. Entinema, 45-62.

- Guerrero, A. B. (2014). Competencia emprendedora e identidad personal. Una investigación exploratoria con estudiantes de Educación Secundaria Obligatoria. *Revista de educación*, (363), 384-411.
- Harding, R. (2007). Understanding social entrepreneurship. *Industry and Higher Education*, 21, 73-84.
- Hulgård, L. (2010). Discourses of social entrepreneurship—Variations of the same theme? SE Field, EMES European Research Network.
- Hurtado, J. (2014). Albert O. Hirschman y la economía del desarrollo: lecciones para el presente. *Cuadernos de Economía*, 33(62), 7-31.
- Kirzner, I. M. (2009). The alert and creative entrepreneur: a clarification. *Small Business Economics* 32, 145-152.
- Kuhnert, K. W., & Lewis, P. (1987). Transactional and transformational leadership: A constructive/developmental analysis. *Academy of Management Review*, 648-657.
- Lamas, F. A. (2013). El hombre y su conducta. Circa Humana Philosophia, Buenos Aires.
- Laroche, H. & Nioche, J. P. (2006). L'approche cognitive de la stratégie d'entreprise. *Revue française de gestion* 1, 81-105.
- Larroulet, C., & Ramírez, M. (2007). Emprendimiento: Factor clave para la nueva etapa de Chile. *Estudios públicos*, 108, 93-116.
- Lawton S, H., Glasson, J., & Chadwick, A. (2005). The geography of talent: entrepreneurship and local economic development in Oxfordshire, *Entrepreneurship & Regional Development*, 17, 449-478.
- Leff, E. (2013). Economía ecológica, racionalidad ambiental y sustentabilidad. *Sustentabilidad*, (2).
- Leiva J. (2008). La opción de emprender. *Anuario ThinkEPI* 1, 117-118.
- Lorenzo Delgado, M. (2004). La función de liderazgo de la dirección escolar: una competencia transversal, *Enseñanza & Teaching: Revista interuniversitaria de didáctica* 22, 193-211.
- Lupano, M. L., & Castro, A. (2013). Estudios sobre el liderazgo. Teorías y evaluación. *Revista Psicodebate; Psicología, Cultura y Sociedad*.
- Llano, A., & Llano, C. (2009). Dilemas éticos de las empresas actuales. El Cid Editor.
- Malagón, F. A. (2003). El espíritu emprendedor y la creación de empresa, FED Colombia.
- Marchesnay, M. (2014). Strategic scanning of small entrepreneurs: a pragmatic view. *Journal of Innovation Economics & Management*, (2), 105-120.
- Marina, J. A. (2010), La competencia de emprender, *Revista de Educación*, 351, 49-71.
- Mascaray, J. (2012) Modelización mediante ecuaciones estructurales de la influencia del estilo de liderazgo en los ingenieros. (Disertación doctoral). Universidad Nacional de Educación a Distancia.
- Maslow, A. H., Frager R., & Fadiman, J. (1970). *Motivation and personality*. New York: Harper & Row.
- McGregor, D. M. (1957). The human side of enterprise. *Management Review* 46, 22-28.
- Minniti, M., Bygrav W. D., & Autio, E. (2005). *Global entrepreneurship monitor. (2004) Report on Women and Entrepreneurship*.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, S. (2005). *Strategy Bites Back: It is a Lot More, and Less, Than You Ever Imagined*. Ft Press.
- Möks, F. J., & Mason E. J. (2000). Developmental psychology and giftedness: Theories and research. *International handbook of giftedness and talent*, edited by Heller, K. A.
- Moret, R. (2012). La posmodernidad: intento de aproximación desde la historia del pensamiento, *Bajo palabra*, 7, 339-348.
- Nader, M., & A. Castro. (2007). Influencia de los valores sobre los estilos de liderazgo: Un análisis según el modelo de liderazgo transformacional-transaccional de Bass. *Universitas Psychologica*, 6, 689-698.

- Nuez, A., Jesús, M., & Galve Górriz, C. (2008). El emprendedor y la empresa: una revisión teórica de los determinantes a su constitución. *Acciones e Investigaciones sociales*, 26, 5-44.
- Orrego, C. I. (2009). La fenomenología y el emprendimiento. *Revista Ciencias Estratégicas*, 17, 21-31.
- Pabón, R. M. (2013). Estudio de actitudes emprendedoras con profesionales que crearon empresa. *Revista EAN* 71, 70-83.
- Parada, J. L. (2013). Un relato moral pendiente en torno a la responsabilidad social. Memoria Académica Curso 2012-1013 de la Cátedra de Ética Económica y Empresarial. Universidad Francisco de Vitoria.
- Park, S., LiPuma, J. A., & Prange, C. (2014). Venture capitalist and entrepreneur knowledge of new venture internationalization: A review of knowledge components. *International Small Business Journal*.
- Peredo, A. M., & McLean, M. (2006). Social entrepreneurship: A critical review of the concept. *Journal of world business*, 41, 56-65.
- Pérez-López, J. A. (1991). El poder, ¿para qué? Cuadernos Empresa y Humanismo, N° 29, Universidad de Navarra, Pamplona.
- Pérez-López, J. A. (1996). Fundamentos de la Dirección de Empresas. Manuales Universitarios Rialp.
- Pérez-López, J. A. (1997). Liderazgo. IESE, Folio.
- Pérez-López, J. A. (1983). Teoría Motivacional de la Organización. IESE.
- Pérez-López, J. A. (2001). Una ética para los líderes del siglo XXI. En Álvarez de Mon, Santiago (ed.), *Paradigmas del Liderazgo: claves de la dirección de personas*. McGraw-Hill.
- Pérez-Orive, J. F. (2004). El gran empujón: la aventura de emprender y montarse por libre. Ediciones Pirámide.
- Pfeilstetter, R. (2011). El emprendedor: Una reflexión crítica sobre usos y significados actuales de un concepto. *Gazeta de antropología*, 27, 16.
- Ramos, F. S., & Bayter, L. O. (2012). Emprendimiento y Economía Social, oportunidades y efectos en una sociedad en transformación. CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (75), 128-151.
- Retamal, J. M. (2006). Percepción directiva y autoevaluación institucional: el caso de la educación municipalizada en la provincia de Concepción. *Ciencias Sociales Online*, 3, 56-70.
- Roberts, D., & Woods, C. (2005). Changing the world on a shoestring: The concept of social entrepreneurship. *University of Auckland Business Review*, 1, 45-51.
- Rodríguez Hernández, N. (2013). La influencia de la personalidad del empresario sobre el emprendimiento estratégico de la PYME: un análisis multinivel. (Tesis Doctoral). Universidad de Elche,
- Rodríguez Ramírez, A. (2009). Nuevas perspectivas para entender el emprendimiento empresarial. *Pensamiento & Gestión*, 26, 94-119.
- Rost, J. C. (1993). Leadership development in the new millennium. *Journal of Leadership & Organizational Studies*, 1, 91-110.
- Ruiz, P. (2009). Últimas tendencias en el estudio sobre liderazgo: Revisión de la literatura. Documentos de Trabajo. Seminario Permanente de Ciencias Sociales, 5, 1-16.
- Salazar, M. (2006). El liderazgo transformacional: ¿modelo para organizaciones educativas que aprenden?; Visualizando al enemigo. *Utopía y Práxis*, 11, 33.
- Sánchez, J. C. (2011). Entrepreneurship as a legitimate field of knowledge. *Psicothema*, 23, 427-432.
- Schumpeter, J. A. (1934). The theory of economic development: An inquiry into profits, capital, credit, interest, and the business cycle. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship.



- Segal, G., Borgia, D., & Schoenfeld, J. (2005). The motivation to become an entrepreneur. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 11, 42-57.
- Shane, S. & S. Venkataraman, S. (2000). The Promise of Entrepreneurship as a Field of Research. *The Academy of Management Review*, Vol. 25, No. 1, pp. 217-226.
- Shane, S. & S. Venkataraman (2001). Entrepreneurship As a Field of Research: A Response to Zahra and Dess, Singh, and Erikson. *The Academy of Management Review*, Vol. 26, No. 1, pp. 13-16.
- Singh, M. P. (2014). Entrepreneur and Economic Development: A Study of Role of Various Forms of Entrepreneurs in Economic Development. *Global Journal of Multidisciplinary Studies*, 3 (5).
- Solé, F., Del Palacio, I., & Areyuna, A. (2007). Emprender o innovar, ¿dónde está la diferencia? *Revista de contabilidad y dirección*, 6, 121-132.
- Spear, R. (2006). Social entrepreneurship: a different model? *International journal of social economics* 33, 399 - 410.
- Tan, W-L., Williams, J., & Tan, T-M. (2003). What is the 'Social' in 'Social Entrepreneurship'? 48th World International Conference for Small Business, Belfast, Ireland.
- Tansley, C. (2011). What do we mean by the term 'talent' in talent management? *Industrial and commercial training*, 43, 266-274.
- Vasconcelos, A. M., & Lezana, Á. G. (2012). Model of life cycle of social enterprises. *Revista de Administração Pública*, 46, 1037-1058.
- Villarraga, M. E., Martínez, P., & Benavides, M. (2004). Hacia la definición del término talento. En Benavides, M., Maz., Castro, E. & Blanco, R (ed). *La Educación de niños con talento en Iberoamérica*, 25-35. OREALC / UNESCO Santiago.
- Zambrano, R. (2011). Sustentabilidad empresarial y aprendizaje transformativo: orientaciones para la administración por valores. *Dimensión empresarial*, 9, 16-21.
- Zúñiga, A. (2006). Emprender está de moda. *Escritura pública*, 42, 30-32.
- Nemporendam, utem quodi sin entio. Urendae cturení ssuntem es ra volesec essimint resequasint.
- Maionsequam, as minulparchil ent oditatione perchitiatet elitiorum as eum at harum adis suntotatis quis quas evendessimod mos ium quat.
- Ut minita sequam seque qui quamusdamus eumquat invelis dessitibus.
- Ovidit reribus eum aliquam, omniet, qui optam il iur magnita volupta tionseque laut as et quo blacis nis volore nest rem nonsequos exceaue pa natus dollia se quis estrumenti tempor maximag natemqui to beatis adicimo luptat occat.
- As aut alitattet, ute maior molorep erferferit, velis estiae et qui alibearupta intiusdae velit apererspís milibusdam, sime num voluptatem experib erchici lluptas exerio eum reiribeaquo ilicientibus rem iunt fugit harum que cusantem rest volor as evendaerrunt aliquam dipid quo del excessimus.
- Feratem reius, simus, quod enis eius dolupta dolorepreorem autem dolor am ea nem re et erovid mod quis errorum fugias dolut lam lamentor sum aut re, unt lia deria del ipsantur aut doluptatint optus.
- Bo. Apidel eosam que erum ipsam, qui odi velicemque dem volla ipsam, occupap icabore vendeste quameturation cusda dendaesto maximi, quo cor sim aut quos et acimum sed ma num as aut omnis et qui occabo. Nam utas mo elecabo. Bit ut labores quossed quo eos volora il mos solorrovit, susandi testiam sus accabo. Nam nobit voloreh endesto rporro bla quam fugiatur? Quis sunt abo. Icitam fugiam essimus et porum sitioe sum audandam est doluptiis moles pre ipsandi alique mo es duciandi odit, comnita dolorro intende bisqui comni nobis sam quam reium aspiendae rem aut et ea volorenihil il imagni volorerunt ma volore cores ad quiamen imodissin renecteces molenima dit officat utendem quasitibus et im et pro dolupta voluptas cusa dolupta tiosam volor a postiusdae. Nem fugit lab ipsa sitemporerio commolo reperio totat.

02

# Revisoría fiscal y control fiscal como formas de control estatal en Colombia<sup>1</sup>

Wendell Archibold Barrios<sup>2</sup>

## RESUMEN

El fenómeno de la corrupción es un flagelo que ha afectado a las estructuras democráticas de los estados. En consecuencia, estos han adoptado medidas de carácter constitucional orientadas a mitigar sus efectos. El control fiscal emerge como el eslabón de mayor relevancia en la cadena de custodia de los recursos pertenecientes al Estado. El objetivo del presente artículo es analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia, en virtud de lo establecido en la Constitución Política de Colombia, el Código de Comercio (Decreto 410 de 1971) y la Ley 42 de 1993. Con esta finalidad, se empleó un diseño de investigación no experimental de carácter bibliográfico de enfoque cualitativo y con un tipo de estudio descriptivo. El método de investigación utilizado es inductivo mediante el análisis documental de 47 informes de auditorías realizadas a empresas estatales del orden nacional y territorial y 47 informes emitidos por los revisores fiscales de empresas que manejan recursos del Estado. Se encontró que las tareas de control fiscal ejercidas por los funcionarios de las contralorías y las funciones ejecutadas por los revisores fiscales de las organizaciones que gestionan recursos del Estado son mutuamente excluyentes; por tanto, la revisoría fiscal no ha ejercido influencia positiva en pro de un control fiscal más eficiente, y consecuentemente no consigue mitigar significativamente el detrimento del patrimonio público y el deterioro de las instituciones estatales causado por la corrupción. Como conclusión, se destaca el hecho de que el contador público que actúa como revisor fiscal, es sin duda un funcionario que desarrolla funciones públicas; por este motivo es conveniente que en las entidades en donde concurren estas dos clases de control estatal establezcan estrategias de manejo de información y aplicación de procedimientos, con el objeto de que las contralorías utilicen el informe emitido por el revisor fiscal como fuente de información primaria.

Palabras clave: Control fiscal, revisoría fiscal, empresas estatales, contralorías

JEL: D73, L32

*STATUTORY FINANCIAL AND FISCAL CONTROL AS FORMS OF STATE CONTROL IN COLOMBIA*

---

1 Este artículo es producto de la investigación denominada "Aproximación teórico-instrumental de la institución de la revisoría fiscal y la función pública del control fiscal en el contexto de las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del Estado" financiada por la Universidad de la Costa CUC a través de su Vicerrectoría de Investigación. Recibido el 14 de enero de 2013 y aprobado el 17 de junio de 2013.

2 Contador Público, especialista en gestión tributaria, aduanera y cambiaria, magister (c) en Administración e Innovación de la Universidad Simón Bolívar, docente investigador de la Universidad de la Costa CUC, integrante del grupo GICADE de la misma institución. warchibo1@cuc.edu.co

**ABSTRACT**

*The phenomenon of corruption is a scourge that has affected the democratic structures of different states. Consequently, they have adopted control schemes to mitigate the devastating effects of this social phenomenon. Fiscal control emerges as the most important link in the chain of custody of the State resources. The aim of this paper is to analyze the influence of statutory auditing in the exercise of state fiscal control in Colombia, under the provisions of the Constitution of Colombia, the Commercial Code (Act 410 of 1971) and Law 42 of 1993. A non-experimental research was applied using a qualitative and bibliographic approach. The method was inductive and consisted in the documentary analysis of 47 auditing reports conducted in state enterprises (national and provincial) and 47 reports issued by auditors of companies that manage public resources. It was found that the fiscal control exercised by public officials and the functions performed by auditors of organizations that manage state resources are incompatible, so auditing has not exerted positive influence in a more efficient fiscal control, and consequently it has failed to ostensibly alleviate corruption. For this reason it is desirable that institutions where these two kinds of state control concur, strategies should be established in terms of sharing information and procedures and especially to use the findings of public auditors as relevant information in order to further the control upon public resources.*

*Keywords: fiscal control, statutory audit, state enterprises, comptrollers.*

**1. INTRODUCCIÓN**

Los elementos que motivaron la estructuración de la revisoría fiscal como mecanismo de control del patrimonio público, se establecieron en las dinámicas presentadas por las organizaciones de capital que dieron origen a la debacle económica de la década de los años treinta del siglo XX. Esta institución de control público responde a la intersección entre el modelo de control latino, el modelo de control anglosajón y al modelo de control de fiscalización, en razón a que debe ser garante tanto de los bienes pertenecientes al Estado, como de los intereses de los operadores privados en la economía nacional. De igual forma, debe propender por que las actuaciones de las empresas privadas que desarrollan sus actividades en la economía colombiana se hagan bajo las disposiciones legales y constitucionales. Por otra parte, la revisoría fiscal se constituye por extensión legal en un excelente instrumento aplicable a las empresas que manejan recursos pertenecientes al Estado, transformándose en una herramienta de vital importancia en el ejercicio del control fiscal.

De esta manera se puede decir que la revisoría fiscal en el contexto colombiano, se constituye en una institución que bajo las herramientas e instrumentos característicos de las ciencias contables y en especial de la auditoría, ejerce control integral sobre las organizaciones que por disposición legal o estatutaria están obligadas a contar con este organismo (Calle, Moreno, & Restrepo, 2005).

El modelo actual de revisoría fiscal presenta importantes debilidades en lo que respecta a su aplicación en las empresas estatales, puesto que en su origen responde a una iniciativa estatal para fiscalizar la actividad económica privada y de esta forma proteger el interés económico público; no obstante, las características de las funciones que le son propias a la revisoría fiscal permiten ubicarla como un mecanismo de control de doble vía orientada hacia el sector público y el

privado. Esta situación es óbice para que la revisoría fiscal sea una protagonista eficaz en la defensa del patrimonio público y en la lucha contra la corrupción en las empresas de capital estatal.

No obstante, el mayor desarrollo de la revisoría fiscal ha sido en el sector privado dado que es una institución de control ejercida por el profesional de la contaduría pública en franco uso de la fe pública, a partir de la confianza que la sociedad le ha otorgado. Pero los posteriores desarrollos conceptuales de la contaduría pública han permitido entender que su aplicación es igualmente efectiva en el sector estatal, a tal punto que el legislador ha definido su obligatoria existencia en muchas entidades del sector público; tal es el caso de las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del Estado.

Por su parte, el control fiscal es una función pública ejercida por la Contraloría General de la República en el orden nacional y sus equivalentes en el orden territorial, aplicada en todas las entidades y particulares que recaudan y ejecutan recursos pertenecientes al patrimonio del Estado, con el objetivo primordial de detectar posibles actos de corrupción e ilegalidad.

La revisoría fiscal y la función pública del control fiscal como mecanismos de control estatal se hacen en las empresas estatales sin un adarme de coordinación de entre ellas, a pesar de su importancia en la lucha contra la corrupción. Estas actividades se fundan en los artículos 267 y 272 de la Constitución Política Colombiana, la Ley 42 de 1993, el artículo 203 del Código de Comercio (Decreto 410 de 1971) y la Ley 43 de 1990; estas normas señalan las entidades obligadas a tener revisor fiscal.

En este sentido, el objetivo del presente artículo es analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia, utilizando como fuente de información 47 informes de auditoría ejecutadas por las contralorías como entes encargados de ejercer el control fiscal en Colombia, y 47 informes compuestos por reportes, instrucciones y dictámenes emitidos por el revisor fiscal de empresas de economía mixta y empresas industriales y comerciales del Estado pertenecientes a la región Caribe en los periodos 2006, 2007, 2008 y 2009.

## 2. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

El Estado es definido como la conjunción de los órganos del poder público organizados jurídica y políticamente con el objetivo primordial de preservar, defender y consolidar intereses que se ahondan más allá de las necesidades políticas y económicas de la nación (Grissoni y Magiori, 1974. Citado en Noguera, 2001). Ello ha comportado la necesidad de establecer mecanismos e instrumentos de control sobre los bienes pertenecientes al erario público y que son administrados tanto por entes pertenecientes a él como por particulares que administran dichos recursos de naturaleza pública; esto con el objetivo de enfrentar los diferentes actos de corrupción inherentes a las operaciones tanto del sector público como en el sector privado.

Naranjo (2007) afirma que el control eficiente de los bienes públicos ha sido objeto de constante discusión a través de la historia del país desde la época de la Colonia, allí el Estado español en ocasión a la administración de los caudales públicos, constituyó diversos tribunales de cuentas. Esta situación fue transmitida a la República, dando como resultado un sin número de reformas constitucionales relacionadas con la organización y la función de las instituciones encargadas del control de los recursos del erario público. Esto sentó las bases para la constitución de las diferentes entidades que a través de la historia del país se han encargado de salvaguardar el patrimonio público y que se instituyeron como cortes y tribunales de cuentas, contadurías mayores y actualmente las contralorías de primer, segundo y tercer orden.

En lo concerniente al sector privado, la necesidad de contar con un órgano de control y fiscalización de las actividades realizadas por las diferentes sociedades que operan en el sistema económico nacional, nace del deficiente manejo que se le estaba dando a la información de índole financiero por parte de las sociedades que cotizaban en bolsa hacia el año 1931 (Pérez, Rodríguez & Bermudez, 2010). Dentro de este marco, surgió la revisoría fiscal, figura creada por el Estado colombiano como una institución de naturaleza pública con el objeto de fiscalizar las operaciones de los entes económicos, delegándole funciones que le son propias.

### 2.1. El control fiscal en el Estado colombiano.

En Colombia coexisten dos entes de especial relevancia en el establecimiento de las garantías constitucionales necesarias dirigidas a asegurar y estabilizar el ejercicio del poder público. En primera instancia se encuentra el Ministerio Público, institución a la cual le corresponde la observancia de las actuaciones de los servidores públicos y el uso que estos hagan de los recursos pertenecientes al erario público. Por otra parte, se encuentra el control fiscal, definido por Restrepo (2007) de la siguiente manera:

El control fiscal es aquel que tiene por objeto vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos y derivar las consecuencias de su ejercicio ilegal o indebido, mediante la formulación de observaciones, la imposición de sanciones o la derivación de responsabilidades patrimoniales. (p.71).

De lo anterior, claramente se deriva la afirmación de que el control fiscal es una forma de control estatal que a partir de la vigilancia de la gestión fiscal, y junto con otras formas de control existentes, son los llamados a salvaguardar los bienes y recursos de naturaleza financiera que constituyen el patrimonio público.

Con la promulgación de la Constitución Política de 1991 Colombia pasó a ser un Estado social de derecho, en miras a atender las diferentes necesidades de la sociedad nacional con un alto grado de eficiencia; esta situación implicó para el Estado colombiano en primera instancia, realizar acciones tendientes a movilizar los recursos financieros necesarios en atención a suplir las necesidades básicas de la Nación y al mismo tiempo, establecer mecanismos de control sobre la administración pública con el objeto de velar por tal cumplimiento.

Inmerso en esos mecanismos de acción controladora sobre el empleo de los recursos económicos derivados de los planes de desarrollo, se encuentra el control fiscal como mecanismo o instrumento orientado a la protección de los recursos económicos de carácter público a través de la fiscalización.

De acuerdo a Ochoa y Charris (2003) en el territorio nacional el sistema de control fiscal se orienta en primera instancia a vigilar a los funcionarios ejecutores con el objetivo de proteger los recursos públicos pertenecientes al Estado a través de particulares. En segunda instancia, el control fiscal va direccionado a la vigilancia de las operaciones ejecutadas por los funcionarios públicos, en ocasión a establecer si se ajustan a lo descrito en las disposiciones legales y constitucionales.

La función de control fiscal es efectuada en primera instancia por funcionarios internos en cada una de las entidades responsables de la gestión fiscal, utilizando como herramienta e instrumento para su ejecución el control interno. Este tipo de control puede ser ejecutado con antelación a la generación del ingreso o a la ejecución del gasto, o en su defecto puede ser desarrollado posteriormente si su objetivo es la determinación del nivel de cumplimiento de la operación con

respecto a las disposiciones legales y constitucionales; por otro lado, puede presentarse la situación de que la actividad de control conlleve a una verificación de activos.

El otro proceso inherente al sistema de control fiscal es el que se realiza por parte de un organismo independiente al ente; este se efectúa posteriormente a la ejecución de las operaciones realizadas por los funcionarios con el objeto de establecer mecanismos de vigilancia. Mediante la promulgación de la Ley 42 de 1993 se le encomendó a la Contraloría General de la República y sus equivalentes a nivel territorial, la vigilancia de la administración de los fondos y recursos del Estado por parte de los funcionarios o particulares que manejen bienes pertenecientes al patrimonio público.

Teniendo en cuenta que la vigilancia de la gestión fiscal implica controles de naturaleza financiera, de gestión y de resultados (Constituyente, 1991), se hace necesario que la Contraloría General de la República y sus equivalentes en el orden territorial, establezcan herramientas e instrumentos orientados a cumplir con estas disposiciones constitucionales.

Dentro de esas herramientas se encuentra la contabilidad, entendida esta como un instrumento con el cual se construye un puente entre los funcionarios que toman decisiones con las actividades y hechos de naturaleza financiera y no financiera realizados por la institución, con el objeto de medir los efectos que para la organización y para el Estado, significaron dichas actuaciones (Bettner, Haka, Meigs & Willians, 2000).

En lo concerniente al Estado la contabilidad apunta hacia dos horizontes definidos claramente, en primera instancia, por medio de ella se puede comprobar si los funcionarios encargados de gestionar los fondos públicos en términos de recaudación y desembolso, se han ceñido a las disposiciones legales y constitucionales. Finalmente, la contabilidad para el Estado colombiano significa una fuente constante de información de naturaleza financiera y no financiera, con la cual puede administrar eficientemente a las instituciones encargadas de manejar recursos pertenecientes al patrimonio público.

Para Colmenares (2009) la contabilidad se presenta en el entorno social actual como un sistema de gestión que va acorde con las dinámicas de las organizaciones; en lo concerniente al sector público, el autor asevera que ésta se constituye en un instrumento de vital importancia para el ejercicio del control, permitiendo de esta manera un adecuado proceso de gestión financiera, económica y social de las instituciones pertenecientes al Estado colombiano.

En este punto, toma especial relevancia la revisoría fiscal como herramienta estratégica en el contexto de las instituciones públicas en razón a que un profesional de las ciencias contables en pleno desarrollo de funciones públicas y bajo la figura de la fe pública, puede emitir dictámenes, atestaciones, instrucciones, denuncias y reportes luego de haber realizado un minucioso proceso de fiscalización, en donde se puede establecer si el funcionario o la institución hizo un correcto, transparente y eficiente uso de los recursos pertenecientes al Estado colombiano.

## 2.2. Revisoría fiscal como mecanismo de fiscalización en la sociedad colombiana

Para Keynes (1936) el Estado debe intervenir los sistemas económicos con el objetivo primordial de garantizar el crecimiento y evitar las crisis en cuanto a la producción, el ahorro y el empleo y propender por la solidez del sistema financiero. Además de esto, para la escuela keynesiana, el Estado debe asegurar el bienestar de los ciudadanos y propender por que los entes económicos pertenecientes a él permanezcan en el tiempo.

En Colombia esta intervención se hizo efectiva con la promulgación de la Ley 58 de 1931, con la cual el estado colombiano estructuró las bases para la creación de la Superintendencia de Sociedades Anónimas que abrió camino a la aparición de la revisoría fiscal como institución de fiscalización del sector privado y público; los motivos que llevaron a la expedición de esa ley fueron la debacle mundial ocasionada por las especulaciones realizadas por las organizaciones de capital anónimo que cotizaban en las bolsas de valores.

La revisoría fiscal es una institución surgida de la intersección del modelo de control latino, el modelo de control anglosajón y el modelo de control de fiscalización. Las características del modelo de control latino son visibles en la delegación que el Estado hace de funciones como inspecciones y evaluaciones, que bajo la figura de la fe pública, deben velar por la protección de los recursos públicos. Por otra parte, la revisoría fiscal se presenta como un mecanismo de administración y control que se enfoca en la razonabilidad de los estados financieros; en este caso la revisoría fiscal nace como una institución de inspección que genera atestaciones mediante el uso de herramientas estadísticas, siendo una de las características principales del modelo de control anglosajón. En miras a establecer controles preventivos y correctivos, la revisoría fiscal en pleno uso del modelo de fiscalización propende por que las actuaciones del ente económico se planteen bajo el marco normativo vigente en el sistema económico en el cual la organización realiza sus actividades (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008).

Para Castillo (2008) la importancia de la revisoría fiscal está demarcada por las funciones que esta ejecuta en las instituciones que por ministerio de la ley o por acuerdo estatutario requieren de tal cargo, en razón a que realiza un proceso de inspección y vigilancia sobre las organizaciones en donde existe, brinda seguridad razonable del cumplimiento por parte de la institución de las disposiciones legales y estatutarias, y propende por una adecuada conservación del patrimonio social y asegura la fidelidad de los estados financieros emitidos por la institución o sociedad mercantil.

Mejía (2005) especifica que las organizaciones independientemente a su tamaño, objeto social y al origen de su capital, deben ejecutar constantemente un proceso sistemático de inspección integral con el cual se puedan establecer controles orientados a mitigar la exposición de la institución a los diferentes riesgos propios del sistema y se verifique el cumplimiento de las disposiciones legales.

Dentro de este marco, surge la revisoría fiscal como una institución dotada de facultades legales que mediante el uso de herramientas características de la auditoría y las ciencias contables, propende por el correcto funcionamiento de las instituciones privadas y públicas en las cuales han sido designados, constituyéndose en garantes del manejo de los recursos sociales; no obstante, al momento de definir este órgano técnico científico de naturaleza legal, han existido gran cantidad de autores que han intentado describir sus características, sin embargo, todos apuntan a un mismo horizonte, vigilar por la salvaguarda de los recursos sociales.

En primera instancia, Machado y López (2006) abordan la revisoría fiscal de la siguiente manera:

La revisoría fiscal es una institución que nace como respuesta a una necesidad social, proporciona confianza pública, fiscaliza al ente económico y da fe pública de que los controles minimizan los riesgos, la organización cumple con la normativa y los estados contables cumplen con la normatividad. (p.19)

Lo indicado por los autores anteriores implica que la revisoría fiscal goza de gran investidura por parte del estado colombiano, lo que requiere de los más especializados niveles técnicos concep-



tuales, en razón a que los funcionarios que adquieren la calidad de revisores fiscales se ubican en un plano superior en los niveles jerárquicos de las diferentes instituciones, motivo por el cual se encuentran facultados para realizar sus funciones de fiscalización sin ninguna restricción.

Para el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008) la revisoría fiscal se constituye como una institución de carácter profesional que se origina por ministerio de la ley, que ejercida bajo la responsabilidad de los profesionales de las ciencias contables con sujeción a las disposiciones legales que le son características, le corresponde fiscalizar a las instituciones que por ley o por estatuto deben contar con tal cargo, dando fe pública de que las operaciones realizadas por ellas en el transcurso del periodo operacional, se ajustan a la legalidad.

De acuerdo a lo establecido en los párrafos anteriores, y a lo expresado por Peña (2011), el Estado y la sociedad le reconocen la importancia, la credibilidad y la confianza a la institución de la revisoría fiscal como organismo de fiscalización cuando ésta es ejercida en entidades públicas como la empresas sociales del Estado, sociedades de economía mixta y en las empresas industriales y comerciales del Estado, en razón a que éste órgano fiscaliza de manera perceptiva, ejecutando sus funciones sobre causas reales y potenciales para actuar oportunamente en la defensa del patrimonio social, económico y moral tanto del ente en el cual ejecuta sus funciones de control de fiscalización, como del Estado.

De igual forma, a raíz de que la revisoría fiscal es ejecutada simultáneamente al cumplimiento de las actividades de la institución cuya fiscalización le fue encomendada y que su actuar se basa en el control constante y en la fe pública, esta institución se encuentra facultada para que mediante la emisión de dictámenes, atestaciones, instrucciones, denuncias y reportes dé cuenta de los posibles fraudes e irregularidades que pudieran estar cometiéndose en el ente económico, garantizando de esta forma el buen manejo de los recursos y bienes, tanto de naturaleza pública como de índole privada (Peña J. , 2011).

El objetivo de la ciencia contable se tipifica en el establecimiento de modelos sobre los cuales se puede verificar la eficacia y eficiencia de los procesos ejecutados por las organizaciones tanto en el sector privado como en el sector público. En este sentido, se entiende la constante necesidad de los agentes del sistema económico colombiano de contar con procesos fiscalizadores orientados a inspeccionar integralmente los mecanismos de gestión allí inmersos, con el objetivo primordial de asegurar el logro de los estándares propuestos.

Esos procesos fiscalizadores tendientes a salvaguardar los recursos de naturaleza pública o privada se resumen en la revisoría fiscal, constituyéndose en un organismo mediador entre el Estado y los agentes económicos colombianos, que mediante la figura de la fe pública se transforma en garante de la legalidad de los actos administrativos y contables, transformándose en un instrumento de control que influye en las decisiones de los entes privados y públicos.

### 3. METODOLOGÍA

Balestrini (2003) considera el marco metodológico como un conjunto de pasos lógicos y sistematizados orientados a analizar y resolver el problema planteado; en este sentido, se procederá a desarrollar los aspectos metodológicos que permitirán analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia.

Tomando como referencia lo expresado por Hurtado y Toro (2007) y dado el objetivo a alcanzar, en el presente apartado se explicará el enfoque y el alcance del artículo, el método y el diseño de investigación, las fuentes y técnicas utilizadas para analizar la información.

Los diferentes paradigmas manejados por el ser humano en el camino al conocimiento, quedaron resumidos desde la segunda mitad del siglo XX en dos enfoques básicos: por un lado se encuentra el enfoque cuantitativo, caracterizado por utilizar técnicas de recolección y análisis de datos en la cual se recurre a la medición numérica, el conteo y las herramientas estadísticas con el objeto de contestar las preguntas formuladas y los objetivos planteados. Por otro lado, se halla el enfoque cualitativo, caracterizado por utilizar técnicas de recolección de datos como la observación, las descripciones y el análisis de situaciones (Hernandez, Fernandez, & Baptista, 2003).

De acuerdo a lo antes dicho, el enfoque utilizado es el cuantitativo, en razón a que se realizó un análisis documental sobre 47 informes de auditoría ejecutadas por las contralorías a las empresas de economía mixta y a las instituciones industriales y comerciales del Estado. Igualmente se efectuó un análisis documental a 47 informes de los revisores fiscales de las anteriores organizaciones, con el objeto de analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia.

Una vez definido el enfoque que caracteriza la investigación y considerando el problema planteado, los objetivos propuestos y las estrategias utilizadas, es conveniente definir el alcance que presenta el estudio, en ocasión a que se cumplan los propósitos trazados. Dentro de este marco, Hernández et al., (2003) consideran que los estudios se pueden clasificar en exploratorios, descriptivos, correlacionales y explicativos; por otra parte, definir el alcance que presenta el estudio investigativo, toma especial relevancia debido a que de él va a depender todas aquellas estrategias que se tomen en el diseño del trabajo de investigación en torno al tipo y a la forma de recolectar la información necesaria para darle solución a la problemática planteada.

Con el objetivo fundamental de analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia, se tomó como referencia un alcance descriptivo, que según Rodríguez (2005) "Comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, composición o procesos de los fenómenos" (p.24).

Así mismo, se utilizó el método inductivo definido por Bernal (2006) "como un método de razonamiento para obtener conclusiones que parten de hechos particulares aceptados como válidos, para llegar a conclusiones, cuya aplicación sea de carácter general" (p.56).

De acuerdo a Palella y Martins (2004) en el desarrollo de un estudio, el investigador debe establecer las estrategias necesarias con el propósito de darle cumplimiento a los objetivos planteados y resolver la problemática planteada; estos aspectos se especifican en el diseño de la investigación.

Para Hernández et al. (2003) el diseño señala al investigador las acciones que debe ejecutar para alcanzar los objetivos y responder los interrogantes planteados; de acuerdo a los autores referenciados, los diseños que pueden ser tomados por los sujetos que realizan una investigación se clasifican en experimentales y no experimentales.

El diseño utilizado en el desarrollo del presente trabajo investigativo fue no experimental, en razón a que se analizaron las variables y fenómenos objeto de estudio de acuerdo a lo que ocurrió en su contexto natural sin ser manipuladas deliberadamente por el sujeto que realiza la investigación (Hernández et al, 2003).

De acuerdo a lo expresado por Sabino (2003), el diseño utilizado para darle cumplimiento al objetivo plasmado en el presente trabajo investigativo presenta un carácter bibliográfico, en razón a que se enfocó en el análisis documental de 47 informes de auditorías ejecutadas por las

contralorías a instituciones que gestionan recursos del Estado, de igual manera se efectuó un análisis documental a los 47 informes emitidos por revisores fiscales pertenecientes a empresas industriales y comerciales del Estado y de economía mixta, con el objetivo de analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia.

Con el propósito de darle cumplimiento a lo establecido por el investigador en los objetivos plasmados, se deben recurrir a las fuentes de información; para Torres y Paz (2006) estas constituyen los medios con los cuales se satisfacen las necesidades exhibidas en una situación problemática, para luego ser utilizada en ocasión al cumplimiento de los propósitos establecidos en la investigación.

Se pueden distinguir en el desarrollo de un trabajo de investigación en primera instancia como fuentes de información las primarias, cuyos datos provienen interactuando directamente con la población objeto de estudio a través del uso de técnicas de naturaleza cuantitativa y cualitativa; por otro lado, se distinguen como fuentes secundarias las que provienen de datos pre elaborados (Torres & Paz, 2006).

De acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior, las fuentes utilizadas para el desarrollo del presente trabajo de investigación fueron de carácter secundario, las cuales se encuentran estructuradas de la siguiente manera:

- 47 informes de auditorías ejecutadas por parte de las contralorías a las empresas de economía mixta y empresas industriales y comerciales del Estado.
- 47 informes de revisorías fiscales compuestos por recomendaciones, instrucciones y dictámenes.

Con el objeto de categorizar e interpretar los datos de los informes definidos anteriormente y llegar a las conclusiones finales, se utilizó la técnica del análisis documental, definida por Peña y Pirela (2007) como un proceso característico de los seres humanos, mediante el cual se sistematiza el conocimiento implícito en los documentos, a través del análisis y la síntesis de los datos plasmados en la fuente informativa.

#### 4. RESULTADOS.

El presente acápite describe los resultados obtenidos luego de haber efectuado el análisis documental a los 47 informes de auditoría ejecutadas por parte de las contralorías a las empresas de economía mixta y a las organizaciones industriales y comerciales del Estado, y a los 47 informes elaborados por los revisores fiscales de dichas instituciones. A continuación se presentan las deducciones a las cuales se llegaron:

En primera instancia, aunque el control fiscal ejercido por parte de la Contraloría General de la República y la revisoría fiscal en cabeza del contador público se aplicaron paralelamente en las empresas industriales y comerciales del Estado y en las empresas de economía mixta, se observaron diferencias marcadas en la forma en cómo cada institución estructuró su opinión a través de los informes acerca del cumplimiento de las disposiciones legales por parte de cada entidad analizada. En otros términos, sólo se encontraron coincidencias equivalentes al 11%, entre las opiniones expresadas por los auditores pertenecientes a las distintas contralorías y las propias expresadas por los respectivos revisores fiscales a través de los dictámenes, lo que evidencia la ausencia de congruencias entre ambas formas de ejercer control estatal. (Ver tabla No.1)

**Tabla No. 1.** Coincidencias entre informes

Tipo de opinión	CGR		Total CGR	Revisor Fiscal		Total RF	Coincidencias	Porcentaje
	SEM	EICE		SEM	EICE			
Limpia	2	1	3	24	23	45	3	6,4%
Con salvedades	17	19	36	0	0	2	2	4,3%
Abstención	2	4	6	0	0	0	0	0,0%
Negativa	1	1	2	0	0	0	0	0,0%
	22	25	47	24	23	47		11%

Fuente: Elaboración propia con base a los informes analizados

Esta marcada diferencia en cuanto a la opinión emitida por ambas entidades de control en las organizaciones que gestionan recursos pertenecientes al Estado, es originada en primera instancia por las disposiciones legales que rigen las técnicas de intervención utilizadas por la contraloría en representación del control fiscal y por el revisor fiscal en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. Por un lado, las instituciones de control fiscal deben ceñirse por lo que dictan las Normas de Auditoría Gubernamentales Colombianas expedidas por la Contraloría General de la República a través de sus disposiciones internas que dan cumplimiento al artículo 267 de la Constitución Política de Colombia. Por otra parte, la revisoría fiscal como institución de control creada al tenor de la ley mercantil, sólo cuenta con las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio.

Lo anterior cobra relevancia, si se considera que el análisis efectuado también permitió establecer que en la actualidad, el ejercicio del control de fiscalización ejercido por los revisores fiscales, concurre con la ejecución del control fiscal desarrollado por la Contraloría General de la República y sus equivalentes a nivel territorial en organizaciones cuyo capital es mixto o en aquellas sociedades públicas que el Estado ha delegado funciones de control al revisor fiscal a través de la ley. Ello da como resultado, en la mayoría de los casos, la emisión de informes por parte de las contralorías, y de dictámenes, reportes e instrucciones por parte de los revisores fiscales como parte de sus funciones, con notables diferencias en cuanto a la opinión pronunciada.

En primera instancia, la actividad de control fiscal basa la metodología de su trabajo en la Ley 42 de 1993, la cual dispone que en Colombia solo podrán existir cinco modalidades con las cuales el Estado podrá vigilar la gestión de los recursos pertenecientes al patrimonio público. Por un lado, el control financiero orientado al establecimiento de la razonabilidad de los estados financieros de las entidades que manejan recursos pertenecientes al Estado, tomando como referencia el régimen de contabilidad pública; este tipo de control es ejercido por la Contraloría General de la República y sus equivalentes a nivel territorial con fundamento a las Normas de Auditoría Gubernamentales. El otro tipo de control, mencionado en la Ley 42 de 1993, es el de legalidad, el cual se encuentra direccionado a comprobar si las operaciones ejecutadas por parte de las entidades que gestionan los recursos públicos están acorde a lo que se dispone en las leyes que rigen tanto a las instituciones cuyo capital es público, como de aquellas en la cual convergen el capital privado con los recursos del Estado.

Incluido en las modalidades de control que pueden ser utilizadas por las contralorías en ejercicio de sus funciones se encuentra el control de gestión, el cual se orienta a la determinación de la eficiencia con la cual la entidad ha utilizado los recursos públicos, a través de los procesos que ha diseñado en ocasión a la generación de beneficios económicos. Por otro lado, para el Estado es de gran relevancia que las instituciones encargadas de administrar recursos pertenecientes

al erario público, se ciñan a lo establecido en los programas desarrollados por parte del Estado. Una herramienta para determinar el cumplimiento de estos estándares y del logro de los objetivos institucionales se constituye en el control de resultados. Finalmente, los modelos de control de las contralorías culminan con la revisión de cuentas, el cual va dirigido a los documentos internos y externos que soportan las operaciones que ejecuta la organización.

Lo descrito en los párrafos precedentes permite aseverar que el control fiscal es un proceso o procedimiento con el cual se ejecuta una auditoría integral de la organización que maneja recursos del Estado, en razón a que debe evaluarse al ente objeto de revisión desde una perspectiva financiera, legal y de gestión.

En lo concerniente a las metodologías utilizadas por la revisoría fiscal emanadas del Código de Comercio y a las diferentes normatividades emitidas por los organismos de vigilancia y control, se puede observar que el revisor fiscal en el ejercicio de sus funciones realiza un tipo de auditoría integral que se asemeja a la ejecutada por parte de las contralorías cuando realizan labores típicas de control fiscal. No obstante, al estar influenciada por el modelo de fiscalización propende porque todos los procesos que integran al ente económico se ejecuten de acuerdo a lo establecido por los estatutos y por las disposiciones legales desde el momento en que se inician; situación que dista de lo que ejecuta la auditoría en el interior de las organizaciones.

En lo concerniente a las funciones ejercidas por el revisor fiscal definidas en el Código de Comercio y de las establecidas por la Ley 42 de 1993 en lo referente al control fiscal, se encuentran importantes distancias en razón a que la revisoría fiscal es una institución desarrollada por contadores públicos orientada a la salvaguarda del patrimonio social de las organizaciones de naturaleza privada. Por su lado, el control fiscal es una función pública de origen constitucional que propende por el correcto manejo de los recursos públicos por parte de las instituciones y particulares encargadas de hacerlo; esta situación genera que cada institución desarrolle metodologías propias acordes a las disposiciones que la rigen en ocasión a la estructuración del informe, dictamen, instrucción o recomendación.

Como uno de los resultados de la investigación y como un aporte desde la academia a tan importante institución de control ejercida por los contadores públicos (la revisoría fiscal), se plantea las siguientes estrategias a fin de fortalecer la función pública del control fiscal, combatir la corrupción y coadyuvar en la construcción de un mejor país:

- Realización articulada de auditorías entre las comisiones de auditoría enviadas por las contralorías y los revisores fiscales de estas entidades.
- Utilización, por parte de los revisores fiscales, de las metodologías (Audite 4.0) prescritas por la Contraloría General de la República, para el ejercicio del control fiscal.
- Incluir en las futuras orientaciones profesionales emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, elementos teóricos y técnicos para el ejercicio de la revisoría fiscal como una forma de control fiscal.
- Modificar los contenidos programáticos de las cátedras de revisoría fiscal en las universidades y los planes de estudios en las especializaciones de revisoría fiscal, a fin de incluir en éstos, la dimensión de control fiscal.

## 5. CONCLUSIONES

El contador público cuando ejerce funciones de revisor fiscal, sin duda desarrolla funciones públicas, en el sentido que da fe pública sobre algunos actos propios de la iniciativa empresarial

privada al tiempo que las fiscaliza, a fin de que el Estado disponga de un adecuado suministro de información por parte de las empresas.

A pesar de lo dispuesto en la sentencia C-320 de 1994 de la Corte Constitucional que declara inexecutable el artículo 4° de la Ley 42 de 1993, que categorizaba el ejercicio de la revisoría fiscal en las empresas públicas municipales como parte del control fiscal, la revisión profunda de estas formas de control estatal al interior de las entidades públicas, evidencia importantes coincidencias en cuanto a sus fines, que se traducen una redundancia en las actividades de control realizadas independiente por ambas formas de control.

No obstante, las coincidencias existentes, no se ven reflejadas en una mayor eficiencia de las entidades que son objeto de este fenómeno de control concurrente auspiciado por la ley; sin embargo esta concurrencia si puede entenderse como una muestra de la ineficiencia estatal, que invierte esfuerzos y recursos del erario público para mantener dos esquemas de control externo coincidentes pero al tiempo incongruentes.

Finalmente, para el caso de las empresas de carácter privado que poseen una fuerte presencia patrimonial del Estado, en las cuales concurren ambas instituciones de control estatal, deberían apostarle a la elaboración de marcos comunes de información y a la aplicación de procedimientos técnicos, a fin de que las contralorías en pleno desarrollo de sus funciones, se apoyen en los reportes emitidos por al revisoría fiscal como insumo primario de la ejecución de su labor.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Balestrini, M. (2003). Como se elabora un proyecto de investigación. Caracas, Venezuela: Editorial Consultores Asociados.
- Bernal, C. (2006). Metodología de la investigación: para Administración, Economía, Humanidades y Ciencias Sociales. Naucalpan: Pearson Educación.
- Bettner, M., Haka, S., Meigs, R., & Willians, J. (2000). Contabilidad: la base para la decisiones gerenciales. Santa Fe de Bogotá: Mc Graw Hill.
- Calle, L., Moreno, M., & Restrepo, A. (2005). Reorientación del papel del revisor fiscal basada en la reexpresión de información contable en las empresas internacionalizadas. Obtenido de <http://cdigital.udem.edu.co/TESIS/CD-ROM19452005/02.Texto%20completo.pdf>
- Castillo, J. (2008). El control fiscal y la revisoría fiscal en las entidades publicas: frente al dictámen sobre estados contables: ¿quién tiene la razón? Cuadernos de contabilidad, 9(25), 505-540.
- Colmenares, L. (2009). Revisoría fiscal en el sector publico. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría (37).
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). Orientacion profesional: Ejercicio de la revisoría Fiscal. Recuperado el 29 de Agosto de 2013
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2003). Metodologia de la investigacion. Mexico DF: Mc Graw Hill.
- Hurtado, I., & Toro, J. (2007). Paradigmas y métodos de investigación en tiempos de cambios. Caracas: El Nacional.
- Keynes, J. (1936). Teoria general de la ocupación, el interés y el dinero: Sección de obras de economía (Segunda edicion, Reimpresia ed.). Estados Unidos: Fondo de Cultura Económica USA.
- Machado, M., & López, O. (2006). La incidencia del modelo contable en la auditoría: Caso de la revisoría fiscal. Revista internacional Legis de contabilidad y auditoria, 10-56.
- Mejia, E. (2005). Modelo de planificación y ejecución de la auditoría interna en instituciones públicas y empresas privadas. Recuperado el 30 de Agosto de 2013
- Naranjo, R. (2007). Eficacia del control fiscal en Colombia. Derecho comparado, historia, macroorganizaciones e instituciones: Colección de textos de jurisprudencia. Bogota: Universidad del Rosario .
- Noguera, A. (2001). La teoría del estado y del poder en Antonio Gramsci: Claves para descifrar la dicotomía dominación-liberación. Nómada. Revista crítica de ciencias sociales y juridicas., 1-21.
- Ochoa, H., & Charris, S. (2003). Propuesta de un modelo de control fiscal para el estado colombiano: El sistema de control fiscal nacional. Estudios gerenciales, 13-2.
- Palella, S., & Martins, F. (2004). Metodología de la investigación cuantitativa (Segunda ed.). Caracas: FEDUPEL.
- Peña, J. (2011). Revisoría fiscal: una garantía para la sociedad, la empresa y el estado. Bogota: Ecoe Ediciones.
- Peña, T., & Pirela, J. (2007). La complejidad del analisis documental. Información, cultura y sociedad (16), 55-81.
- Perez, W., Rodríguez, M., & Bermúdez, J. (2010). Impacto de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal. Revista digital de estudiantes de contaduría pública. Adversia, 1-22.
- Restrepo, M. (2007). La constitución al alcance de todos. Bogotá: Intermedio.
- Rodríguez, E. (2005). Metodología de la investigacion. Balderas: UNIV. J Autónoma de Tabasco.
- Sabino, C. (2003). El proceso de investigación. Caracas: Panapo.
- Torres, M., & Paz, K. (2006). Métodos de Recolección de Datos para una Investigación. Recuperado el 29 de Julio de 2013, de [http://www.tec.url.edu.gt/boletin/URL\\_03\\_BAS01.pdf](http://www.tec.url.edu.gt/boletin/URL_03_BAS01.pdf)
- Legislación:  
Constitución Política de Colombia. Bogotá.

03



# Sistema de costos ABC: una herramienta para el proceso de toma de decisiones para las cooperativas de ahorro y crédito de la ciudad de Barranquilla<sup>1</sup>

Jorge Borda Viloría<sup>2</sup> / Jorge Otálora Beltrán<sup>3</sup>

## RESUMEN

El artículo describe los problemas de los sistemas de costos tradicionales utilizados por las cooperativas de ahorro y crédito de Barranquilla en la toma de decisiones de carácter financiero. Ello permite sugerir la metodología ABC (Activity Based Costing) como alternativa en el proceso decisorio. La investigación desarrollada es cuantitativa de tipo descriptivo y de método deductivo. Se utilizó un tipo de diseño no experimental correlacional causal y las cooperativas se seleccionaron mediante el muestreo probabilístico aleatorio simple, aplicándoseles una encuesta estilo Likert<sup>4</sup>. Los resultados arrojaron que estas entidades se caracterizan por la utilización de sistemas de costos tradicionales con bases históricas y predeterminadas con dificultades para fundamentar la toma de decisiones. Se considera que la metodología característica del sistema de costos ABC lograría una asignación precisa de los CIF (costos indirectos de fabricación) y un adecuado proceso de toma de decisiones. Se concluye que la implementación del sistema de costos ABC identificaría los costos necesarios para la prestación de los servicios, generando la información integral que facilitará las condiciones para el establecimiento de las causas y el comportamiento de los CIF, cimentando un adecuado proceso de toma de decisiones.

Palabras claves: Costos, sistema de costos, actividades, cadena de valor, conductor de costos, procesos, recursos.

JEL: G23; M49.

---

1 Artículo científico derivado de la investigación sistema de costos ABC como herramienta para la toma de decisiones en las cooperativas de ahorro y crédito de la ciudad de Barranquilla, para la obtención del título de Magister en administración e innovación de la Universidad Simón Bolívar, adscrito a la línea de investigación estudios de contabilidad de la Universidad de la Costa CUC. Recibido el 16 de enero de 2013 y aprobado el 10 de junio de 2013.

2 Administrador de Empresa. Maestrante en Administración e Innovación de la universidad Simón Bolívar. Especialista en Estudios Pedagógicos y Finanzas y Sistemas de la universidad de Costa CUC. Docente investigador tiempo completo en la Universidad de la Costa CUC. Jorgeborda3.0@hotmail.com

3 Contador Público. Maestrante en Administración e Innovación de la universidad Simón Bolívar. Especialista en tributación de la universidad del Norte y Especialista en estudios Pedagógicos de la Universidad de la Costa. Docente investigador tiempo completo en la Universidad de la Costa CUC. Jhorkx15@hotmail.co

4 De acuerdo a Schiffman y Kanut (2005), las encuestas tipo LIKERT se encuentran integradas por una escala de actitudes que contienen las mismas opciones de acuerdo o desacuerdo, al lado de la opción neutra.

**ABSTRACT**

*The article describes the problems of traditional cost systems used by credit cooperatives in Barranquilla regarding financial decisions. It suggests the ABC (Activity Based Costing) methodology as an alternative in the decision making process. The research done was quantitative, descriptive and deductive. A causal non-experimental correlational design was used. The cooperatives were selected by simple random probability sampling, and subjected to a Likert-type survey. The results showed that these entities are characterized by the use of traditional cost systems with predetermined historical basis which are difficult to guide a decision making process. It was found that the ABC system achieved an accurate allocation of CIF and an appropriate financial decision making process. It concludes that the implementation of the ABC cost system would identify the necessary costs for the provision of services, providing comprehensive information that will facilitate the conditions for establishing the causes and behavior of the CIF, furthering an adequate decision making processes.*

*Keywords: Costs, cost system, activities, value chain, cost driver, processes, and resources.*

**1. INTRODUCCIÓN**

La contabilidad se ha constituido a través del tiempo en una herramienta e instrumento mediante el cual las diferentes organizaciones fundamentan el proceso de toma de decisiones, a través de un flujo constante de información de carácter financiero, originada por una serie de pasos sistematizados.

Para que esto sea posible, la contabilidad ostenta un sin número de divisiones de acuerdo a las necesidades propias del ente económico, de las funciones que desempeña ésta en la organización y a las necesidades de los agentes interesados en la situación financiera de la empresa. Dentro de este marco se pueden encontrar la contabilidad financiera, la contabilidad tributaria o fiscal, la contabilidad de gestión y la contabilidad de costos; esta última objeto de estudio del presente artículo, en razón a que brinda herramientas mediante las cuales se puede emitir información acerca de los costos de los productos y servicios característicos de la organización, utilizando como instrumento los diferentes sistemas de gestión de costos que le son propios.

Las cooperativas como entidades inmersas en la economía a nivel nacional e internacional, se han transformado en organizaciones que operan en dos frentes estratégicos; en primera instancia, deben suplir las diferentes necesidades de la sociedad colombiana a través de los excedentes económicos generados por las actividades características del objeto social por el cual fueron constituidas; en segunda instancia, este tipo de instituciones pertenecientes al sector solidario deben competir en el mercado actual dominado por empresas que se encuentran estructuradas por sistemas de gestión estratégica con un alto nivel de eficiencia.

Las instituciones cooperativistas que realizan actividades financieras como gran parte de su objeto social en la ciudad de Barranquilla, se caracterizan en primera instancia por no poseer un sistema de costos definido dentro de sus procesos, razón por la cual asignan las erogaciones necesarias en la ejecución de las actividades fundamentales para desarrollar su objeto social directamente a los gastos administrativos y de venta; por otro lado, la gran mayoría de estas instituciones aseveran que poseen sistemas de costos clasificados dentro de la categoría de los tra-

dicionales con bases históricas y predeterminadas, que presentan problemas serios al momento de fundamentar el proceso de toma de decisiones de carácter financiero.

Las situaciones enmarcadas en los párrafos precedentes fundamentan el objetivo del presente artículo, que es describir los diferentes problemas presentados por los sistemas de costos tradicionales utilizados por las cooperativas de ahorro y crédito de la ciudad de Barranquilla con respecto a la toma de decisiones, que dan origen al surgimiento de la metodología ABC como alternativa para fundamentar este proceso en las instituciones antes mencionadas.

## 2. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

La revolución industrial marca el punto de partida de la contabilidad de costos como herramienta elemental para el cálculo de las erogaciones necesarias en la producción de un bien o en la prestación de un servicio; en este sentido Knezevich y López (2009), consideran que los efectos de este fenómeno económico se tipificaron en fuertes cambios en los esquemas utilizados en los procesos productivos, en razón a que una de las características más importantes de la economía de esa época era la producción a gran escala, lo que hizo imperioso la determinación exacta del costo en cada una de las etapas del proceso.

Los cambios que sufrió la sociedad al pasar de una economía netamente agraria a la masificación de las actividades mediante el uso de máquinas industriales a base de vapor, generó profundos cambios estructurales y la necesidad de contar con sistemas de gestión orientados a controlar además de los costos de la mano de obra y de la materia prima, elementos de muy fácil cálculo, a los costos indirectos de fabricación, en razón a que estos empezaron a aumentar su participación en el costo total del servicio prestado y de los productos ofrecidos por las organizaciones (Miller & Vollman, 1985).

Esta situación, aunada a las crecientes exigencias de la economía, a la globalización que incide en los mercados, a la creciente incertidumbre y turbulencia de la economía y al aumento de la línea de productos, generaron por parte de los agentes económicos la necesidad de contar con sistemas de gestión de costos con los cuales éstos pudieran afrontar los diferentes problemas existentes en las asignaciones de las erogaciones necesarias para la producción de los productos y servicios ofrecidos al mercado, mediante un suministro constante de información relevante, útil y oportuna, permitiendo de esta manera afrontar los diferentes problemas existentes en el mercado con un alto grado de eficiencia. De acuerdo a Carrión (2002), estos sistemas están divididos en dos grandes grupos caracterizados con los nombres de sistemas de costos tradicionales y sistemas de costos contemporáneos.

Las primeras teorías avalan a los sistemas de costos tradicionales, que según Adame (2000), tienen su origen cuando la mano de obra y la materia prima eran los elementos del costo de mayor preponderancia, la tecnología aplicada a la industria operaba con relativa estabilidad y la diversificación de los productos ofrecidos por la industria eran escasos. Sin embargo, estas clases de sistemas carecen de herramientas con las cuales generar información que le pueda significar a la organización ventajas competitivas, en razón a la notable influencia que adquirieron los costos indirectos de fabricación en el ciclo productivo.

Por otra parte, Baujin, Caldera, Ripoll y Vega (2007) conceptúan que el cambio de los sistemas de costos tradicionales a los contemporáneos, fue el resultado de un proceso que inició con las crecientes exigencias de una sociedad en la cual el conocimiento y la información ha tomado importancia, lo que generó en las organizaciones la necesidad de especializarse en términos de procesos y procedimientos en miras a generar ventajas competitivas y comparativas

### 2.1. Sistemas de costos tradicionales.

Para Vinza (2012) un sistema de costos es un proceso que consta de pasos sistematizados, que tienen como objetivo primordial proporcionar lineamientos de carácter administrativo y contable-tendientes a identificar toda la información necesaria con la cual se pueda determinar los costos de un proceso, la prestación de un servicio o fabricación de un producto.

En lo concerniente a los sistemas de costos tradicionales, Jiménez y Espinoza (2007), aseveran que estos ostentan como característica primordial la asignación de los costos indirectos de fabricación de acuerdo a tasas predeterminadas relacionadas al volumen de producción. Por otra parte, esta clase de sistema suele utilizar costos predeterminados con el objeto de medir el desempeño de la organización y controlar las erogaciones relacionadas con el objeto social del ente económico en el ciclo operacional.

### 2.2. Tasas predeterminadas

La asignación de los costos indirectos de fabricación de manera razonable adquiere especial relevancia en el proceso productivo, en razón a que de ello depende el correcto cálculo de los costos de los productos y servicios ofrecidos a la sociedad; para superar la dificultad que tiene este proceso, los sistemas de costos tradicionales se han caracterizado por utilizar las llamadas tasas predeterminadas o coeficiente regulador de costos indirectos.

Altahona (2009) considera que para el cálculo de las tasas predeterminadas se deben tomar como referencia los costos indirectos de fabricación presupuestados en el periodo contable que generalmente se expresan en términos de tiempo mensuales o anuales divididos entre el nivel de producción presupuestado, expresado de acuerdo a la base tomada dentro del proceso productivo.

Se resaltan como las bases más usuales en el ciclo operacional en una organización las siguientes:

- Horas de mano de obra directa (horas hombre).
- Valor mano de obra (valor horas hombre).
- Horas máquina.
- Costos de los materiales directos.
- Las establecidas por el ente económico de acuerdo a sus necesidades.

### 2.3. Clasificación de los sistemas de costos tradicionales

Jaimes (2006) hablando acerca de la taxonomía de los sistemas de costos tradicionales, considera que deben tomarse como parámetros o estándares para clasificarlos la fecha en la cual se determinan los costos, tomando como base el régimen de producción utilizado por el ente económico y la forma en que se integran los costos a los servicios y productos ofrecidos por la organización a la sociedad; el cuadro 1, Clasificación de los sistemas de costos tradicionales presenta esta situación.

**Cuadro 1.** Clasificación de los sistemas de costos tradicionales

En atención a la fecha en que se que se determinan	En atención al régimen de producción	En atención a la forma de integrar el costo
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Históricos</li> <li>• Predeterminados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ordenes de producción</li> <li>• Costeo por procesos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Costeo directo</li> <li>• Costeo absorbente</li> </ul>

Fuente: Jaimes (2006)

Jiménez y Espinoza (2007) catalogan a los sistemas de costos de acuerdo a las fechas en las cuales se determina, tomando como referencia el periodo de tiempo en el cual se calculan los mismos; de esta manera, los autores anteriormente referenciados abordan como sistemas de costos históricos aquellos que utilizan bases de medición después de que los hechos económicos relacionados con la producción de bienes o en la prestación de servicios, ya se han llevado a cabo. Por otro lado, se consideran sistemas de costos estándar aquellos que se calculan con antelación al inicio del periodo operacional de acuerdo a estudios efectuados.

Cuando se toma como referencia las características de la producción, los sistemas de costos se pueden dividir en aquellos que trabajan con base a órdenes de producción, fabricación u órdenes específicas, y los que se caracterizan por trabajar en empresas que basan su ciclos operativos en producciones homogéneas de grandes volúmenes y cuyo nombre es sistemas de costos por procesos. Finalmente, los sistemas de gestión de costos en las organizaciones se pueden clasificar de acuerdo a la forma en la cual se integran los costos al producto o servicio, en sistemas de costos absorbentes y sistemas de costos directos (Jiménez & Espinoza, 2007).

#### 2.4. Problemas presentados por los sistemas de costos tradicionales.

Para Baujin et al. (2007), la sociedad actual es caracterizada por la presencia de factores como la globalización, mercados tipificados por la constante incertidumbre del entorno, por el crecimiento de la competencia y por la utilización de la calidad de los procesos como generador de ventajas competitivas. Ello pone en descubierto las falencias de los sistemas de costos tradicionales en lo concerniente a la generación de información que estuviera acorde a las dinámicas exhibidas por la sociedad moderna, en razón a que fueron concebidos en un contexto totalmente diferente al actual y por estar orientados en gran parte a valorar existencias. De acuerdo a Adam (2000), los sistemas de costos tradicionales al asociar los gastos de fábrica al volumen de la producción mediante las tasas predeterminadas, no proporcionan un cuadro lo suficientemente claro como para que los altos funcionarios fundamenten la toma de decisiones en cuanto a la conducta de los costos y los beneficios de las actividades realizadas por la organización. El cuadro 2 muestra los problemas de los sistemas de costos tradicionales y detalla las diferentes dificultades que ostenta este tipo de sistemas de gestión en el entorno empresarial.

**Cuadro 2.** Problemas de los sistemas de costos tradicionales

Proporcionan información errónea sobre el margen de utilidad en los productos	No proporcionan datos claves de carácter no financiero	Distorsionan el costo individual de los productos
No proporcionan información suficiente a los directivos sobre las causas y el comportamiento de los CIF	No permiten hacer comparaciones de forma coherente y homogénea	Se desconoce la composición de los costos que se incorporan a los procesos
Cualquier decisión basada en la comparación de datos puede dar lugar a decisiones erradas		Generalmente asignan los CIF utilizando tasas predeterminadas

Fuente: Baujin et al. (2007)

Estos factores asociados a los sistemas de costos tradicionales, aunados a su incapacidad para la generación de información útil para la toma de decisiones de carácter financiero, generó la incorporación de nuevos paradigmas fundamentados en la reducción de costos, la alta calidad, el servicio al cliente y la formación continua de los agentes pertenecientes a la organización (Ripoll citado por Moller, 2010-2011).

Estos paradigmas se encuentran orientados a cubrir las exigencias de la sociedad post industrial; de este modo Sanz (citado por Möller, 2010-2011) destaca una lista de modelos de gestión del costo que se ha acordado en llamar sistemas contemporáneos por constituir herramientas de control de calidad en los procesos con los cuales las empresas asignan los costos de producción a los bienes, ya sean de naturaleza tangible o intangible característicos del objeto social de la organización. De este modo se constituyen como los más relevantes los siguientes: Target Costing, Kaizen Costing (JIT) y Activity Based Costing (ABC), este último objeto de estudio de esta investigación.

### 2.5. Bases conceptuales del sistema de costos ABC.

El sistema de costos ABC es una herramienta de carácter estratégico con la cual se pueden sustentar las decisiones gerenciales y se fundamenta en los aportes teóricos de Porter (1985) y lo establecido por Miller y Vollman (1985). Por otro lado, han existido diversos autores que han tratado de mencionar las características de los sistemas de costos basados en actividades; no obstante, todos giran alrededor de un común denominador: los sistemas de costos basados en actividades que propenden por la división de las organizaciones en las diferentes actividades necesarias para una mejor asignación de los costos indirectos de fabricación a los productos o servicios característicos del objeto social de la empresa.

Moliner (1993), Lemus (1998) y Kaplan & Cooper (2000) consideran que el ABC es un sistema contable que basa el objeto de su operación en la asignación de los CIF (costos indirectos de fabricación) al producto, de acuerdo a los recursos que consume cada actividad en la cual se encuentra segregada la organización; proporcionando un mapa estratégico con el cual se podrá establecer los costos y las rentabilidades que proporciona cada una de las actividades.

Las bases sobre las cuales se asienta el sistema de costos ABC se establecen, en primera instancia, en la hipótesis de que las organizaciones se encuentran estructuradas en todos sus niveles estratégicos de acuerdo a las actividades necesarias para la elaboración de un producto o en la prestación de un servicio. Por otro lado, la metodología ABC considera que las actividades son las que consumen aquellos recursos necesarios en la elaboración de los productos o servicios; en este sentido, los costos son la representación monetaria de las erogaciones necesarias en cada una de las actividades en las cuales se encuentra dividida la organización.

### 2.6. Actividades y parámetros de asignación.

#### 2.6.1. *Actividades*

Según Fernández (2001) cuando se está hablando de acciones y tareas estructuradas orientadas hacia un mismo horizonte en una unidad de trabajo dentro de una organización, estamos enfrente de lo que se conoce bajo la metodología ABC como actividades; estas, según Sepúlveda y Ramírez (2004) determinan los elementos finales en el ciclo de producción.

Yero (2006) relaciona a las actividades como los factores que originan la ocurrencia de los costos dentro de las organizaciones, en razón a que corresponden a procesos o procedimientos orientadores del objeto social de la organización. Reforzando lo anterior, Carrera (2009) expresa que las actividades inmersas en los procesos requieren recursos económicos para que puedan ser ejecutadas a cabalidad. Finalmente Duque, Osorio y Agudelo (2012) consideran que las actividades representan tareas realizadas por agentes pertenecientes a un ente económico de cuya ejecución se genera el consumo de recursos de naturaleza económica y financiera.

### 2.6.2. Parámetros de asignación.

Según Zapata (2007) la metodología utilizada por los sistemas de costos basados en actividades, requiere de la asignación de los costos indirectos de fabricación mediante el uso de parámetros y drivers relacionados con las actividades necesarias en la elaboración de los productos o servicios característicos del objeto social de la organización.

Bajo el marco de la tesis planteada por el modelo ABC, el costo de cada producto o servicio ofrecido por el ente económico debe estar compuesto por la sumatoria de la materia prima directa y la mano de obra directa con los costos y gastos afines a los procesos operativos, comerciales y administrativos, en razón, a que las actividades relacionadas con ellos permiten que los recursos se transformen en el producto o servicio final.

Para que este proceso sea llevado a cabalidad, el modelo ABC realiza una clasificación de los CIF y los asimila a las actividades; luego se hace necesario utilizar un procedimiento de redistribución con el objeto de asignar los costos y gastos indirectos del periodo a los productos y servicios de acuerdo a las necesidades establecidas en el ciclo de producción. En este sentido, se entienden como parámetros de asignación a aquellas unidades de medida que se seleccionan con el objeto de asignar los gastos y costos de fábrica entre las diferentes actividades en las cuales se encuentra dividida la organización. El cuadro 3 presenta ejemplos de los diferentes parámetros de asignación que usualmente se utilizan en el entorno organizacional.

**Cuadro 3.** Parámetros de asignación

Concepto del costo indirecto	Parámetro de asignación	Observación
Arriendos de edificio	Área que usa la actividad	En metros cuadrados o cúbicos
Mantenimiento de edificio	Área que utiliza una actividad	En metros cuadrados o cúbicos
Energía eléctrica	KW/hora	Kilovatios medidos de consumo
Seguro de accidentes	Número de personas que actúan en la actividad	El número de personas multiplicado por el tiempo que entregan a la actividad
Útiles de oficina	Número de personas	Ponderado por el tipo de trabajo que realizan éstas en la actividad

Fuente: Zapata (2007)

## 3. METODOLOGÍA

Tomando como referencia lo expuesto por Gómez (2006) y con el fin de darle cumplimiento al objetivo planteado en el presente artículo, el estudio tuvo un enfoque cuantitativo, en razón a que se usaron técnicas y procedimientos de recolección y análisis de datos propios de la ciencia estadística. Por otro lado y fundamentándose en lo que expresa Cerda (1995), la investigación tuvo un alcance descriptivo y utilizó como método de investigación el deductivo.

El diseño investigativo se orientó hacia el no experimental correlacional causal (Hernández, Fernandez, & Baptista, 2006), y la población en la cual recayó la investigación estuvo compuesta por las cooperativas de ahorro y crédito de la ciudad de Barranquilla cuya selección se realizó a través del muestreo probabilístico aleatorio simple, con el fin de aplicarles el instrumento de

recolección de información primaria, que para el caso del presente estudio fue una encuesta estilo Likert.

#### 4. RESULTADOS

El presente contenido relaciona los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de recolección de información primaria a las cooperativas de ahorro y crédito ubicadas en la ciudad de Barranquilla, en ocasión a la descripción de los diferentes problemas presentados por los sistemas de costos tradicionales utilizados por dichas instituciones con respecto a la toma de decisiones, que dan origen al surgimiento de la metodología ABC como alternativa para fundamentar este proceso en las instituciones antes mencionadas. A continuación se presentan los resultados a los cuales se llegaron.

El cuadro 4 describe sí en las cooperativas estudiadas existe algún procedimiento sistemático para calcular los costos del servicio prestado. El 70% de la muestra objeto de estudio afirmó que en la organización solidaria en la cual ejercen funciones contables, la valoración de los procesos ejecutados en la estimación del costo de los servicios prestados es el resultado de la ejecución de los pasos establecidos por un sistema de naturaleza administrativa y contable como parte de las estrategias adoptadas por el departamento de contabilidad de la institución en ocasión a la generación de información razonable, útil y pertinente. Por otro lado, el 20% de los funcionarios encuestados expresó que en la cooperativa no se llevan a cabo procedimientos acumulativos de costos orientados a la generación de información pertinente para la toma de decisiones; vale la pena mencionar que un 10% de la muestra a la cual se le aplicó el instrumento de recolección de información primaria no presentó opinión ante esta situación.

**Cuadro 4.** Procedimiento sistemático de naturaleza administrativa y contable en el cual se identifica la información necesaria y pertinente.

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	56	70%
No	16	20%
No contestó	8	10%
Total	80	100%

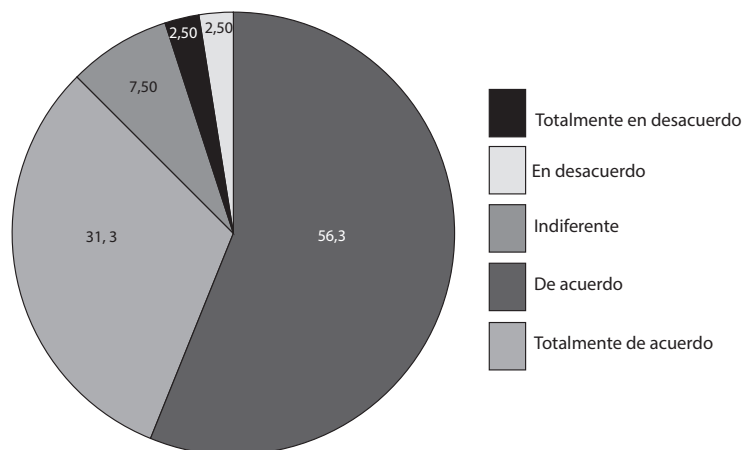
Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

Al abordar a los funcionarios del área contable de las cooperativas de ahorro y crédito ubicadas en la ciudad de Barranquilla acerca de las características del sistema de gestión de costos utilizado en la institución, un 63% de la muestra manifestó que la característica primordial de éste se encuentra en la utilización de bases de medición a través de costos reales del servicio después de que se ha prestado. Por otro lado, un 31% de los individuos pertenecientes al departamento relacionado con el análisis, reconocimiento, incorporación y revelación de hechos con injerencia financiera, declararon que el proceso de acumulación de costos posee como particularidad



esencial la obtención del costo de los servicios, procesos y productos con antelación al inicio del período productivo. (Ver gráfica 1)

**Gráfica 1.** Sistemas de costos en las cooperativas de ahorro y crédito ubicadas en la ciudad de Barranquilla.



Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

#### 4.1. Efectos de la utilización de los sistemas de costos tradicionales para la toma de decisiones en las cooperativas de ahorro y crédito de Barranquilla.

Al preguntarle a los funcionarios pertenecientes al área funcional financiera de las cooperativas estudiadas sobre los efectos de la utilización de los sistemas de costos tradicionales en la toma de decisiones de tipo financiero en la institución, un 74,6% coinciden en que la información generada por el sistema de costo utilizado en la cooperativa no permite soportar el proceso de toma de decisiones, mientras el 12,5% de la muestra considera que el procedimiento utilizado para acumular los costos es el adecuado. Ante esta situación, el 5% de los encuestados se mantuvo en una postura neutral (el cuadro 6 demuestra ésta situación).

**Cuadro 5.** La información generada por el sistema de costo utilizado por la cooperativa no permite soportar el proceso de toma de decisiones.

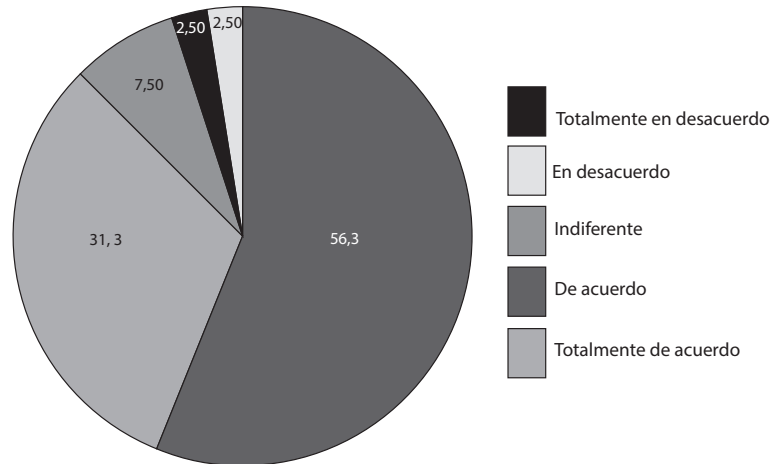
Rango		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Validos	Totalmente en desacuerdo	4	5,0	5,0	5,0
	En desacuerdo	6	7,5	7,5	12,5
	Indiferente	4	5,0	5,0	17,5
	De acuerdo	47	58,8	58,8	76,3
	Totalmente de acuerdo	19	23,8	23,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

Esta situación puede ser originada por que el sistema de costos utilizado en la cooperativa presenta dificultades para proporcionar información exacta sobre el margen de utilidad del servicio que se presta; el 87,6% de la muestra encuestada se encuentra de acuerdo en que el procedi-

miento utilizado para acumular costos en las cooperativas que ejercen actividades financieras presentan estas limitaciones. Por otro lado, el 5,0% de los funcionarios pertenecientes a la muestra afirman lo contrario; por último, un 7,5% de los empleados no emitieron opinión alguna. (Ver gráfica 2).

**Gráfica 2.** El sistema de costos utilizado en la cooperativa presenta dificultad para proporcionar información exacta sobre el margen de utilidad en el servicio prestado.



Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

Al preguntarles a los funcionarios pertenecientes al área contable de las cooperativas si el sistema de costos utilizado en la institución no proporcionaba datos claves de naturaleza no financiera con los cuales se pudiera determinar las causas y el comportamiento de los costos indirectos de fabricación, un 75% afirmó que el sistema de gestión de costos utilizado presenta estas características. Mientras el 12,5% considera que el proceso acumulativo de costos manejado proporciona información relevante acerca de los CIF; el restante 12,5% fue neutral ante la afirmación planteada. (Ver cuadro 6)

**Cuadro 6.** El sistema de costo utilizado por la cooperativa no proporciona datos claves no financieros que permitan establecer las causas y el comportamiento de los CIF.

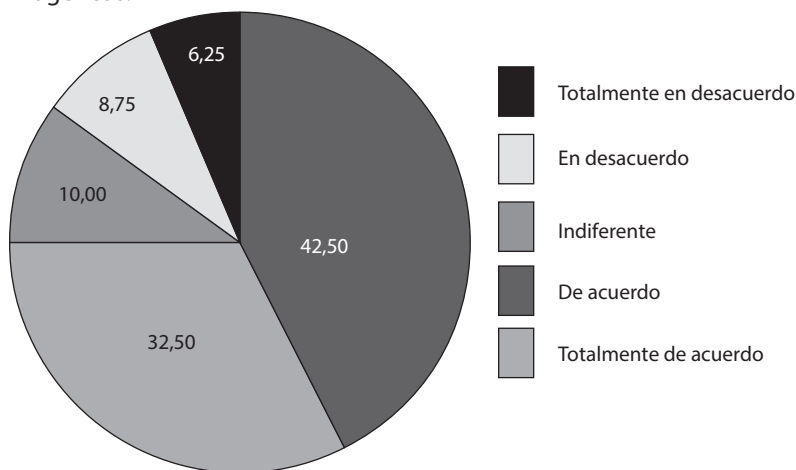
Rango		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	10	12,5	12,5	12,5
	Indiferente	10	12,5	12,5	25,0
	De acuerdo	40	50,0	50,0	75,0
	Totalmente de acuerdo	20	25,0	25,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

Uno de los componentes de mayor relevancia en los sistemas de costos se representa en el suministro de información acerca de los costos que se incorporan en los procesos, en ocasión al establecimiento de comparaciones coherentes y homogéneas. La gráfica 3 evidencia que un 75% de la muestra encuestada manifestó que el proceso sistemático utilizado por la cooperativa para

acumular costos, no permite conocer la estructura y composición de los costos que se incorporan en los procesos necesarios en ella para prestar servicios a la sociedad, motivo por el cual no se cuenta con la información pertinente y necesaria para la toma de decisiones. En este caso, un 15,1% de la muestra afirmó lo contrario, mientras que el 10% se abstuvo de emitir opinión alguna.

**Gráfica 3.** El sistema de costos utilizado por la cooperativa no permite conocer la composición de los costos que se incorpora a los procesos, razón por la cual no se pueden hacer comparaciones coherentes y homogéneas.



Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

El cuadro 7 deja ver que un 62,5% de los empleados opinan que la estructura de los procesos con los cuales se determinan el costo de los servicios ofrecidos por la organización solidaria no permite determinar cuál de ellos está generando valor para la cooperativa; mientras que el 33,8% opinan lo contrario. Finalmente, un 3,8% de los agentes encuestados se abstuvo de emitir opinión acerca de la afirmación establecida.

**Cuadro 7.** La estructura de los procesos que hacen parte del ciclo operación del ente económico permite determinar cuál de ellos está generando valor al servicio prestado.

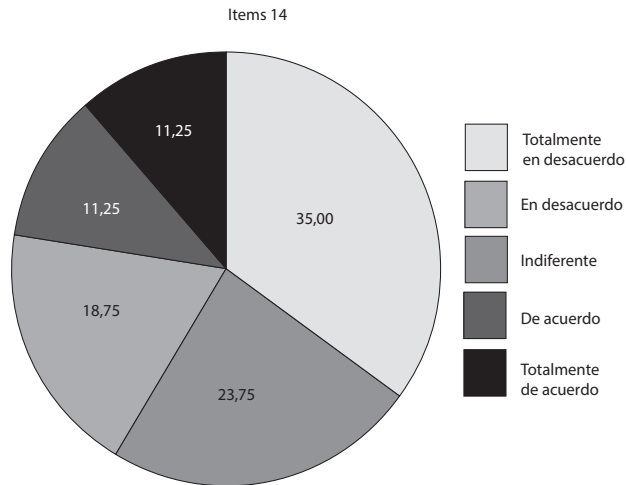
Rango		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	19	23,8	23,8	23,8
	En desacuerdo	31	38,8	38,8	62,5
	Indiferente	3	3,8	3,8	66,3
	De acuerdo	14	17,5	17,5	83,8
	Totalmente de acuerdo	13	16,3	16,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

Siguiendo este orden de ideas, la gráfica 4 enuncia que el 58,8% de los funcionarios manifestaron que la estructura de los procesos claves de la institución no permite establecer cuáles son las actividades que conforman a cada uno de ellos. Por otro lado, el 30,1% de los encuestados mani-

festaron que la organización cuenta con estructuras que facilitan la definición de las actividades necesarias para ejecutar el objeto social de la institución; finalmente, el 11,3% de los empleados es indiferente a la afirmación.

**Gráfica 4.** La estructura de los procesos claves del ente económico permite establecer cuáles son las actividades que conforman cada uno de ellos.



Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

Las siguientes tablas y gráficas, demuestran que el sistema de costos ABC se presenta en las organizaciones solidarias del sector cooperativo como una excelente alternativa con la cual se pueden tomar decisiones con un alto grado de eficiencia acerca de los productos de naturaleza tangible e intangible ofrecidos al mercado, en razón a que proporciona datos claves de naturaleza financiera y no financiera con los cuales se puede determinar las causas y el comportamiento de los costos indirectos de fabricación.

Por otro lado, los datos recolectados a través de la aplicación del instrumento de recolección de información primaria, permiten inferir que el sistema de costos ABC permite un pleno conocimiento de la estructura de los procesos que conforman a la organización solidaria y las actividades necesarias para llevarlos a cabo, logrando determinar cuáles de ellos están generando valor para la institución solidaria perteneciente al sector cooperativo.

Al indagar a los funcionarios contables pertenecientes a las cooperativas encuestadas que ejercen actividades financieras como parte de su objeto social, sobre la pertinencia de la implementación del sistema de costos ABC como herramienta en el proceso de toma de decisiones en la institución, se logró identificar un grado de percepción positiva, al considerar que las características de este sistema de gestión de costos se adapta de manera absoluta a sus necesidades en cuanto a la toma de decisiones con respecto a los costos indirectos de los servicios ofrecidos, al brindar un cálculo con un alto grado de exactitud. Estas situaciones, se corroboran a través de las diferentes tablas y gráficas que se muestran a continuación.

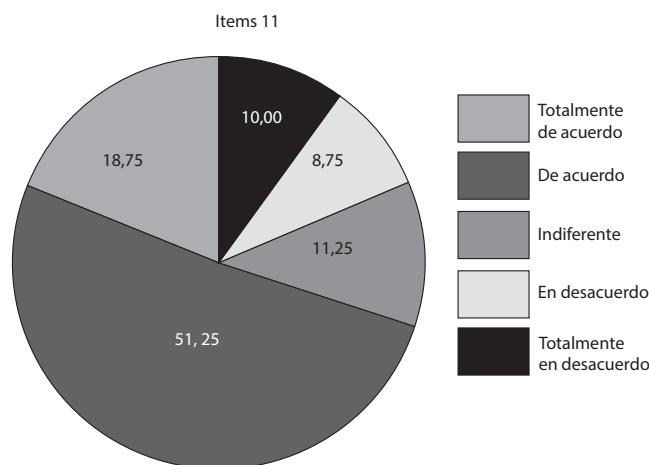
**Cuadro 8.** Se posee pleno conocimiento de las actividades necesarias en el interior de las cooperativas.

Rango		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	24	30,0	30,0	30,0
	En desacuerdo	26	32,5	32,5	62,5
	Indiferente	15	18,8	18,8	81,3
	De acuerdo	10	12,5	12,5	93,8
	Totalmente de acuerdo	5	6,3	6,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

En este caso, el 6.3% de los encuestados afirmó estar totalmente de acuerdo con el pleno conocimiento de todas las actividades al interior de las cooperativas, el 12.5% dice estar de acuerdo con la afirmación propuesta, el 18.8% fue indiferente ante esta situación, el 32.5% dice estar en desacuerdo con la afirmación y el 30% resalta estar en total desacuerdo.

**Gráfica 5.** La asignación de los CIF tomando como referencia los recursos consumidos por las actividades generaría mayor eficiencia en la obtención del valor de los productos y en la mejora de los procesos.



Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

Del total de la muestra, el 18.8% estuvo totalmente de acuerdo en que la asignación de los CIF tomando como referencia los recursos consumidos por las actividades, generaría mayor eficiencia en la obtención del valor de los productos y en la mejora de los procesos. El 51.2% también apoyó esta afirmación, el 11.3% lo considera indiferente, el 8.8% estuvo en desacuerdo con la afirmación al igual que el 10% manifestó en estar totalmente en desacuerdo.

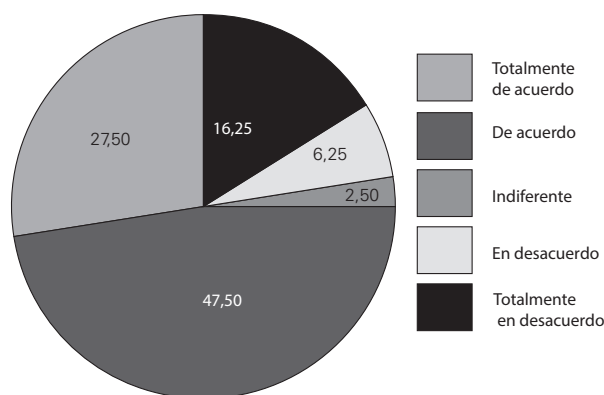
**Cuadro 9.** El sistema de costos ABC es flexible a las necesidades de la cooperativa y orientado para lograr el liderazgo en razón a que utiliza indicadores financieros y no financieros.

Rango		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	8	10,0	10,0	10,0
	En desacuerdo	12	15,0	15,0	25,0
	Indiferente	40	50,0	50,0	75,0
	De acuerdo	10	12,5	12,5	87,5
	Totalmente de acuerdo	10	12,5	12,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

El 12.5% del total de la muestra dice estar totalmente de acuerdo con la afirmación que el sistema de costos ABC es flexible a las necesidades de la cooperativa y orientado para lograr el liderazgo en razón a que utiliza indicadores financieros y no financieros, otro 12.5% asevera estar de acuerdo, el 50% lo considera como indiferente, el 15% dice estar en desacuerdo con la afirmación y el 10% en total desacuerdo.

**Gráfica 6.** La elaboración del listado de las actividades que generan valor a la organización es necesaria para asignar el grado de consumo de CIF en cada una de ellas.



Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

El 27.5% considera estar totalmente de acuerdo en que la elaboración de un listado de actividades que conforman a la organización, generaría valor a la institución; por otro lado, el 47.5% dice que está de acuerdo; mientras que el 2.5% es indiferente ante la situación planteada, el 6.3% está en total desacuerdo con la afirmación y el 16.3% dice que está en total desacuerdo.

**Cuadro 10.** La implementación de un sistema de costos que utilice como base de asignación de los CIF referencias basadas en el volumen de producción como de aquellas relacionadas con las actividades generaría información con un mayor grado de exactitud para la toma de decisiones.

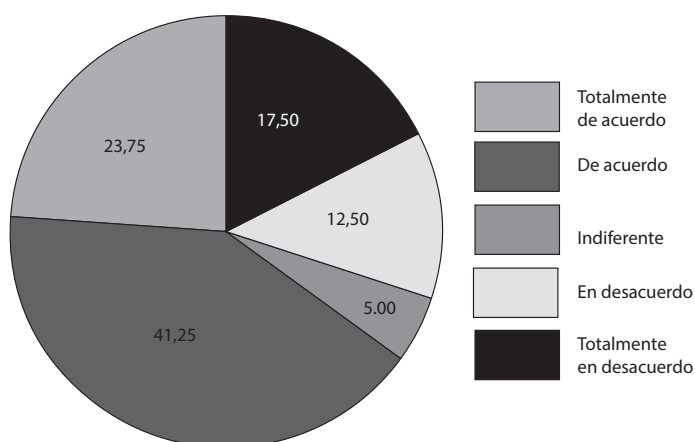
Rango		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	7	8,8	8,8	8,8
	En desacuerdo	23	28,7	28,7	37,5
	Indiferente	2	2,5	2,5	40,0
	De acuerdo	28	35,0	35,0	75,0
	Totalmente de acuerdo	20	25,0	25,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

Ante la afirmación de que implementar un sistema de costos que utilice como base de asignación de los CIF referencias basadas en el volumen de producción como de aquellas relacionadas con las actividades, generaría información con un mayor grado de exactitud para la toma de decisiones, el 25% dijo estar totalmente de acuerdo, el 35% considera estar de acuerdo, el 2.5% respondió que es indiferente, el 28.7% asevera estar en desacuerdo y el 8.8% consideró estar en total desacuerdo.

**Gráfica 7.** La implementación de un sistema de costos basado en actividades es de gran relevancia para la cooperativa en razón a que genera información aproximada a la realidad, dotando de un alto grado de confianza la toma de decisiones.

Items 17



Fuente: Resultados de la encuesta aplicada (2013).

El 23.8% del total de la muestra estuvo totalmente de acuerdo con que la implementación de un sistema de costos basado en actividades generaría información real y de alto grado de confianza para optimizar la toma de decisiones; el 41.3% estuvo de acuerdo; el 5% lo consideró indiferente; el 12.5% estuvo en desacuerdo y el 17.5% estuvo en total desacuerdo con la afirmación.

## 5. CONCLUSIONES

De acuerdo a los resultados arrojados por el instrumento de recolección de información primaria, y a la luz de lo expuesto por los referentes teóricos que constituyeron la base para la fundamentación teórica de la investigación efectuada, se puede concluir lo expresado en los párrafos subsiguientes:

Inicialmente, se puede afirmar que los sistemas de costos tradicionales resultaron útiles en la época en la cual los procesos productivos se caracterizaban por ser simples y en los cuales la mano de obra y la materia prima se configuraban como los elementos del costo de mayor ponderancia; ahora, debido a las características de la economía actual resulta apropiado considerar otros modelos de gestión que realicen una correcta lectura de la situación económica de la organización.

Ante esta perspectiva, el sistema de costos basado en actividades constituye una herramienta adecuada para la toma de decisiones, en razón a que presenta un alto grado de flexibilidad ante las particularidades de la economía actual; por otro lado, la subdivisión de la organización por actividades resulta ser más racional si se pretende conocer con un alto grado de exactitud cuáles son los procesos que están generando valor al agente económico.

El sector solidario como motor impulsador de la economía y fuente generadora de soluciones para la sociedad colombiana, se caracteriza por utilizar herramientas exclusivas de la contabilidad de costos; el análisis realizado a las cooperativas encuestadas, permitió establecer que las estructuras organizacionales necesarias en la acumulación del costo de los procesos obligatorios para prestar servicios u ofrecer productos a la sociedad se identifican por utilizar bases históricas y predeterminadas que presentan problemas en la generación de información clave y fundamental para la toma de decisiones. En razón a que existen dificultades para calcular la utilidad de las operaciones realizadas, se presentan problemas en el suministro de información financiera y no financiera que facilite analizar el comportamiento de los costos indirectos de fabricación y existen inconvenientes para realizar comparaciones homogéneas y coherentes. Por otro lado, los sistemas de costos utilizados por las organizaciones solidarias estudiadas, no permiten conocer los procesos y actividades que estructuran a la organización en ocasión a la determinación de cuál de ellos están generando valor a la institución.

Es conveniente destacar que los funcionarios pertenecientes a los departamentos contables de las cooperativas de ahorro y crédito, son conscientes de que las metodologías aplicadas por los sistemas acumulativos de costos utilizados por estas instituciones presentan grandes debilidades, en cuanto a la determinación de los costos unitarios de los servicios financieros prestados a la sociedad barranquillera. Por este motivo, consideran pertinente la implementación del sistema de costos ABC debido a que se presenta como un instrumento que permite asociar los costos necesarios para la prestación de los servicios a través de las actividades necesarias para llevarlos a cabo, generando información de carácter financiero y no financiero que facilita las condiciones necesarias para el establecimiento de las causas y el comportamiento de los CIF, fundamentando el proceso de toma de decisiones por parte de los agentes encargados de hacerlo.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adame, R. (2000). Costeo basado en actividades (ABC) conceptos teóricos y metodologías de implementación. Recuperado el 03 de Agosto de 2013, de <http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020130910/1020130910.PDF>
- Altahona, T. (2009). Libro practico sobre contabilidad de costos. Bucaramanga: Universitaria de investigación y desarrollo - UDI.
- Baujin, P., Caldera, J., Ripoll, V., & Vega, V. (2007). Evolución en la configuración de los sistemas de costeo basado en las actividades. *Actualidad contable FACES*, 13-28.
- Carrero, J. (2009). Análisis del sistema de costos basado en actividades (ABC), como herramienta gerencial para la empresa viveros el parque, durante el periodo 2007. Recuperado el 13 de Agosto de 2013, de [http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs\\_baducla/tesis/P1080.pdf](http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/P1080.pdf)
- Carrión, J. (2002). Costos estándar- ABC para las industrias de plásticos- líneas de tuberías y accesorios PVC Caso: Surplats S.A.C. Recuperado el 03 de Agosto de 2013, de [http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/tesis/empre/carri%C3%B3n\\_n\\_j/tcompleto.pdf](http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/tesis/empre/carri%C3%B3n_n_j/tcompleto.pdf)
- Cerda, H. (1995). Los elementos de la investigación. Como reconocerlos, diseñarlos y construirlos. Bogotá: El Búho.
- Duque, M., Osorio, J., & Agudelo, D. (2012). Aplicación de un modelo de costeo basado en actividades a una cooperativa de ahorro y crédito. Recuperado el 13 de Agosto de 2013, de <http://congreso.pucp.edu.pe/iberoamericano-contabilidad/pdf/079.pdf>
- Fernández, A. (2001). Diseño de un sistema de costos basado en actividad en una empresa industrial dedicada a la fabricación de recubrimientos de madera. Recuperado el 13 de Agosto de 2013, de [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03\\_3821.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_3821.pdf)
- Gómez, M. (2006). Introducción a la metodología de la investigación científica. Córdoba: Editorial Brujas.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2006). Metodología de la investigación. Naucalpan de Juárez: Mc Graw Hill.
- Jaimes, A. (2006). Diseño de un sistema de control presupuestal y de gestión estratégica de costos para las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana. Recuperado el 05 de Agosto de 2013, de <http://itzamna.bnct.ipn.mx/dspace/bitstream/123456789/355/1/TESIS3.pdf>
- Jiménez, F., & Espinoza, C. (2007). Costos Industriales. Costa Rica: Editorial Tecnológica de Costa Rica.
- Kaplan, R., & Cooper, R. (2000). Costos y efectos. Barcelona: Editorial Gestión.
- Knezevich, T., & López, G. (2009). La contabilidad de costos, en la optimización de los insumos en el departamento de producción de la empresa NUTRINSA S.A. Recuperado el 28 de Octubre de 2013
- Lemus, J. (1998). El sistema de costos basado en actividades como herramienta para el control de costos, aplicado a la empresa de construcción. Recuperado el 11 de Agosto de 2013, de <http://www.tesis.ufm.edu.gt/pdf/2597.pdf>
- Miller, J., & Vollman, T. (1985). The hidden factory. *Harvard Business Review*, 63, 142-150.
- Moliner, H. (1993). El sistema de costos basados en la actividad para la toma de decisiones. V Encuentro de profesores universitarios de contabilidad. Sevilla.
- Porter, M. (1985). *Competitive Advantage. Creating y Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press.
- Schiffman, L., & Kanut, L. (2005). *Comportamiento del consumidor*. Pearson Educación.
- Sepúlveda, H., & Ramírez, T. (2004). Aplicación del sistema de costeo ABC unidad de hospitalización psiquiátrica de Corta Estadio. Recuperado el 13 de Agosto de 2013
- Vinza, S. (2012). Propuesta para la aplicación del método de costeo por actividades ABC de la industria "Graficas Olmedo" de la ciudad de Quito. Recuperado el 09 de Junio de 2013, de <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/165/1/T-UCE-0005-20.pdf>
- Yero, Y. (2006). Procedimiento para la gestión de los costos en unidades básicas de producción cooperativas. Recuperado el 13 de Agosto de 2013, de <http://www.flacsoandes.org/dspace/bitstream/10469/1183/1/Procedimientos%20para%20>

la%20gesti%C3%B3n%20de%20los%20costos%20en%20Unidades%20B%C3%A1sicas...%20Yanelys%20Yero.pdf

Zapata, P. (2007). Contabilidad de costos: Herramienta para la toma de decisiones. Bogotá: Mc Graw Hill.

04

# Modelo de contabilidad para la responsabilidad social empresarial (RSE)<sup>1</sup>

Danilo Rafael Hernández Rodríguez<sup>2</sup>

## RESUMEN

El objetivo de este artículo consiste en presentar un modelo contable, entendido como un sistema de información social, integrado a la memoria de Sostenibilidad Global Reporting Initiative - GRI, que ofrece un registro óptimo de la información y una recolección fidedigna de la misma, partiendo de fuentes verificables y confiables. El artículo acude a un diseño de investigación no experimental, de carácter documental, mediante la revisión de contenidos generales sobre la temática; con un tipo de estudio descriptivo, y con fuentes de información secundarias. Los resultados encontrados nos muestran una creciente Responsabilidad Social Empresarial, que contrasta con la carencia de un modelo de contabilidad social, lo cual conduce a la propuesta de un sistema de información por medio del cual, apoyados en procesos y procedimientos de medición y valoración contables, fluya información conducente a la elaboración, consolidación y presentación de información cuantitativa y cualitativa sobre el desarrollo de las actividades de carácter social de todos los grupos de interés de la empresa. Lo anterior, lleva a concluir que el modelo de contabilidad que se expone en este artículo es una gran oportunidad para mejorar la calidad de la información, la toma de decisiones y la gestión social en el ámbito empresarial.

Palabras Claves: responsabilidad social empresarial; contabilidad; contabilidad social; modelo; balance social.

## ABSTRACT

*The aim of this paper is to present an accounting model, understood it as a social information system, integrated memory Sustainability Global Reporting Initiative - GRI, offering optimum recording information and a reliable collection of the same, starting from verifiable and reliable sources. The article has a non-experimental research design, documentary style, by reviewing general content on the subject; with a descriptive study, and secondary sources. The results show growing Corporate Social Responsibility trends, which contrasts with the lack of a social accounting model. It leads to propose an information system supported by processes and procedures for measuring and accounting of valuation flow information leading to the development, consolidation and presentation of quantitative and qualitative information on the development*

---

1 Este artículo es producto de la tesis de maestría titulada "Modelo de Contabilidad Social que permita la Medición, Valoración, y Control de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE)", para optar al título de Magister en Administración de Empresas de la Universidad del Norte, en Agosto de 2012. Recibido el 18 de enero de 2013 y aprobado el 17 de junio de 2013.

2 Especialista en Gerencia Pública, Especialista en Estudios Pedagógicos, Docente Investigador de la Universidad de la Costa – CUC, miembro del Grupo de Investigación GICADE de la misma institución. danilohernandezrodriguez@yahoo.es

*of social activities of all stakeholders in the enterprise. This leads to the conclusion that the accounting model set out in this article is a great opportunity to improve the quality of information, decision making and social management in business.*

*Keywords: corporate social responsibility; accounting; social accounting; model; social balance.*

JEL: M14, M49, D69.

## 1. INTRODUCCIÓN

Las organizaciones empresariales, abordadas por García (1994) como una intercepción de factores productivos orientados a suplir las constantes exigencias provenientes tanto de su interior como del entorno en el cual éstas desarrollan su objeto social a través de la generación de capacidades para la asignación eficiente de recursos, deben responder a la responsabilidad que tienen frente al Estado, los inversionistas y la sociedad en general, mediante la generación y utilización de herramientas estratégicas que optimicen el proceso de toma de decisiones.

Típicamente se ha identificado a la contabilidad como el sistema que compuesto por una serie de elementos que interrelacionados entre sí, gestiona y procesa datos provenientes de las transacciones comerciales efectuadas por las empresas, a fin de explicitar información útil y relevante para suplir las necesidades en torno al ámbito financiero. No obstante y debido a que las decisiones que deben tomarse en el contexto organizacional tienen una connotación que trasciende más allá del entorno económico para ubicarse en el impacto que las operaciones empresariales generan hacia la sociedad y el medio ambiente, la ciencia contable debe ser capaz de generar insumos para cimentar el proceso de toma de decisiones desde el punto de vista de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE).

Lo expuesto en el párrafo anterior, se fundamenta en lo expresado por Gómez (2002) quien asevera lo siguiente:

*“La tarea de la contabilidad no debe ser continuar mostrando únicamente lo propio e impropio de las inversiones, el uso dado al dinero, el menor o mayor costo asignado a tal insumo. La contabilidad debe poner en alerta la posibilidad real de sostenibilidad del sistema en las condiciones a las que se ha llegado. En tal sentido, la perspectiva crítica, seguramente expondrá transformaciones puntuales que den relieve a una ética de la rendición de cuentas, distinta a la postulada por la visión tradicional, en la que la empresa se inunde de lo social como objetivo esencial” (p. 39,49).*

La inclusión de variables cualitativas en la contabilidad, por un lado, eleva la posibilidad de representar de manera más clara y precisa los aspectos relacionados con la parte social; y por otro, debe propender por ser garante del propósito de las organizaciones de lograr una mayor conciencia social.

De acuerdo con lo anterior, la gestión social de la empresa fruto de las políticas de RSE debe ser orientada por un proceso que dotado de procedimientos, facilite su medición y valoración con el propósito de articularla a la fase de rendición de cuentas, a través de los ya conocidos modelos de balance social.

Un problema que afronta la empresa en cuanto a la consolidación de la RSE, tiene que ver con que la misma carece de un sistema de información por medio del cual, apoyados en procesos y procedimientos de medición y valoración contable, fluya información conducente a la elaboración, consolidación y presentación de información cuantitativa y cualitativa sobre el desarrollo de las actividades de carácter social de todos los grupos de interés de la empresa.

Para la gestión social no se evidencia en la praxis empresarial un modelo contable<sup>3</sup>, tal como sucede con la contabilidad financiera, la cual, parte de un hecho financiero que es capturado por el método de la partida doble y llevado a un comprobante de contabilidad, luego a unos libros, hasta llegar al reporte financiero o estados financieros.

En otras palabras, puede decirse que desde el momento que ocurre el hecho social hasta que se reporta, no se cuenta con un modelo contable que permita la medición y la valoración de la RSE, que sustente los reportes sociales mediante registros y documentos previos, que fundamenten la información implícita en el Balance Social.

Por lo descrito en los párrafos precedentes, el objetivo del presente artículo se ubica en la presentación de un modelo contable como una aproximación a un sistema de información social, integrado con la memoria de Sostenibilidad Global Reporting Initiative - GRI, que propenda por garantizar un registro óptimo de la información y una recolección fidedigna de la misma, partiendo de fuentes verificables y confiables.

## 2. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y CONTABILIDAD SOCIAL.

Los crecientes problemas ambientales y sociales que agobian al planeta han conllevado a transformaciones en todos los ámbitos; es así, como en el escenario empresarial ha surgido lo que hoy se conoce como Responsabilidad Social Empresarial (RSE), la cual según Hernández (2008):

Hace referencia al grado de compromiso que tiene un ente empresarial con respecto a los demás actores sociales con los cuales interactúa como consecuencia directa del desarrollo de su actividad productiva; dicho compromiso traspasa los límites puramente financieros. Bajo este concepto se entiende que una empresa, además de orientar sus esfuerzos hacia el logro de nivel óptimo de utilidad para sus dueños, debe satisfacer las expectativas de los demás Grupos de Interés o Stakeholders que la conforman (trabajadores, clientes, proveedores, Estado, comunidad, entre otros), y adelantar incluso, gestiones para contribuir al mejoramiento de la sociedad en general y del medio ambiente (p.89).

De esta manera, la RSE en la actualidad es entendida más allá del cumplimiento cabal de los compromisos legales y tributarios o de la vana filantropía empresarial materializada en algunas obras sociales; hoy día para los administradores el objeto principal no es sólo la maximización de los beneficios en términos económicos a partir de un aumento en los indicadores de rentabilidad, sino que comprende una "visión amplia del negocio que incluya la satisfacción del cliente, la generación de cadenas de valor con los proveedores, la inclusión de los empleados, el

---

3 Según Canetti (Citado por García, 2007) un modelo contable "puede resumirse en su carácter de "paso intermedio" o vínculo necesario entre la Teoría Contable General y los sistemas y prácticas contables particulares aplicados en distintos contextos (...) Siguiendo el enfoque metodológico condicional/normativo, la modelización tiene como objetivo el desarrollo de: \_ Modelos descriptivos/ explicativos; es decir, modelos que logren identificar las variables intervinientes, mostrar su comportamiento y explicar su interacción, y \_ Modelos prescriptivos/ normativos; es decir, modelos que sirvan de guía y orienten el accionar de los actores participantes de la realidad contable" (p.15).

reconocimiento de la comunidad local, la atracción de nuevos inversores, entre otras” (D`nofrio, 2007, pág. 33).

Por otro lado, Fernández (2009) manifiesta que las organizaciones socialmente responsables direccionan las estrategias corporativas hacia la consecución de objetivos económicos, sociales y ambientales, al expresar que:

La RSE (Responsabilidad Social Empresarial), puede definirse como una filosofía y una actitud que adopta la empresa hacia los negocios y que se refleja en la incorporación voluntaria en su gestión de las preocupaciones y expectativas de sus distintos grupos de interés (Stakeholders), con una visión a largo plazo. En este sentido, una empresa socialmente responsable busca en todo momento un triple beneficio, entre rentabilidad económica, mejora del bienestar social de la comunidad y preservación del medio ambiente (p.19).

Por otra parte, el concepto de responsabilidad social de las empresas, es concebido como “la intención voluntaria, por parte de la empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores”. También es definida por la misma fuente, en un sentido más amplio, como “un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio” (Unión Europea, 2002).

Sin duda, hoy la RSE se convierte no sólo en un tema de bienestar y mejoramiento de la calidad de vida de los grupos de interés, sino también en un imperativo para la competitividad empresarial; esta situación implica que las practicas socialmente responsables deban articularse en torno a políticas organizacionales y no a hechos aislados que respondan a una mera filantropía empresarial. Por este motivo, la guía Técnica Colombiana de Responsabilidad Social – ICONTEC (2008) indica acerca de esta temática lo siguiente:

La RSE (Responsabilidad Social Empresarial), es el compromiso voluntario que las organizaciones asumen frente a las expectativas concertadas que en materia de desarrollo humano integral se generan con las partes interesadas y que, partiendo del cumplimiento de las disposiciones legales, le permite a las organizaciones asegurar el crecimiento económico, el desarrollo social y el equilibrio ecológico (S.P).

En este orden de ideas, así como en la actividad empresarial se ha definido un nuevo concepto de gestión también se ha implantado el uso de los modelos de Balance Social, documento que según García (2007):

Es un tipo de informe social que pretende constituir una alternativa al compromiso de los entes públicos o privados para rendir cuenta sobre su responsabilidad social. Actualmente esta forma de exposición está basada principalmente en la emisión voluntaria de informes sociales, tanto cualitativa como cuantitativa y estos últimos pueden ser financieros como no financieros (p.16).

Es precisamente a partir de la importancia que vienen tomando las prácticas de RSE al interior de las organizaciones, y la necesidad emergente de vincular tales prácticas con la rendición de información cuantitativa y cualitativa de manera objetiva sobre el desarrollo de las actividades en el campo de los recursos humanos, así como medir el desempeño de programas de carácter social, que se requiere de un sistema de información que dé cuenta de la realidad social; bajo estas dinámicas hace su aparición el concepto de Contabilidad Social (Hernandez, 2008).

La Contabilidad Social como ciencia encargada de identificar, valorar y revelar información concerniente al grado de responsabilidad social de las organizaciones empresariales, florece “en la década del sesenta en el siglo pasado, precisamente gracias al surgimiento de nuevos usuarios de la información contable, nuevos actores que demandan información para la toma de decisiones” (Hernandez, 2008, pág. 189).

De acuerdo a lo expresado por Araujo (1995), las diferentes necesidades exhibidas por las organizaciones empresariales, han generado que la contabilidad tienda a tomar direccionamientos de acuerdo al área funcional que vaya apoyar en la toma de decisiones; en este sentido, la ciencia contable ha definido técnicas y procedimientos orientados hacia el reconocimiento, la valoración y la revelación de las transacciones efectuadas tanto en los aspectos financieros, de producción y administrativos, como de los hechos sociales llevados a cabo por estos agentes de naturaleza económica.

### 3. APROXIMACIÓN A UN MODELO CONTABLE QUE PERMITA LA MEDICIÓN, VALORACIÓN Y CONTROL DE LA RSE.

Debido a que en el numeral noveno del artículo 3 del capítulo II del decreto 2649 de 1993 se señala que una de las finalidades de la información contable de acuerdo a las dinámicas establecidas en el contexto económico colombiano es la contribución a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad comercial de un ente representa para la comunidad<sup>4</sup>, a continuación se presenta una primera aproximación de un modelo de sistema contable que permita medir de manera razonable la gestión social de las organizaciones. Para ello se decidió identificar los objetivos, metas, principios, proceso, procedimientos, variables, e indicadores que soportan el modelo.

#### 3.1. Objetivos del Modelo

- Extraer de la realidad social de las organizaciones, sus actores y el entorno que circunscribe las operaciones efectuadas por éstas, información de gestión social que permita efectuar una representación razonable de la realidad estudiada.
- Proponer una forma de garantizar que la información presentada en el Balance Social haya sido recogida de manera segura y confiable.
- Propender por garantizar registros de contabilidad social permanentes, los cuales tengan lugar una vez ocurra el hecho social, de tal manera que la información se dé en tiempo real y goce de las cualidades de la información contable señaladas en el artículo 4° del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 (comprensible, útil y comparable y por tal razón clara, pertinente, confiable y de bases uniformes) y no sea una recolección dispersa asistemática e inoportuna de información al momento de elaborar el reporte social.
- Llevar un control de la información relacionada con hechos socialmente responsables, a través de la consolidación de datos en libros de Contabilidad Social, en forma permanente, ordenada y con los formatos respectivos.
- Elaborar reportes sociales basados en el procesamiento de la información cuidadosamente registrada en cada transacción o actividad organizacional con el ánimo de lograr los demás objetivos contables, contenidos en el artículo 3° del decreto 2649 de 1993, numerales del 1° al 8° observando su aplicación al contexto de lo social.

4 Pese al contexto de convergencia que existe actualmente en Colombia con las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, este artículo usa como fuentes para plantear el modelo de Contabilidad Social propuesto, la normativa contable vigente en el decreto 2649 de 1993 y la ley 43 de 1990. No obstante, el mismo podría, igualmente, fundamentarse en la normativa internacional NIIF.



### 3.2 Metas del Modelo

El modelo presentado tiene como objetivo a corto plazo lograr un orden en el estudio de los diferentes factores que intervienen en el proceso de la gestión social, propendiendo por lograr el registro de lo social en cada operación, buscando garantizar la veracidad y utilidad de la información contable social. Lo anterior, por medio de la implementación de comprobantes y de procedimientos de registro y recolección de la información. A largo plazo, el modelo propende por ser una importante herramienta en materia de contabilidad social.

### 3.3 Principios del Modelo

Para la materialización de este acápite, se tomó como referencia lo expresado en el artículo 6 de la Ley 43 de 1990, el cual regula los Principios Contables Generalmente Aceptados en Colombia (PCGA); en este sentido, la mencionada normatividad decreta que éstos preceptos se constituyen en un conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al momento de registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

De otra parte, los artículos del 6° a 18° del Decreto 2649 de 1993 definen y reglamentan los PCGA en Colombia los cuales son de obligatoria observación por parte de los profesionales de la disciplina contable en el ámbito de tributario y financiero. En este contexto, uno de los aportes de este artículo se encuentra relacionado con la ampliación de la base de aplicación de tales principios hacia el contexto social.

Todo lo anterior se sustenta en la premisa de que la contabilidad desde su ontología es también social y no solamente financiera y tributaria, a pesar de que estos dos últimos conceptos del ámbito contable tengan un mayor grado de desarrollo en cuanto a la definición de técnicas de medición, valoración y revelación de los hechos que se pretenden reconocer.

En este sentido, una mirada nueva y diferente puede hallar en los mencionados principios el congruente sustento y apoyo teórico que encuentra la contabilidad financiera en los mismos. Por esta razón, existe la posibilidad de re-conceptualizar algún principio o la necesidad de proponer alguno nuevo que satisfaga alguna necesidad contable a medida que se desarrolle el modelo contable propuesto. Una nueva mirada a los PCGA tomando como base lo explicitado en el Decreto 2649 de 1993, permite adicionar la dimensión social que debe medir y revelar la ciencia contable.

A continuación se presentan los principios que regirán la herramienta que se pretende plantear.

#### 3.3.1 Ente Económico y Social

Analizando lo expresado en el artículo 7 del capítulo tercero del Decreto 2649 de 1993 se entiende que el ente económico es la conjunción de factores productivos<sup>5</sup>, que aunados a los conocimientos provenientes del recurso humano, se orientan a la generación de procesos y procedimientos dirigidos a la satisfacción de las exigencias de los stakeholder. Textualmente, la normatividad anteriormente mencionada expresa que “El ente económico y social es la empresa; esto es, la actividad económica y social organizada como unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos” (S.P). No obstante, se debe reconocer el impacto social, menor o mayor, positivo o negativo, que de la ejecución del objeto social del ente económico se genera en el entorno en el cual se desarrolla.

5 De acuerdo a la teoría económica clásica, los factores productivos tradicionales se relacionan con la tierra, el capital y el trabajo.

### 3.3.2 Continuidad

La contabilidad posee como uno de sus objetivos esenciales, efectuar un apoyo constante a los estamentos directivos en el proceso de planeación, organización y dirección de las empresas a través del suministro de información útil y pertinente para la toma de decisiones. Por esta razón, el artículo 4º del capítulo tercero del Decreto 2649 de 1993 ordena que las transacciones comerciales ejecutadas por la organización y los recursos que integran su estructura patrimonial, deben revelarse poseyendo plena claridad en cuanto a las capacidades operativas y financieras de la empresa para seguir desarrollando su objeto social en periodos operacionales futuros; en el caso de que no pueda hacerlo, la información financiera deberá comunicarlo a través de sus estados contables básicos. Para el caso de la contabilidad social como canal informativo del impacto social que de los hechos económicos y los recursos empresariales se genera hacia la sociedad, se puede expresar la necesidad de que este principio se cumpla a cabalidad. La siguiente tabla demuestra los aspectos que se deben evaluar por parte de la gerencia de las organizaciones, al valorar las capacidades de continuidad del ente económico.

**Tabla 1.** Aspectos claves a tener en cuenta al evaluar la continuidad del ente económico y social.

---

Tendencias negativas (pérdidas recurrentes, deficiencia de capital de trabajo, flujos de efectivo negativos, impacto social negativo mayor que el positivo).

---

Indicios de posibles dificultades financieras (incumplimiento de obligaciones, problemas de acceso al crédito, refinanciamientos, venta de activos importantes) y graves problemas sociales.

---

Otras situaciones internas o externas (restricciones jurídicas a la posibilidad de operar, huelgas, catástrofes naturales)<sup>6</sup>.

---

Fuente: Elaboración propia con base en el Decreto 2649 de 1993.

### 3.3.3 Unidad de Medida

De acuerdo a Naszewski (s.f.), el objetivo central de los estados financieros es la explicitación documental del patrimonio de la organización a través de la utilización de una unidad de medida que permita efectuar agrupaciones y comparaciones heterogéneas. Usualmente, se utiliza como medio a la moneda funcional del país en el cual la organización desarrolla sus actividades.

Por este motivo, el artículo 8 del Decreto 2649 de 1993 dispone que en Colombia se debe, por regla general, utilizar como instrumento de medida el peso colombiano; además de lo descrito en las disposiciones anteriores, para el caso de las actuaciones y hechos socialmente responsables ejecutados por las organizaciones que operan en el territorio nacional y que desean revelarlos a través del modelo contable propuesto, pueden ser utilizadas como unidades de medida, indicadores diferentes al signo monetario utilizado en la Nación para el caso de la representación o medición de los aspectos sociales cuando las condiciones así lo exijan.<sup>7</sup>

### 3.3.4 Período

Con la finalidad de efectuar comparaciones entre la situación financiera, los resultados del ejercicio, las capacidades para la generación de flujos de efectivo y los cambios en el patrimonio y la situación financiera entre un periodo operacional y otro, debido a injerencias de tipo estatutarias, legales o tributarias, las organizaciones deben difundir y presentar estados financieros pe-

6 De hecho este numeral ya incluye un contenido social al mencionar las huelgas y las catástrofes naturales.

7 Para el caso de la contabilidad social, se pueden utilizar como unidades de medida: el estrato social, el número de hijos enfermos, las características socioeconómicas, el consumo de energía, la emisión de residuos sólidos, entre otros.

riódicamente. En el caso colombiano, el artículo 9 del Decreto 2649 de 1993 reglamenta que con corte al 31 de Diciembre de cada año, se deben emitir estados contables de propósito general.

En lo concerniente a los reportes sociales y las memorias de sostenibilidad, se debe cumplir a cabalidad esta disposición a fin de efectuar comparaciones útiles y pertinentes acerca del impacto que las actuaciones económicas y sociales de las organizaciones generan hacia el recurso humano, la sociedad y el medio ambiente.

### 3.3.5 *Valuación o medición*

Los diferentes factores de producción que integran los recursos que forman parte de la estructura financiera de la organización<sup>8</sup> y las transacciones comerciales y sociales efectuadas por ésta, que pretenden ser reportados de acuerdo a un sistema de información contable en el contexto colombiano, deben ser cuantificados de acuerdo al artículo 10° del Decreto 2649 de 1993 en términos de la unidad de medida en el caso de los reportes financieros u otras unidades en lo concerniente a los informes sociales y memorias de sostenibilidad.

En este orden de ideas y tomando como referencia lo expresado en el decreto anteriormente mencionado, se constituyen en criterios de medición generalmente aceptados en el territorio colombiano el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente; no obstante, otro criterio adicional de medición que le dé cabida a lo social, puede ser el valor de necesidad social.

### 3.3.6 *Esencia sobre forma*

En virtud a que en la mayoría de los casos, existen en el contexto que circunscribe las operaciones de las organizaciones, leyes, normas y decretos que tienden a discrepar de la realidad económica y social de la institución<sup>9</sup>, el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993 dispone que los recursos y hechos económicos y sociales deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y social y no únicamente en su forma legal.

Por otro lado, ordena el decreto anteriormente citado que cuando existan normas superiores que no permitan efectuar un adecuado reconocimiento de los hechos económicos y sociales de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros y en los reportes sociales se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera, el impacto social y los resultados del ejercicio.

### 3.3.7 *Realización*

Expresa el artículo 12 del Decreto 2649 de 1993 que solo pueden ser reconocidos en el sistema de información contable, hechos económicos y sociales efectivamente realizados. En este sentido, se entiende que un hecho de naturaleza económica y social se ha realizado cuando pueda comprobarse que como consecuencia de su ejecución interna o externa, se generaran tanto en el ente económico y social, como en la sociedad en la cual se desarrolla, obligaciones o derechos en términos económicos y sociales o en su defecto se experimenta un cambio en sus recursos, en uno y otro caso, razonablemente cuantificables

8 En este caso, puede decirse que la palabra recurso integra todo lo concerniente al dinero, el personal, el medio ambiente, entre otros aspectos.

9 Como en el caso de las normas tributarias, las cuales son superiores a los Principios Contables Básicos y buscan demostrar más allá de la realidad económica de las organizaciones, indicar la realidad fiscal de los distintos contribuyentes pertenecientes a un sistema tributario.

### 3.3.8 Asociación

Analizando lo concerniente al principio de asociación contenido en el artículo trece del Decreto 2649 de 1993, se puede inferir que éste se encuentra relacionado a aquellas disposiciones legales que obligan a las organizaciones a la incorporación de los costos y los gastos necesarios para la adquisición de los ingresos, a fin de determinar los resultados del ejercicio. Para el caso de los hechos sociales, se puede expresar que también debe guardarse la relación de causalidad por medio de la cual se asocian los cambios, positivos o negativos, generados en la sociedad, con la actividad que el ente económico y social hubiere realizado en el respectivo período.

### 3.3.9 Mantenimiento del patrimonio

El artículo 14 del Decreto 2649 de 1993, determina que una organización, obtiene utilidad o excedentes en un período, únicamente después de que su patrimonio al inicio del mismo, excluidas las transferencias de recursos a otros entes realizadas conforme a la ley, haya sido mantenido o recuperado. Esta evaluación puede hacerse respecto del patrimonio financiero (aportado) o del patrimonio físico (operativo). En lo concerniente al aspecto social, se entiende que un ente económico produce beneficios sociales en un período, únicamente después de que su patrimonio y el patrimonio social al inicio del mismo se hayan mantenido o mejorado.

### 3.3.10 Revelación plena

El ente económico y social debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera y social, los cambios que ésta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones, el impacto social y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

La norma de revelación plena se satisface por medio de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, del balance social, de información suplementaria y de otros informes, tales como los informes de los administradores sobre la situación económica, financiera y social del ente, y sobre lo adecuado de su control interno.

También contribuyen a ese propósito, los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS).

### 3.3.11 Importancia Relativa o Materialidad

El reconocimiento o presentación de los hechos económicos y sociales debe hacerse de acuerdo con su importancia relativa; en este orden de ideas, un hecho económico o social es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento —teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean— puede alterar significativamente las decisiones económicas y sociales de los usuarios de la información.

Al preparar estados financieros y reportes sociales, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio, al capital intelectual, al capital social, al recurso humano o a los resultados del ejercicio, según corresponda.

### 3.3.12 Prudencia

Cuando existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico o social realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos, los ingresos y los beneficios sociales, o de subestimar los pasivos, los gastos y los sacrificios sociales.

3.3.13 Características y prácticas de cada actividad

Procurando en todo caso la satisfacción de las cualidades de la información contable<sup>10</sup>, la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta las limitaciones razonablemente impuestas por las características y prácticas de cada actividad, tales como la naturaleza de sus operaciones, su ubicación geográfica, su desarrollo social, económico y tecnológico<sup>11</sup>.

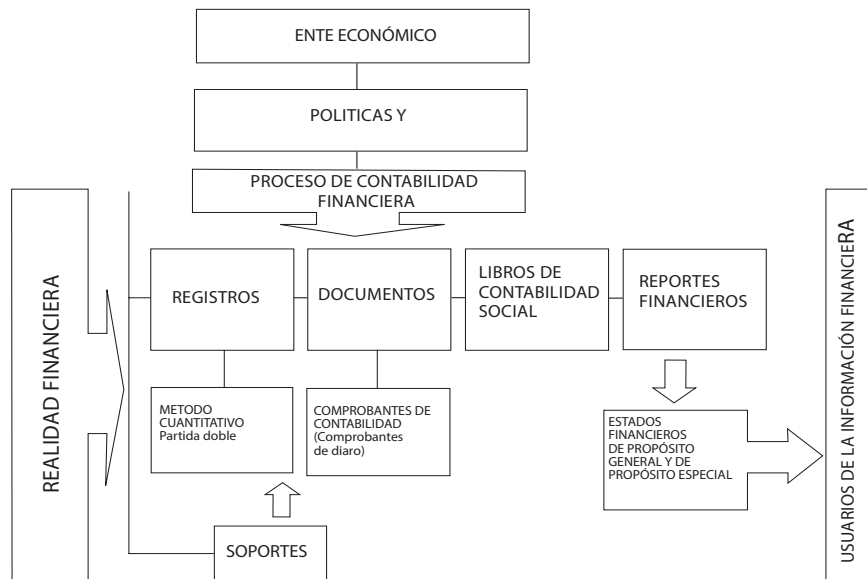
3.4 Proceso y procedimientos del modelo

Teniendo en cuenta que la contabilidad financiera a lo largo de los años ha logrado desarrollar un sistema de información contable revestido de procedimientos que satisfacen las necesidades empresariales -muy útiles y significativos en el campo financiero- pero no en el campo social, se hace necesario implementar igualmente, un ciclo contable dotado de procesos que garanticen un correcto aseguramiento, recolección y verificación de los hechos e información de carácter social.

De esta manera, es posible presentar una propuesta que tome como base el ciclo contable definido para el caso de la identificación, medición, valoración y revelación de las transacciones cuyos efectos se ubican en el contexto financiero, que se armonice de manera más satisfactoria con lo social, propendiendo por alcanzar en su totalidad los objetivos de la contabilidad.

Lo anterior quiere decir que algunos objetivos de la contabilidad, contemplados en el artículo 3 del Decreto 2649 de 1993 no se alcanzan satisfactoriamente con la manera tradicional de llevar contabilidad; tal es el caso del numeral nueve (9) de la norma. El proceso contable vigente que se circunscribe a la parte financiera, se ilustra en la gráfica No. 1.

Gráfica No. 1. Proceso Contable Financiero.



Fuente . Elaboración propia

10 De acuerdo al artículo 4 del Decreto 2649 de 1993, las cualidades de la información contable se ubican en la comprensibilidad, la utilidad y la comparabilidad.

11 En este caso se incluyó el contexto social al mencionar “su desarrollo social”.

El proceso que se encuentra implícito en la gráfica número uno, constituye el comúnmente denominado ciclo contable, el cual es considerado por Horngren (2004) como un conjunto de pasos lógicos y sistematizados cuya finalidad se ubica en la presentación de los estados financieros. Dicho proceso, de acuerdo al autor anteriormente citado, inicia con el registro de las transacciones efectuadas por la organización las cuales son valoradas a través del método conocido como partida doble; seguidamente, las operaciones que se hallan en los documentos fuentes deben ser documentadas a través de comprobantes de contabilidad debidamente soportados, con el propósito de anotar los hechos económicos en los diferentes libros mayores, los cuales después de ejecutados los diferentes asientos de ajustes, se constituirán en la base fundamental de los reportes financieros<sup>12</sup>.

De esta manera, se puede sintetizar que el proceso contable financiero consta de un listado de quehaceres muy ordenados que llevan una secuencia cronológica que propende por garantizar el cumplimiento de los objetivos y cualidades de la información contable mencionados anteriormente, enmarcados dentro de los principios de contabilidad.

Por medio del modelo propuesto se pretende señalar el ciclo de contabilidad social que basado en procesos y procedimientos y en armonía con los principios existentes al campo financiero implícitos en el Decreto 2649 de (1993), permita llegar a una contabilidad que conozca y muestre los recursos de un ente económico, que prediga flujos de efectivo, apoye a los administradores en la planeación y evaluación de la gestión de éstos, sirva para tomar decisiones y ejercer control sobre la operaciones del negocio, sirva para determinar la carga tributaria, ayude a conformar la información estadística nacional y por último, pero lo más importante por lo que a este trabajo corresponde, contribuya a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente representa para la comunidad.

A pesar de que el tema a tratar en este artículo se encuentra contemplado como uno de los objetivos de la información contable, ha sido dejado de lado y poco tenido en cuenta si se compara con la capacidad de representación en la parte financiera de las organizaciones mediante la contabilidad.

La parte social, en el "deber ser" de las cosas, se encuentra por lo menos expresada, pero en el desarrollo práctico de la contabilidad se manifiestan claramente las debilidades y desventajas en cuanto a la existencia de un sistema de información contable revestido de procesos y procedimientos que propendan por garantizar la parte social de la contabilidad, con el mismo ímpetu que se hace con la parte financiera.

Es en este punto, en donde se pretende mostrar la principal crítica al actual sistema contable, debido a la inexistencia de procesos y procedimientos sistematizados que propendan por garantizar una información que cumpla con los objetivos de la información contable y acorde con los Principios PCGA.

Lo que normalmente se encuentra, es un afanoso conjunto de acciones al final del periodo contable, mediante las cuales se recopilan los eventos que tienen que ver con lo social a fin de plasmarlas en un informe financiero que incluye aspectos relacionados con la RSE y no un proceso ordenado de información de contabilidad social, que cumpla con lo estipulado en el artículo 4 del Decreto 2649 de 1993, que al final genere resultados objetivos e imparciales.

---

12 En Colombia existen dos clases de reportes financieros: los estados financieros de propósito general y los estados financieros de propósito especial

No puede dejarse de lado el concepto de ética e independencia del contador público, pues de él depende la veracidad y la confiabilidad de la información que es por lo general presentada y procesada por la misma empresa a la que no le conviene presentar Informes de Balance Social con flujos de recursos negativos. Por estos motivos, se propone el siguiente proceso contable social, en ocasión a la generación de memorias de sostenibilidad o balances sociales.

**Gráfica No. 2** Proceso Contable Social.



Fuente: Elaboración propia

En aras de garantizar la permanencia de los registros de contabilidad social, este modelo se basará en comprobantes de registros previamente diseñados de acuerdo a los indicadores sociales esbozados en el GRI (2000-2011), en los cuales se procederá a consignar el hecho social presentado. Este proceso deberá contar con los soportes respectivos que garanticen la veracidad de la información de carácter social, los cuales se definirán teniendo en cuenta los protocolos propuestos por el GRI (2000-2011) para la elaboración de las memorias de sostenibilidad y los aportes del trabajo de investigación que sustenta este artículo.

Para el manejo de los comprobantes y el ingreso de la información, el ente económico y social deberá contar un sistema de procesamiento de datos acorde a sus necesidades y a la complejidad de sus operaciones. Por otro lado, deberá llevarse un control en libros especiales de Contabilidad Social, los cuales deberán agruparse por cada una de las variables del GRI, a fin de que se encarguen de consolidar de manera permanente y ordenada la información registrada en los comprobantes de los hechos sociales.

Finalmente, con base en la información consignada en los libros de Contabilidad Social, se procederá a elaborar el respectivo informe social, que para el caso que ocupa este trabajo, se llamará Balance Social o Memoria de Sostenibilidad GRI.

La memoria de sostenibilidad GRI, plantea indicadores de información cuantitativa monetaria y no monetaria y también indicadores de información cualitativa social. Para el caso de los indicadores basados en información cuantitativa monetaria, sin duda, la contabilidad financiera, mediante el sistema de cuentas contables en el que se sustenta, es la fuente inequívoca para el reporte de los mismos.

En este contexto, muchos de los indicadores que se reportan en el modelo propuesto, y que se toman de la guía GRI adquieren su información de la Contabilidad Financiera Tradicional; es decir, que en este punto se articulan y se encuentran la contabilidad social y la contabilidad financiera tradicional.

### 3.5 Variables e indicadores del Modelo.

Para la definición de las variables e indicadores del modelo propuesto, se tomará como referencia lo explicitado por la versión 3.1 del GRI (2000-2011), la cuál es la de mayor aceptación en el mundo y la que mejor se integra al modelo contable propuesto. En este sentido, la siguiente tabla muestra los distintos indicadores que se han definido en el estándar anteriormente referenciado para la evaluación de las operaciones socialmente responsables ejecutadas por parte de las organizaciones empresariales.



**Tabla 1.** Indicadores y variables del modelo propuesto.

Indicadores	Numero de indicadores	Aspectos
Indicadores de desempeño económico.	Desempeño económico: 4	Analizan el modo en que las organizaciones afectan a las partes interesadas con las que interactúan de manera directa e indirecta.
	Presencia en el mercado: 3	
	Impactos económicos indirectos: 2	
Indicadores de desempeño ambiental.	Materiales: 2	Se refieren a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, incluidos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua.
	Energía: 5	
	Agua: 3	
	Biodiversidad: 5	
	Emisiones, vertidos y residuos: 10	
	Productos y servicios: 2	
	Cumplimiento normativo: 1	
	Transporte: 1	
General		
Indicadores de desempeño social.	Subdivisión de indicadores de desempeño social	
Indicadores del desempeño de prácticas laborales y ética del trabajo.	Empleo: 3	
	Relaciones empresa/trabajadores: 2	
	Salud/Seguridad en el trabajo: 4	
	Formación y educación: 3	
	Diversidad e igualdad de oportunidades: 2	
Indicadores del desempeño de derechos humanos.	Prácticas de inversión y abastecimiento: 3	
	No discriminación: 1	
	Libertad de asociación y convenios colectivos: 1	
	Explotación infantil: 1	
	Trabajos forzados: 1	
	Prácticas de seguridad: 1	
Derechos de los indígenas: 1		
Indicadores de desempeño de sociedad.	Comunidad: 1	Se encuentran relacionados con los impactos de la organización en el sistema social en el que se desarrolla.
	Corrupción: 3	
	Política pública: 2	
	Comportamientos de competencia desleal: 1	
	Cumplimiento normativo: 1	
Indicadores de desempeño de la responsabilidad sobre los productos.	Salud y seguridad del cliente: 2	
	Etiquetado de productos y servicios: 3	
	Comunicaciones de Marketing: 2	
	Privacidad del cliente: 1	
	Cumplimiento normativo: 1	

Fuente: elaboración propia con base en GRI (2000-2011)

Un ejemplo de los indicadores laborales presentes en la memoria GRI (2000-2011) en su versión 3.1 es el indicador LA 3, el cual lleva como nombre: beneficios sociales para los empleados con jornada completa, que no se ofrecen a los personal temporal o de media jornada, desglosado por ubicaciones significativas de actividad, el cual hace parte de la dimensión social que tiende a medir el desempeño de las prácticas laborales y la ética del trabajo en las organizaciones. En lo concerniente al proceso contable al cual se hace referencia en la gráfica número dos, los hechos sociales susceptibles de ser medidos a través del indicador expuesto en el párrafo anterior se relacionan con el otorgamiento de beneficios a los empleados tales como seguro de vida y médico; cobertura por incapacidad e invalidez; baja por maternidad o paternidad; fondo de pensiones; posesión de títulos de propiedad en la organización, entre otros, los cuales serán registrados a través de un método cualitativo-cuantitativo<sup>13</sup> que propenderá por la medición y valoración de los mismos.

El documento en el cual se registrarán los hechos sociales, será el comprobante de contabilidad (ver gráfica 3), el cual se ubicará, al igual que en la contabilidad financiera, como el primer documento de captura de información de tipo social. Tales comprobantes se acumularán consecutivamente en libros de contabilidad social<sup>14</sup>, los que se constituirán en el sustento del reporte social. En el caso del modelo propuesto, se empleará la memoria de sostenibilidad GRI 3.1 la cual servirá a los usuarios de la información social para la toma de decisiones.

**Gráfica No. 3.** Comprobante de contabilidad para medir hechos sociales.

LA3 Beneficios sociales para los empleados con jornada completa, que nose ofrecen a los empleados temporales o de media jornada, desglosado por ubicaciones significativas de actividad.									
Fecha 20/01/2014							Comprobante No.	1429	
Cédula	Nombres y apellidos	Jornada	Seguro de vida	Seguro médico	Cobertura por incapacidad / invalidez	Baja por maternidad o paternidad	Fondo de pensiones	Acciones	Otros
72292075	Juan Manuel IPérez	Completa	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	
1129538496	Lisset Paola Rodríguez	Parcial	No	No	No	No	No	No	
1143429400	Mario Alarcón Peña	Completa	Sí	No	Sí	Sí	Sí	Sí	
103984842	Edwin de los Reyes	Completa	si	si	si	No	Sí	Sí	
23049483	Luisa Fernanda López	Parcial	No	No	No	No	No	No	
72054876	Antonio José Reyes	Completa	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí	
8732663	Adriana Lorena Martínez	Parcial	No	No	No	No	No	No	
329736343	Jaime de Jesús Castrillón	Parcial	No	No	No	No	No	No	
78366332	Leydi Milena Álvarez	Completa	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	

Fuente. Elaboración propia

13 Este método hace referencia al registro de los hechos sociales a través datos cuantitativos de naturaleza monetaria y no monetaria; y datos cualitativos de distinta índole. En ambos casos, tales datos son requeridos por las memorias GRI.

14 Para el caso del presente modelo, los libros de contabilidad social se contextualizarán en los libros principales en su dimensión económica, social y ambiental.

En definitiva, el input del modelo lo constituye la información relacionada con los hechos sociales ejecutados por la organización y que son objeto de medición a través de los indicadores de la memoria GRI 3.1; por otro lado, el output serán los informes acumulados de cada indicador tomados de los libros de contabilidad social.

#### 4. CONCLUSIONES

Una vez efectuado el proceso investigativo —el cual tuvo como finalidad esencial presentar un modelo contable como una aproximación a un sistema de información social, integrado con la memoria de Sostenibilidad Global Reporting Initiative - GRI, que propenda por garantizar un registro óptimo de la información y una recolección fidedigna de la misma, partiendo de fuentes verificables y confiables—, se puede concluir lo expresado en los siguientes párrafos:

En primera instancia, es conveniente anotar que a raíz de las constantes exigencias emanadas del Estado, la sociedad y el medio ambiente, las organizaciones han optado por la generación de herramientas de carácter estratégico con las cuales éstas instituciones puedan cimentar el proceso de toma de decisiones con respecto a las necesidades de tipo social y ambiental a través de la exteriorización de información útil y pertinente; ante esta situación, se instituye la contabilidad social como ciencia que dotada de procesos y procedimientos contables, propende por la medición, valoración y control de los hechos socialmente responsables.

Por otro lado, se puede evidenciar el constante aumento de la RSE que exhiben las organizaciones que se encuentran en la era post industrial con respecto a los *stakeholders*, la cual se caracteriza por la gran relevancia que han adquirido tanto el capital humano, como la generación de valor agregado producto de las relaciones de la empresa con la sociedad y el medio ambiente. Esta situación contrasta con la carencia de un modelo contable que propenda por la medición, valoración y control de las operaciones y actividades de carácter social de la empresa, y que a través de la reproducción de información cuantitativa y cualitativa, facilite la elaboración de memorias de sostenibilidad, para la toma de decisiones.

No contar con un modelo de Contabilidad Social en las empresas que desarrollen prácticas de RSE, va a conducir a una pérdida de calidad en la información de tipo social y por supuesto a unos reportes que no van a satisfacer la necesidad de toma de decisiones por parte de los *stakeholders*. Así mismo, la falta de comparabilidad existente en los indicadores que una empresa presenta con los presentados por las demás empresas del mercado, demuestran la ausencia de un proceso de estandarización o armonización del proceso y procedimientos contables.

Por lo descrito en los párrafos anteriores, y debido al gran avance al que se ha llegado en la elaboración de reportes sociales de acuerdo a lo especificado en la guía para la estructuración de memorias de sostenibilidad GRI, se ha propendido por diseñar un modelo contable integrado a este estándar, con la finalidad esencial de que sirva como medio de aseguramiento de la información social, y que basado en técnicas, procesos y procedimientos ya existentes, se constituya en un soporte de la información que presentan las organizaciones con respecto a los hechos relacionados con las actuaciones socialmente responsables.

En síntesis, el modelo contable propuesto supone el desarrollo de comprobantes de contabilidad para la captura y procesamiento de la información que soporta a cada uno de los indicadores y variables del GRI 3.1 (2000-2011) los cuales son de naturaleza tanto cuantitativa como cualitativa; todo esto implica el diseño de formatos y la definición de procedimientos de captura, verificación y aseguramiento de la información. Lo anterior, basado en las políticas formuladas

por el estándar para la elaboración de la memoria de sostenibilidad anteriormente citada, la cual permite su adaptación a las características particulares de cada organización, y la recepción de aportes que procuren la mejora de este instrumento de información contable.

## 5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Araujo, J. (1995). *La contabilidad social*. Medellín: Centro Colombiano de investigaciones Contables C-
- D`nofrio, P.A. (Septiembre 2006). *Las teorías de la contabilidad social y su relación con la Responsabilidad Social Empresarial*. XVº Congreso Internacional de la Academia Europea de Dirección y Economía de la Empresa, Buenos Aires.
- Fernández, R. (2009). *Responsabilidad Social Corporativa*. Obtenido de <http://www.editorial-club-universitario.es/pdf/3247.pdf>
- García, C. (2007). *Modelización posible de la contabilidad social*. Obtenido de [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/libro/LIBRO\\_5\\_ETAPA.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/libro/LIBRO_5_ETAPA.pdf)
- García, I., D`nofrio, P.A., & Torres, F (s.f). *Responsabilidad Social: Su medición e información a través de la contabilidad microsocia*. Informe 2006-2007. Buenos Aires, Argentina: Universidad Buenos Aires.
- García, I. (2007). *¿Cual es el rol de la contabilidad social con respecto a la Responsabilidad Social Empresarial? Responsabilidad Social Empresarial: Su medición e información a través de la contabilidad microsocia*. Informe 2006-2007.
- García, S. (1994). *Teoría económica de la empresa*. Madrid: Diaz de Santos, S.A.
- Gómez, M. (2002). *El papel de la contabilidad en la consolidación de la Responsabilidad Social de Empresa: Una visión crítica de la ética empresarial*. Libros de memorias del XVI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública (FENECOP). Manizales: Gráficas Olimpica S.A. .
- GRI (Global Reporting Initiative). (2000-2011). *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad: Versión 3.1*.
- Hernandez, D. (2008). *La responsabilidad social empresarial en el contexto de la contabilidad social*. *Económicas CUC*, 185-192.
- Horngren, C. (2004). *Contabilidad. Un enfoque aplicado a México*. Naulcalpan de Juárez, México: Pearson Educación .
- ICONTEC . (2008). *Guía técnica Colombiana 180 de Responsabilidad Social*. Bogotá, D.C.
- Naszewski, M. (S.F.). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. Obtenido de <http://artemisa.unicauca.edu.co/~gcuellar/pcga.htm>
- Unión Europea. (2002). *Libro Verde*. Obtenido de [http://itemsweb.esade.edu/wi/research/iis/pdfs\\_web/Libro\\_Verde.pdf](http://itemsweb.esade.edu/wi/research/iis/pdfs_web/Libro_Verde.pdf)
- Legislación:
- Ley 43 de Diciembre 13 de 1990, por la cual se adicionan a la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión del contador público y se dictan otras disposiciones. Bogotá, Colombia.
- Decreto 2649 de Diciembre 29 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Bogotá, Colombia.

05

# La exhibición y el merchandising en las tiendas de barrio de Bogotá: un canal que cobra fuerza como oportunidad para la construcción de marca<sup>1</sup>

Luisa Fernanda Ramírez Sánchez<sup>2</sup>

## RESUMEN

El presente artículo tiene como fin mostrar los resultados de la investigación de tipo exploratorio realizada en el año 2012 con tenderos de las localidades de Fontibón, Kennedy y Suba, con el propósito de confirmar la importancia que tienen las tiendas de barrio para el desarrollo comercial de las marcas, resaltando que a pesar de sus problemas y falta de información frente al tema de exhibición y *merchandising* como elemento competitivo, no van a desaparecer por la entrada acelerada de nuevos formatos comerciales de las grandes cadenas de almacenes. Se resalta con este, no solo el influjo cultural que poseen sobre la comunidad en la que interactúan, sino que además deja planteada la urgente necesidad de desarrollar estrategias de acompañamiento y formación desde las empresas que les proveen sus productos para potenciar su alcance como aliadas estratégicas de las marcas.

Palabras claves: tiendas de barrio, *merchandising*, category management, promoción

JEL: M39

## ABSTRACT

*Convenience stores in Colombia as distribution channels still have opportunities for growth in some categories, since they are a tool for attracting capital, job opportunities and support to the domestic industry by providing easy access to products and good prices and closer interpersonal relationships between shopkeeper and consumer. On the contrary, it is not evidenced in a supermarket store, which despite its emergence and growth could not remove the already established neighborhood ties, even when the end of the neighborhood store was predicted with the emergence of big supermarket chains like Jumbo, Éxito and Makro.*

*Factors such as location, friendliness, credit to their customers (virtual wallet), miniaturizing of products and good prices and personal contact with the client; has helped convenience stores to maintain a strong economic, cultural and commercial lead in Bogotá.*

---

1 Artículo producto del Grupo de Investigación, Innovación y Gestión IG, Programa Ingeniería de Mercados de la Universidad Piloto de Colombia. Recibido el 15 de febrero de 2013 y aprobado el 10 de junio de 2013.

2 Comunicadora Social Pontificia Universidad Javeriana. Especialista en Mercadeo Escuela de Administración de Negocios. Especialista en Docencia Universitaria Universidad Piloto de Colombia. Consultora en *marketing* corporativo y relaciones públicas. Docente Investigadora enfocada en el tema de Category Management.

*The influx of convenience stores is nothing but the combination of economic factors such as inflation and unemployment rates that according to the official figures have increased over the last decade, a situation that motivates the consumers to buy what they need in a daily basis, as it happens in Kennedy, Fontibón and Suba (with a high number of floating population), whereby the customers do not always have enough money to buy their products in the supermarkets.*

*From this, a proposal for improvement in merchandising and distribution in convenience stores is helpful for adaptation and for attracting customers to this type of establishment.*

*Key words: convenience stores, merchandising, category management, promotion.*

## INTRODUCCIÓN

La tienda de barrio es considerada un canal de distribución por excelencia dentro de la cultura colombiana. Si bien es cierto, el mercado actual ofrece diferentes alternativas para la compra de bienes de conveniencia o básicos, es la tienda la que representa no solo los intereses propios de un consumo tradicional, sino que además ofrece posibilidades comerciales únicas e interesantes tanto para las marcas como para el propio cliente.

Por lo tanto el presente artículo se basa en la hipótesis de que a pesar de una alta demanda y crecimiento de establecimiento como los tipo express y autoservicios y aún cuando se ha hablado de su extinción por no ser competitiva frente a las grandes cadenas de supermercados, la tienda de barrio no va a desaparecer ni de la participación total de dicho mercado ni mucho menos de la representación en el imaginario colectivo de la sociedad.

Es precisamente a partir de lo anterior que el presente artículo tiene por objeto resaltar que la tienda de barrio constituye en la actualidad un punto clave para el desarrollo y auge de marcas, dado que a pesar de la fuerte competencia que tiene por la entrada de establecimientos y otras alternativas gracias a la coyuntura de tratados comerciales como los tratados de libre comercio con países desarrollados, su impacto y desarrollo en la economía del país no cesa, y por el contrario, presenta un crecimiento representativo para el PIB del país que vale la pena evidenciar.

Los resultados que se muestran en el presente documento están basados en una investigación de tipo exploratorio realizada del año 2011 a la fecha, aclarando que los resultados de este documento son los del 2012, como parte del trabajo realizado desde el semillero en Gerencia de Mercadeo Estratégico del Grupo de Investigación, Innovación y Gestión IG. Se tomaron como referencia tres localidades de Bogotá –Fontibón, Kennedy y Suba- que tienen alta presencia de tiendas de barrio por cuadra, aproximadamente entre dos y tres, y porque son representativas al congregar un alto porcentaje de los estratos 2 y 3 principalmente. Se utilizó un instrumento de encuesta para los 205 tenderos de las tres diferentes localidades correspondientemente así: localidad de Kennedy, 65 encuestas; localidad de Fontibón, 45 encuestas y localidad de Suba, 95 encuestas. Se utilizó una muestra aleatoria simple porque se necesitaba el análisis de tendencias más que de datos puramente informativos y estadísticos, teniendo en cuenta que las variables a analizar pertenecen al orden cualitativo:

- La cercanía y función como canal de distribución
- Servicio al cliente que en la mayoría de los casos lo hacían notar como “atención que se le da al cliente” y el financiamiento que algunos manejan al existir una relación tan cercana con el cliente y anticipar sus necesidades con formas de pago a crédito o “fiado”.

- Surtido de la tienda y precios, compras inmediatas y formales para adquirir allí sus productos de consumo masivo para el diario vivir.

Con lo anterior se pretende exponer una aproximación de la situación actual de las tiendas de barrio, porque es importante indicar que las empresas productoras, los sectores asociados, las agremiaciones y en general el mercadeo deben encaminar al consumo masivo de las tiendas, sus propuestas de *merchandising*, exhibición y promoción para que estas sean funcionales y les permita ser competitivas dentro del desarrollo sostenible económico y social del entorno.

#### ORIGEN Y TRASCENDENCIA

Inicialmente se puede anotar que la tienda como canal de distribución, presenta antecedentes históricos que muestran el comportamiento de estos locales hacia los años de 1830, época en la cual se dedicaban al comercio minorista, con un ritmo muy lento, enriquecido por un intercambio mucho más activo de habladurías y discusiones políticas. Muy pocas de estas tiendas pudieron haber sido rentables, puesto que había un número considerable que competía por una cantidad modesta de clientes. Muchas tiendas servían como hogares de los pobres. (Palacios & Safford, 2000, p. 320)

Este canal ha ido conservando su relevancia no solo porque constituye una fuente de ingresos como alternativa a la crisis económica y la falta de empleo, sino porque su influencia en la vida de un barrio a nivel social es junto con su *modus operandi*, características que difícilmente pueden igualar las grandes superficies o las cadenas de almacenes. Algunas investigaciones sobre la dinámica del comercio nacional y su estructura indican que las tiendas de barrio tienen una alta incidencia en los procesos de comercialización del entorno en una dinámica de oferta y demanda del mercado que cada vez cobra más importancia. Londoño, Monterrosa, Saldarriaga & Zuluaga (1982) afirman: “La tienda no pretende en general acumular capital, sino más bien establecer un equilibrio o balance entre las necesidades de consumo inmediato en el hogar —canasta familiar— y el nivel de auto-utilización de fuerza de trabajo, especialmente del trabajo del tendero. Esto se constituye en el eje fundamental que le permite su sobrevivencia”. Otras fuentes indican que en Colombia estas tiendas como fuentes de ingresos se ubican estratégicamente al alcance de los consumidores y además, ofrecen crédito informal comúnmente conocido como *fiar*, existe atención personalizada y se fomentan las amistades con las personas del sector.

La principal estrategia de una tienda de barrio es ofrecer productos en tamaños pequeños a bajos precios y en menor surtido, puesto que el fin es un consumo inmediato. Según la Superintendencia del Subsidio Familiar los diez productos con el promedio de precio más bajos ofrecidos en Bogotá en tiendas de barrio son sal, pastas, jabón de barra, desinfectantes caseros, arveja, harina de trigo, lentejas, alcohol antiséptico, azúcar y pan fresco. Los más caros son papa, antiácidos efervescentes, champú, café instantáneo, carnes de pollo y res y complementos alimenticios (Buitrago, 2008).

Este formato y los precios medianamente accesibles al mercado conllevan al consumidor a recurrir a éstas, pues es evidente que la relación costo-beneficio prima a la hora de seleccionar y adquirir los productos que hacen parte de la canasta familiar.

La tienda de barrio representa un 16.17% en los negocios más comunes en Bogotá, lo que refleja que el consumidor bogotano por economía y cercanía al lugar de residencia o trabajo prefiere comprar en las tiendas de la esquina. Un censo elaborado por Servinformación, empresa colombiana especializada en la creación de soluciones tecnológicas de localización inteligente orienta-



das a promover servicios a las áreas administrativas, de mercadeo y logísticas de las compañías, reitera que las tiendas de barrio siguen ganando la batalla.

El censo tuvo en cuenta más de 65 establecimientos distintos de venta al detal y de consumo local como tiendas, minimercados o *superetes*, ferreterías, droguerías panaderías y pastelerías, restaurantes, cafeterías y misceláneas (...) las tiendas corresponden a 49.501 locales activos, distribuidos principalmente en estratos 2 y 3 (Servinformación, 2012,).

Es cierto que la mayoría de tiendas de barrio son consideradas lugares pequeños que poco permiten el desarrollo de estrategias de exhibición y *merchandising* visual que puedan compararse a las de otros canales. No obstante el cuestionamiento surge porque a pesar de dichas limitaciones, sería importante pensar en la estrategia adecuada para que estos establecimientos se constituyan como espacios más estéticos, teniendo en cuenta que esto sería una ventaja para productos y marcas dado que su valor dimensional más grande se concentra en funciones como desarrollo de la imagen de una empresa; participación activa en tácticas de promoción; intervención en la fijación de precios aconsejando el más adecuado; centralización de decisiones básicas de la comercialización; venta de productos en lugares de difícil acceso y no rentables al fabricante; fuerza de venta de la fabrica; servicio postventa; posicionamiento de producto; información sobre el producto; competencia y mercado; partida del activo para el fabricante, entre otras. (Muñiz, 2008).

La mayoría de estas funciones las cumplen algunas tiendas de barrio en la medida en que de estas depende la comercialización de los productos; los tenderos se convierten entonces en los clientes más fieles del fabricante y a partir de las sugerencias planteadas por ellos, se crean estrategias para el mejoramiento de cada una de las categorías de productos, teniendo en cuenta que conocen más que nadie al consumidor, actúan como vendedores de los productos de los fabricantes y coadyuvan en la adquisición de los mismos en diferentes zonas de Bogotá y en general del país. En la investigación realizada se puede concluir que las grandes cadenas no son necesariamente los competidores directos de las tiendas de barrio, pues sus funciones sociales y comerciales son muy diferentes; si bien es cierto que las primeras manejan una ventaja en cuanto a su aplicación en el *category management* y el *visual merchandising* o *merchandising* de exhibición, su mecanismo estratégico de venta y comercialización son distintos, no obedecen a un interés de comunidad cultural, es decir, no les interesa aparte del concepto transaccional, el generar vínculos de validación social como ser el centro de reuniones, información o rumores, sino más bien ofrecer satisfactores a necesidades puntuales.

El formato *express* de las tiendas de conveniencia conocidas como Éxito Express, Metro Express —de la marca Jumbo—, OXXO, Colsubsidio y La Rebaja, se definen como establecimientos que tienen un área que está entre 150 y 200 metros cuadrados y se enfoca en ofrecerle al consumidor una serie de productos que se puedan consumir en poco tiempo, *snacks*, bebidas, comidas rápidas y productos de aseo personal (Guerra, 2012, p.12)

Parra (2012, p.12) opina que “los almacenes por conveniencia surgen de la necesidad de las familias unipersonales que no compran en tiendas de barrio y que no consumen lo mismo que una familia grande”. No obstante, la batalla de estas grandes cadenas de supermercados con respaldos de marca propia hasta ahora está comenzando y causando sensación en algunos sectores de la ciudad de Bogotá. A diferencia de estos canales tan importantes, la tienda de barrio es considerada más que el espacio para realizar una compra; para muchos clientes esta tienda es el lugar donde pueden hablar con el tendero de temas relacionados al sector donde viven, de

sus problemas, de los temas del país, fútbol, entre otros. Así el papel del tendero va más allá de la venta, haciendo de ello un relacionamiento importante que no se da jamás en canales más grandes.

Al igual que las tiendas, una investigación realizada por la Universidad de los Andes y FENALCO (2011) da cuenta de la clasificación de los clientes de este tipo de establecimientos, así:

- “La Paloma”: Consumidor que siempre va por precios bajos.
- “El Tetra Pack”: Adquiere los productos de acuerdo a sus estándares de calidad.
- “El Alcancía”: Siempre compra con monedas como en el caso de los jóvenes que compran dulces, cigarrillos y otros elementos de paquetes.
- “El Ututuy”: Al que le gusta que siempre le brinden una muy buena atención personalizada.

Llegar a esta segmentación de clientes, se justifica porque el tendero tiene una relación bastante estrecha con el consumidor, conoce muy bien sus gustos y deseos satisfaciendo así sus necesidades.

En términos generales, existe una percepción equívoca del mercado de consumidores, un imaginario colectivo que piensa que el tendero es una persona poco interesada en la innovación, en el medio ambiente, en el crecimiento empresarial o en la capacitación y entrenamiento en temas asociados a su negocio. Es de anotar, que muchos tenderos se vinculan a gremios buscando ser competitivos frente a comportamientos y tendencias del mercado como la llegada de los formatos *express*. “La participación de los tenderos en este tipo de organizaciones se debe a que la mayoría de los comerciantes están acostumbrados a la competencia y a las alternativas individuales, casi de manera inconsistente y cultural.” (Lozano, 2012, p.3).

No es de extrañar entonces que instituciones como el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) o la Universidad Nacional de Colombia por medio de la publicación *Supertiendas* estén dando a conocer en sus páginas web un espacio para aquellos interesados en aumentar sus conocimientos capacitándose sin salir de casa, presentándose como un programa coleccionable que se presentó en la edición de abril de 2012, con profesores expertos de esta reconocida universidad. Otro ente importante en esto es FENALCO, agremiación encargada de proteger los intereses del comercio formal, en el cual los tenderos encuentran un espacio donde pueden acceder a beneficios y capacitación para sus necesidades puntuales. Desde el interés y protección del medio ambiente se puede afirmar que las tiendas de barrio de alguna manera e indirectamente contribuyen con este aspecto porque su estructura precaria, carente de grandes tecnologías y sistemas, no generan un impacto ni alto consumo energético. “No son necesarios esos gigantes congeladores abiertos, ni las luces brillantes encendidas día y noche, ni las puertas abiertas con sistemas para impedir que entre el calor, ni esos potentes aires acondicionados.” (Sánchez, 2011, p.15).

Mientras que las tiendas atienden a necesidades básicas inmediatas y cotidianas, siendo así más práctico y económico para la economía familiar promedio, entiéndase la conformada por los estratos 1, 2 y 3 principalmente, los autoservicios de grandes cadenas de almacenes manejan formatos que de alguna manera sugieren compras más grandes, de más valor y de productos que no son los más necesarios.

Varios estudios de consumo muestran que la mayor parte de la gente realiza una compra principal una vez a la semana en una gran superficie comercial en el que gasta el 80% del presupuesto familiar. Está comprobado que más de un tercio de estos productos, sobretodo los alimentos, acaban en la basura. (Guerra, 2012, p.12).

Frente a los aspectos relacionados en los anteriores apartes puede entonces concluirse también que por encima del influjo y alcance de las grandes cadenas de almacenes en el entorno urbano,

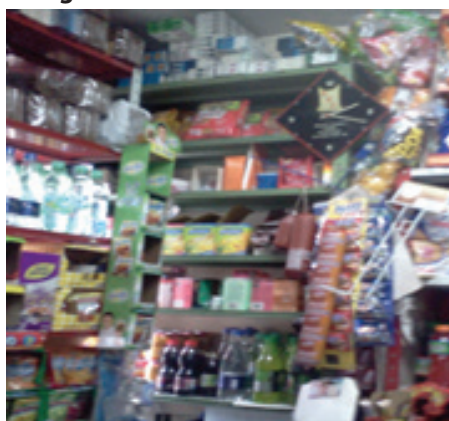
la tienda de barrio es y seguirá siendo un espacio vital para la economía actual; por lo tanto, el realizar estrategias encaminadas a hacer de estos sitios una oportunidad mucho más fuerte para las marcas, depende en gran parte de la visión empresarial que estas tengan al margen de su importancia cultural.

#### LA EXHIBICIÓN: FUTURO DE LAS TIENDAS Y LAS MARCAS

En el proceso de la investigación se lograron percibir varias falencias en las tiendas de barrio, aclarando que éstas obedecen más a falta de recursos y conocimiento por parte de los tenderos, que del interés mismo de estos. En las diferentes tiendas de barrio encuestadas dichas falencias se identifican de la siguiente manera:

- De acuerdo al tamaño de las tiendas de barrio de la investigación, en la gran mayoría se evidencia que el *merchandising* no se emplea correctamente.

#### Fotografía 1. Exhibición tienda de barrio Palenque Kennedy



Fuente: Elaborado por la autora. Tienda de Barrio Palenque, Bogotá Kennedy.  
Salida de Campo Investigación. Julio de 2012.

En esta tienda de barrio se puede apreciar el mal manejo de *merchandising* por la forma en que se mezclan las categorías de productos, generando saturación visual para el consumidor. Los factores que podrían mejorar estas condiciones se podrían ajustar adecuadamente con una redistribución y organización sencillas de cada una de las categorías para mejorar el ambiente visual.

#### Fotografía 2. Exhibición tienda de barrio Carimagua Kennedy



Fuente: Elaborado por la autora. Tienda de Barrio Carimagua, Bogotá Kennedy.  
Salida de Campo Investigación. Julio de 2012.

La exhibición en la tienda de barrio de la fotografía anterior, muestra problemas en la adecuación del espacio, ausencia del concepto de planimetría, ya que productos como papas, cebolla

cabazona y zanahoria, entre otros, se encuentran ocultando la exhibición de los productos de paquetes conocidos como *snacks*. Durante esta salida de campo se realizaron algunas recomendaciones al tendero para que implementara opciones de rotación de productos y exhibición de los mismos, indicando los beneficios que traerían una mejor presentación y adecuación del entorno.

### Fotografía 3. Exhibiciones tiendas de barrio



Fuente: Elaborado por la autora. Fotografía izquierda tienda de Barrio Carimagua, Kennedy.

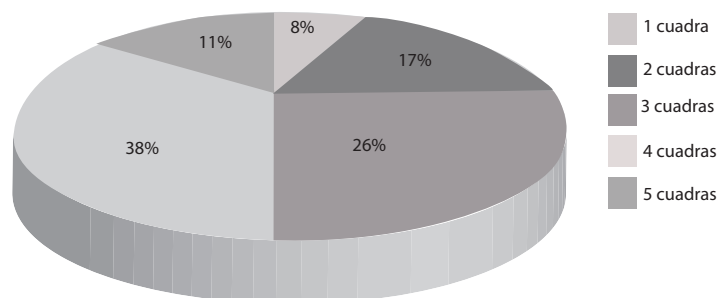
Fotografía derecha tienda de Barrio Villa María, Suba, Bogotá. Julio de 2012.

Como es de notar, en las fotografías se observa el surtido que manejan las tiendas, la cantidad de productos y la ubicación que a estos le dan. La exhibición de frutas y verduras o 'líchigo' como se le conoce popularmente a este tipo de productos, generalmente se presenta de forma desordenada. El reducido tamaño de las tiendas es un factor determinante para este aspecto, pues no todas las tiendas de barrio tienen la misma área cuadrada y similar ubicación.

Si se tiene en cuenta el marco de la investigación hecha en las tres localidades, se hace necesario enfatizar en que los datos arrojados se relacionan con la importancia del tamaño de la tienda y sus criterios de exhibición y *merchandising*.

### Gráfico 1. Cubrimiento en cuadras análisis tres localidades

¿Cuántas cuadras considera que tiene su tienda?



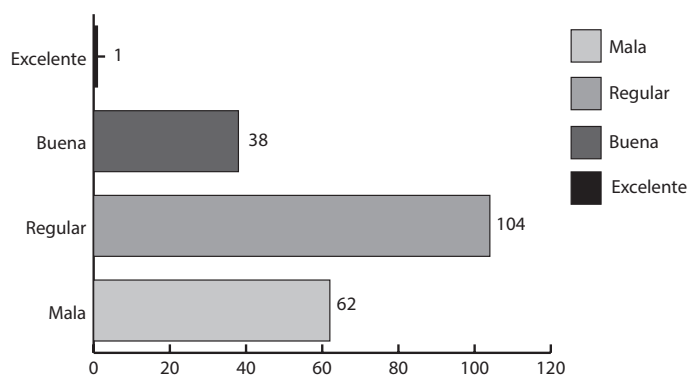
Fuente: La autora. Julio de 2012.

En este gráfico se evidencia en resumen el porcentaje que representa el total de cubrimiento en cuadras de las tres localidades objeto de investigación. El porcentaje más alto lo tiene el que representa el cubrimiento de cuatro cuadras con una participación del 38%, seguida por el cubrimiento de tres cuadras con el 26%. Las tiendas que presentan un cubrimiento entre una y dos cuadras se encuentran así porque durante la investigación existía una o dos tiendas de barrio en la misma cuadra, mostrando así que la competencia entre estas es muy fuerte por estar lo-

calzadas muy cerca la una de la otra. En todo caso, se puede afirmar que en estas localidades la participación del canal es representativa para el entorno al interior de dichas zonas.

### Gráfico 2. Percepción del tendero con la exhibición de productos

La Exhibición de productos que usted maneja con relación a supermercados y tiendas de cadena considera que es... (Análisis de las tres localidades)



Fuente: La autora. Julio de 2012.

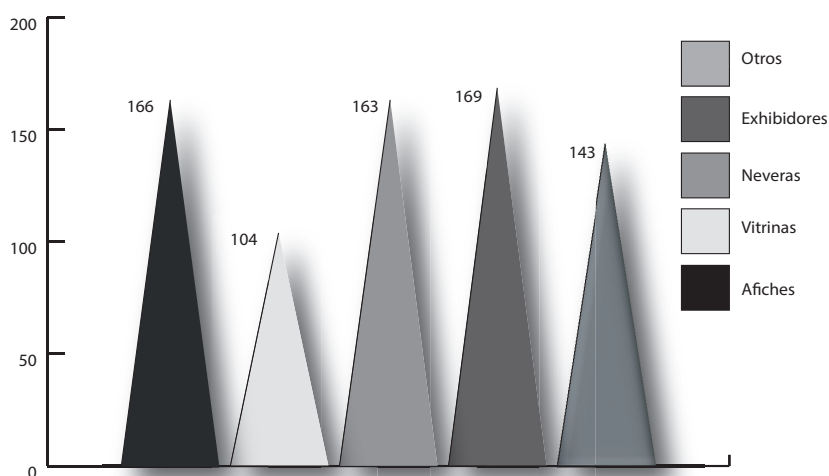
En las tres localidades la exhibición de las tiendas de barrio presentaba errores en la organización de sus productos. Del total de tiendas visitadas, el 51% tenían estas características con algunos elementos atractivos. El 30% no presentaban ni orden ni criterios de exhibición y las que tenían un correcto manejo de este elemento, solo fueron el 19%.

De lo anterior se concluye que las tiendas de barrio tienen serios problemas con la exhibición ya que no manejan el concepto real y lo que este implica, bien sea porque para los tenderos no representa un punto de interés o un elemento competitivo, o porque desconocen las tácticas existentes para mejorar las condiciones de su punto de venta. Para este segmento no hay claridad en que existe un factor de diferenciación que puede enmarcarse en un correcto manejo del *merchandising*.

Actualmente la exhibición se hace más por criterio y gusto personal, mostrándose así que por ejemplo las mujeres tienden a ser organizadas, limpias y tener la tienda en mejores condiciones; pero en el caso de los hombres es más complicado plantear la idea de la organización, pues la mayoría de ellos tienen la tienda de barrio como su primera o única fuente de ingreso y piensan que cualquier cambio que se realice puede causar mal aceptación al cliente.

### Gráfico 3. Contribución de proveedores en la decoración de la tienda análisis tres localidades

Sus proveedores contribuyen con la decoración de su tienda con...



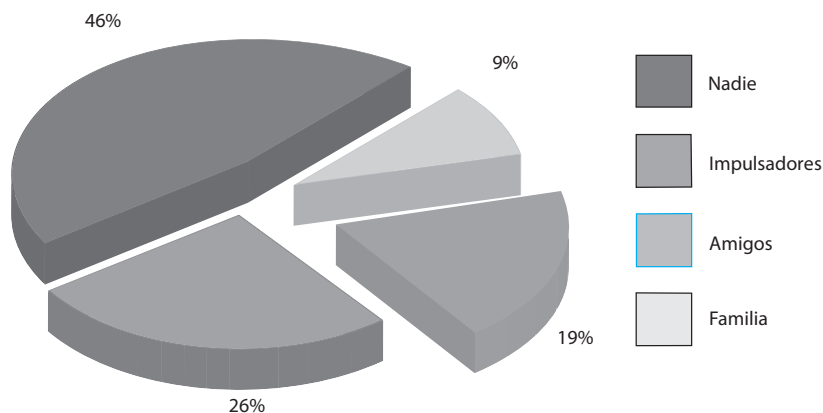
Fuente: La autora. Julio de 2012.

Con esta gráfica se presentan los elementos de *merchandising* que proveen las marcas a los tenderos de dichas localidades:

- **Afiches:** Muchos fabricantes implementan la publicidad en las tiendas de barrio pues es allí donde se tiene contacto directo con el cliente. En esta investigación se analiza que el 81% de las tiendas de barrio visitadas cuentan con este apoyo visual, pero que en muchas ocasiones no resulta estético ni práctico para el punto.
- **Vitrinas:** De acuerdo con la investigación, solo la mitad de las tiendas de barrio visitadas cuentan con vitrinas ofrecidas por los proveedores de productos con un porcentaje del 51%. Las tiendas de barrio que no cuentan con vitrinas por parte de los fabricantes tienen vitrinas en vidrio y metal sin hacer algún tipo de publicidad a alguna marca en particular. De hecho no existe un concepto fuerte del vitrinismo que sea correctamente empleado.
- **Neveras:** los proveedores de productos en las tres localidades proveen las neveras en un 80%, resaltando marcas como Club Colombia, Cream Helado, Coca-Cola, Postobón y Alpina. Sin embargo hay que anotar que estas asignaciones tienen unos requerimientos por parte de las marcas y en muchos casos el beneficio percibido por el tendero es poco, porque se sujeta a la cantidad de productos vendidos.
- **Exhibidores:** En las tiendas de barrio es muy fácil conseguir *snacks* o alimentos de paquetes, ya que en las tres localidades la participación de los exhibidores como elemento de *merchandising* es alta, teniendo en la localidad de Suba el porcentaje más alto, 93%, seguida por la localidad de Kennedy con 91% y Fontibón con el 89%.
- **Otros:** Los tenderos indicaron que aparte de lo mencionado los fabricantes también les proveen publicidad como volantes de información del productos y publicidad POP, siendo Kennedy la localidad con más apoyo de publicidad con un 74%, seguida por Suba con 69% y Fontibón con 64% de la muestra total.

#### Gráfico 4. Colaboración en exhibición en la tienda de barrio análisis tres localidades

¿Quién le colabora o guía con la exhibición que maneja en su tienda de barrio?



Fuente: La autora. Julio de 2012.

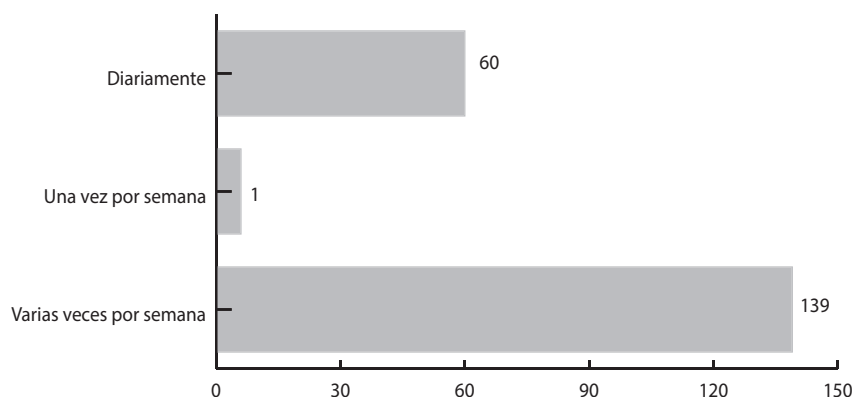
En las conversaciones tenidas con los tenderos, se percibió que éstos están abiertos a recibir cualquier tipo de observación, ayuda y entrenamiento que de elementos de diferenciación y competitividad para su establecimiento. No obstante, muy pocos de ellos actualmente aplican correctamente estos conceptos en la tienda por las siguientes razones:

- El 46% de los tenderos informaron que no reciben colaboración de los proveedores en la exhibición de los productos que venden. Esto principalmente se debe a que el tendero es la única persona que decide cómo colocar a la venta los productos sin tener factores claros como la mezcla de categorías. En de estas tiendas se evidenció desorden en dichas categorías, como por ejemplo productos de aseo mezclados con alimentos o artículos perecederos como el pollo y la carne guardados al lado de lácteos que son fácilmente permeables a olores y sabores de otros. Los tenderos indicaron al respecto que ellos manejan así la exhibición porque el cliente al visitar el establecimiento ya sabe donde se encuentra cada producto; además porque creen que si cambian los productos de lugar, el consumidor podría pensar que no hay existencias de lo que está buscando.
- La colaboración de los impulsadores, promotores, promovedores o encargados de surtir las tiendas representan un porcentaje del 26%. Afirman los tenderos que estas personas colaboran en gran parte con productos como bebidas gaseosas, lácteos y algunos granos, más no intervienen en decisiones para la exhibición. En general, los representantes de las marcas velan por los productos de su empresa de forma individual, pero no desarrollan tácticas que permitan el beneficio general de los tenderos.
- Varios de los tenderos también señalaron que en ocasiones amigos y conocidos que los acompañan en la tienda les ayudaban a organizar la tienda; sin embargo, no toman ningún tipo de decisión al exhibir los productos. Este es el principal problema de la exhibición en las tiendas, puesto que la colaboración viene de allegados pero en muy contados casos de los proveedores de las marcas que allí se venden.

- La participación de las marcas con material como exhibidores es en el 82% de los casos y se realiza de manera muy similar a las neveras provistas por los fabricantes a los tenderos. Al respecto no existen muchas opciones que tengan en cuenta la precariedad de espacio de las tiendas, siendo el espacio reducido una de las razones que lleva al tendero a no optar por otras alternativas y diferentes tipos de mobiliarios de exhibición, ya que algunos de éstos no se adaptan a las medidas de su establecimiento.
- En la investigación se pudo percibir que el 70% de las tiendas de barrio cuentan con apoyo de material POP. De hecho existe mucho material impreso que no resulta estético ni funcional porque se dejan de lado otros elementos del *merchandising* o alternativas que pueden ser una excelente opción para las tiendas de barrio, contribuyendo así con sus intereses comerciales.

**Gráfico 5.** Rotación de los productos en la tienda de barrio análisis tres localidades

¿Con qué frecuencia cambia o rota los productos en su tienda de barrio?



Fuente: La autora. Julio de 2012.

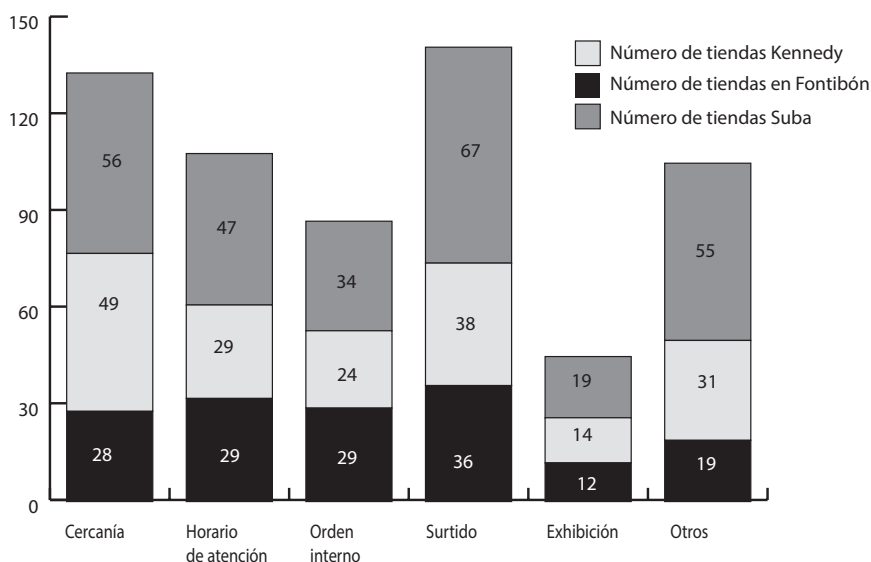
La mayoría de tenderos, exactamente el 68% de la muestra total, cambia o realiza una rotación de productos varias veces a la semana de acuerdo al movimiento que tengan los mismos en la tienda de barrio (a ello se le suman factores como el inventario y la frecuencia de la visita del impulsador a surtir sus productos). En un 29% de los casos, el tendero rota o cambia diariamente los productos en su tienda; ello ocurre cuando esta es muy visitada o es muy grande, lo que obliga a un constante surtido y abastecimiento de los productos.

En el 3% de las tiendas visitadas, se hace la rotación de los productos una vez por semana, y esto se debe principalmente a que el establecimiento es muy pequeño, no es muy concurrido, la rotación de productos es mínima o tiene muy cerca a la competencia dentro de la misma área de participación, esto es, la misma cuadra.



**Gráfico 6.** Preferencia de compra de los clientes en tienda de barrio.

Los clientes eligen comprar en su tienda por...



Fuente: La autora. Julio de 2012.

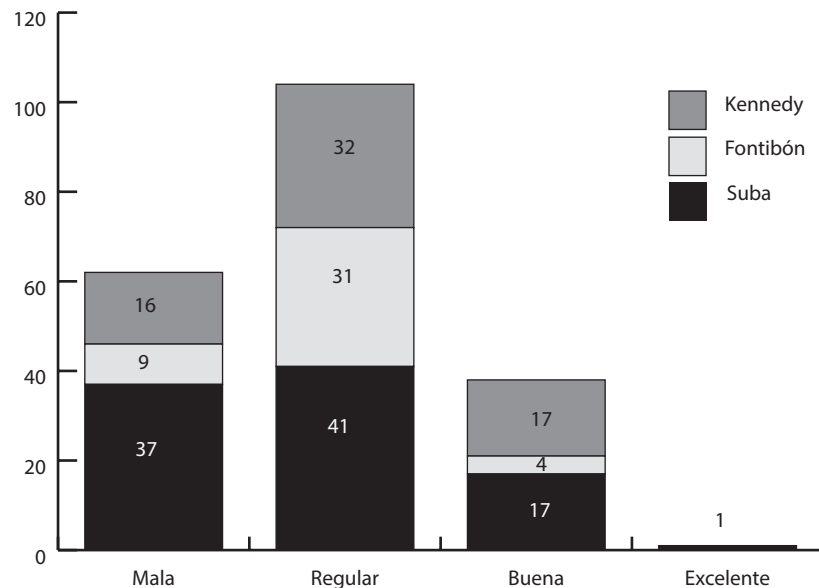
Observando la gráfica anterior, los aspectos que motivan a un cliente a comprar en las tiendas de cada localidad son las siguientes:

- Cercanía: La localidad de Kennedy es la que refleja más participación de este parámetro con un porcentaje del 75%, seguida por Fontibón con el 62% y Suba con el 59%.
- Horario de Atención: La localidad de Fontibón tiene el más alto porcentaje frente a las otras dos localidades con una participación del 71%, seguida por Suba con un 49% y Fontibón con 45%. Durante el trabajo de campo y las visitas realizadas a las 45 tiendas de la localidad de Fontibón, efectivamente muchos de los comentarios de los tenderos se referían a que la gente compraba sobre las 9 y 10 de la noche cuando la mayoría arriba de sus trabajos.
- Orden interno: Nuevamente Fontibón se muestra con el más alto porcentaje en este criterio con un 64%, doblando a la localidad de Suba que presenta un 36% y Kennedy con 37%.
- Surtido: Durante la investigación de campo se logró percibir que las tiendas de barrio realizan el surtido de productos en la mañana, aunque la gran mayoría de las tiendas fueron visitadas después del mediodía. La localidad de Fontibón refleja un porcentaje del 80%, Suba 71% y Kennedy 58%.
- Exhibición en la tienda de barrio: Muy pocas fueron las tiendas de barrio que contaron con una exhibición visualmente agradable; en este caso, la localidad de Fontibón refleja un porcentaje del 27% total de la muestra investigada, seguida por Kennedy con un 22% y Suba con el 20%. Muchos de los tenderos pidieron excusas por tener el establecimiento algo desordenado.
- Otros: Las tiendas que dieron sus comentarios frente a esta pregunta, mencionaron aspectos como servicio al cliente, atención, cordialidad, amabilidad, el 'cariño' que se le tiene al trabajo y se le demuestra al cliente, entre otros, como factor de diferenciación. Es importante para los tenderos gene-

rar pertenencia de marca con los clientes a partir de su propio sistema de servicio pues de ello depende recomendar o no la tienda a otras personas, fidelizar o no los clientes que posee. Cabe aclarar que muy pocos tenderos opinaron que el crédito era indispensable para la atracción de clientes, aunque se intuye que este es uno de los aspectos que más diferencian a las tiendas de otros canales.

**Gráfico 7.** Percepción del tendero con la exhibición de sus productos frente a las cadenas de almacenes y otros autoservicios

La Exhibición de productos que usted maneja con relación a Supermercados y tiendas de cadena considera que es ...



Fuente: La autora. Julio de 2012.

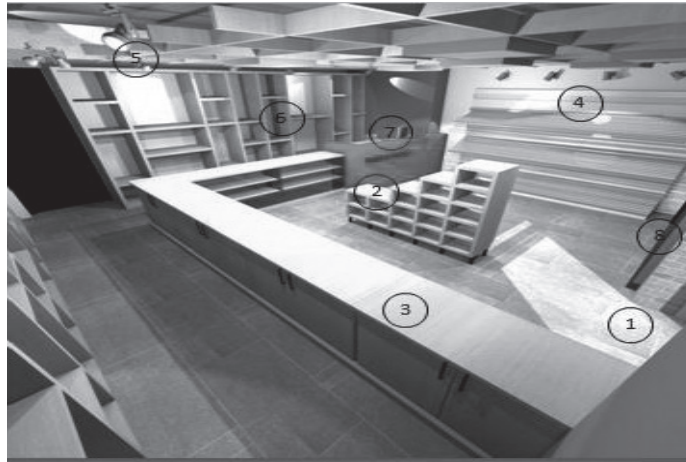
La exhibición en las tiendas de barrio ha reflejado una importante preocupación para los tenderos interesados en aprender un poco más sobre el tema. Durante esta salida de campo se logró obtener un acercamiento más amplio con el tendero y en muchas oportunidades diferentes comentarios indicaron que la organización de productos, exhibición y rotación de inventario son controladas directamente por el propietario del establecimiento. Según ello y el gráfico N.7 se obtiene que los aspectos que se consideran como un factor de desventaja frente a canales como autoservicios y grandes cadenas sean:

- Exhibición mala o incorrecta: La localidad de Suba es la que tiene un mayor porcentaje de exhibición incorrecta con un 39%, seguida por Kennedy con un 25% y Fontibón con un 20%. En esta exhibición la mayoría de los tenderos se dejan ayudar por la misma familia o el otro propietario de la tienda, no le dan importancia a la exhibición ni a segmentar las categorías de los productos, e indican que la importancia en sus propios criterios de exhibición obedecen más al interés de mostrar el producto para que se venda que a los factores estéticos del establecimiento.

- Exhibición regular: Fontibón es la localidad con mayor exhibición regular, 69%, seguida por Kennedy con 49% y Suba con 43%. Las tiendas de barrio no le prestan atención al *merchandising* de la tienda y la surten cuando lo creen necesario sin tener en cuenta la optimización de espacios, diseños de interiores, ubicación de la publicidad, presentación del producto, entre otros.
- Exhibición buena: El primer lugar lo tiene la localidad de Kennedy con un porcentaje de 26%, seguida por Suba con 17% y Fontibón con 11% indicando una muy baja participación de las tiendas de barrio que manejan un *merchandising* funcional. En esta investigación pocas tiendas se vieron organizadas; sin embargo, las que sí lo estuvieron, presentaron un ambiente diferente y agradable, siendo la ubicación geográfica un factor influyente en este aspecto.
- Exhibición excelente: En la localidad de Fontibón, exactamente en el barrio Capellanía, existe una tienda de barrio que maneja la mejor exhibición de todas las tiendas visitadas; el mismo tendero indicó que se ha esforzado por prestarle mucha atención al *merchandising* del establecimiento, ya que se encuentra incluido en un programa de capacitación para tenderos por internet "Agremiación de Tenderos," manejado por la revista Supertiendas. Indica que tiene muy buenos ingresos, puesto que es una tienda amplia donde puede exhibir los productos por categorías lo que le ayuda, en lo posible, a optimizar el espacio y obtener así el retorno de inversión.

#### Qué podrían hacer las marcas para impulsar sus productos en las tiendas

- Permitir que los productos estén exhibidos y surtidos de una manera eficaz para los compradores, pues en muchas ocasiones el desabastecimiento de los productos en el punto de venta es la causa de los problemas citados en el presente documento como una baja rotación de dichos productos, categorización incorrecta al poner por ejemplo en una misma nevera lácteos con cárnicos, desorden visual y de espacio que no dejan espacio al comprador, entre otros.
- Identificar las categorías de productos con un alto y bajo número de ventas; estas últimas pueden impulsarse con material promocional y *merchandising* para que sean más atractivas al mercado.
- Como es alto el porcentaje de tenderos que conocen los gustos de sus clientes, las marcas pueden ayudarles a que se establezcan criterios y estrategias frente a las tendencias del mercado, respondiendo a necesidades y valores agregados que hasta ahora no se satisfacen ni se toman en cuenta en estos establecimientos. En pocas palabras, aprovechar el influjo cultural que posee la tienda en la sociedad como un influenciador importante a la hora de la decisión de compra.
- Implementar el uso de sistemas de información *on line* y digitales que les permita a los tenderos saber con precisión los productos que están a punto de agotarse o ya lo están. Estos sistemas están disponibles y algunos tenderos tienen acceso a Internet.
- Contar con personal más preparado y capacitado por los proveedores de productos que apoyen a los tenderos en la atención, servicio al cliente y en el manejo de categorías en el interior del establecimiento y en general, que presten apoyo en programas de formación que contribuyan a dotar de factores estéticos y de competitividad en las tiendas de barrio.



Fuente: Arquitecto Leonardo Marín J. Universidad Piloto de Colombia. Julio 2012

La anterior imagen corresponde al diseño y propuesta resultado de la presente investigación, que combina el concepto de exhibición en *marketing* y en arquitectura, y que puede lograr resultados interesantes, de bajo costo y sencillos, para los tenderos. Es un ejemplo de cómo una propuesta de exhibición realizada por cualquier marca, cambia notablemente la perspectiva de un cliente al entrar a la tienda y cómo la distribución del espacio para un local aproximadamente de 40 metros cuadrados puede ser agradable y funcional. Se encuentra que cada espacio corresponde a una numeración sustentada de la siguiente manera:

1. Entrada principal: Permite un fácil acceso a los clientes.
2. Estante: Su función principal y la razón de su ubicación, se explica porque durante la investigación de campo la gran mayoría de clientes que realizaban una compra lo hacían en compañía de menores de edad, los cuales eran tentados por todas las golosinas o paquetes que tenían en dicho lugar. Por ello, en este exhibidor se pueden ubicar las golosinas y *snacks* de fácil acceso para este tipo de cliente y mayor rotación en los productos.
3. Vitrina: Con un formato estándar para el establecimiento donde se puede dar a conocer cada uno de los productos sin necesidad de exposición directa con el ambiente, es decir que factores como la polución, la exposición al viento, sol y olores externos, no afecten la calidad de los artículos y le permita al tendero concentrarse en su objetivo de atender personalmente al cliente y mejorar sus ventas.
4. Exhibidor de frutas y verduras: Sería de fácil acceso tanto para los clientes como para el tendero, pues allí estarán exhibidas todas las frutas y verduras y además le dan un aspecto estético, saludable y de confianza al consumidor.
5. Luz: Factor importante y que durante la investigación de campo se notó como una de las principales características que se pueden implementar para manejar y dar a conocer los productos en la tienda de barrio. Aunque esta en algunos casos era muy escasa, su función principal sería promover el diseño de cada uno de los productos, realizando las características de los empaques.
6. Góndola: En dos paredes de la tienda -tanto horizontal como vertical-, se encontrarán los exhibidores con los productos a vender. Teniendo en cuenta que una de los principales problemas que se evidenciaron durante la investigación de campo fue la carga visual de publicidad y desorden en exhibición -mal manejo de *merchandising*- la idea principal de colocar en dos paredes los productos es porque las personas que van a una tienda de ba-

rrio no dudan de la compra; es decir, la compra ya es planificada, y es un error el persistir en el exceso visual y en exhibir muchos productos en espacios limitados.

7. Caja: La ubicación de la caja corresponde al manejo y control que se puede tener del cliente y los productos. Le da un toque de modernidad y seriedad a la tienda.
8. Neveras: La tienda tiene dos neveras: una para los embutidos y la otra para las bebidas. Sin embargo si se tratara de solo una nevera por cuestión de espacio, las marcas deben velar por hacer estos muebles –neveras y otros- de diferentes tamaños para atender las diferentes necesidades de espacio ya que las tiendas no son todas iguales en su estructura y área cuadrada.
9. Tablero de promociones: Dado que la exhibición de la tienda estará bien surtida, el diseño no se presta para colocar promoción de los productos dentro de los mismos, por tal razón, existe un espacio exclusivamente para las promociones que estén en la semana.

### CONCLUSIONES GENERALES

1. Desde hace varios años a las tiendas de barrio no se les pronosticó un buen futuro y en la actualidad éstas han sobrepasado las expectativas. Con la incursión de hipermercados de cadena y grandes superficies, las tiendas de barrio no dieron su brazo a torcer ni desaparecieron a pesar de los riesgos y amenazas que esto representaba.
2. En las entrevistas y encuestas realizadas a los tenderos de las localidades de Fontibón, Kennedy y Suba se pudo observar que las variables que predominan para que el cliente decida acudir y comprar son: atención y servicio, ubicación, variedad de surtido, horario de atención al público, precios adecuados al tipo de clientes y la forma de pago ‘al fiado’.
3. La ubicación de las diferentes tiendas de barrio en las tres localidades se evidenció como buena, debido a que tiene zonas residenciales, comercial, estudiantil, por lo que también posee población flotante; ello se apoya en que el 63% de los encuestados respondieron que la tienda tiene un área de influencia comprometida entre tres y cuatro cuadras. Además, las tiendas de barrio han tenido perdurabilidad en estas tres localidades, puesto que la mayoría de las tiendas vigentes llevan mínimo 2 años y no más de 20 años; sin embargo, se debe tener en cuenta que como tal el establecimiento siempre ha conservado el formato de tienda, solo con cambio de dueño.
4. Los tenderos reconocen los gustos de sus clientes con facilidad, ya que el 77% de los encuestados se les facilita saber qué es lo que el cliente desea comprar debido a que estos frecuentan en varias ocasiones la tienda y las compras que realizan diariamente tienden a ser las mismas. Por esta razón, para los tenderos es de suma importancia la atención que puedan ofrecerle a un cliente. Durante la investigación muchos de los tenderos dijeron que prestan una buena atención a los clientes, debido a que manejan un ambiente personalizado y tienen relación con el cliente por vivir en el mismo barrio. Al ser personalizada la atención en la mayoría de las tiendas se encuentra entre dos y tres personas en el mostrador, tratando de que todos los compradores sean atendidos de la mejor manera y rápidamente. Otro punto a favor de las tiendas de barrio es el extenso horario de atención que en la mayoría de las tiendas va desde las 6 de la mañana hasta las 10 de la noche.

5. La exhibición que manejan las tiendas de barrio representa un 81% entre malo y regular, lo que indica que una propuesta de cambio y mejora para la satisfacción visual del consumidor sería una buena opción para los proveedores de marcas.
6. El *merchandising* en una tienda de barrio no tiene razón de ser si éste no es diseñado estratégicamente teniendo en cuenta las necesidades de espacio de los establecimientos, pues muchos de los tenderos indicaron que nadie les ayudaba con la exhibición de los productos en el punto de venta, y si a esto se suma que los materiales impresos y mobiliario proporcionado por las marcas en ocasiones no pueden usarse correctamente, simplemente terminan por desecharse o ignorarse, representando una pérdida de tiempo y dinero para las mismas empresas que proveen los productos que vende el tendero.
7. Al hablar del *merchandising*, es importante mencionar que el 68% de los tenderos encuestados distribuyen o surten los productos varias veces a la semana teniendo en cuenta el día en que llega el surtido a la tienda; indicaron ellos que realizan más surtido que reubicación de los productos, lo que quiere decir que la tienda de barrio siempre tendrá el mismo formato desordenado, puesto que no se le da ninguna categorización a los productos. Se puede sugerir a los tenderos imágenes o bocetos, o en general una propuesta sencilla de buena organización y distribución de productos al interior del establecimiento, para que de esta manera pueda aumentar el número de clientes.
8. Se debe tener en cuenta que hay varios tipos de tiendas en los sectores visitados de estrato tres que pueden verse impactadas favorablemente con una propuesta sencilla pero funcional desde el concepto de promoción y *merchandising*. Si esto se realiza con una colaboración por parte de las marcas teniendo en cuenta que los beneficios que representan son bilaterales –para la tienda y para las empresas proveedoras- contemplando variables de espacio, infraestructura y capacidad económica del tendero, las ventas pueden aumentarse y el reconocimiento de unas y otras también.
9. Durante la investigación, los tenderos indicaron que sí es importante implementar una mejora en la exhibición que tienen actualmente en su tienda. Cabe aclarar que actualmente pocos de ellos se capacitan y si lo hacen normalmente es en la administración y contabilidad del negocio, razón por la cual una propuesta de exhibición y *merchandising* que se ejecute y se adapte a sus necesidades y características, traerá beneficios y resultados sustanciales al canal de distribución, las marcas y los clientes.
10. En estas localidades se observa que muchas tiendas de barrio atienden con una reja de por medio, lo cual evidencia la inseguridad del sector. El 8% de estas tiendas enfrenta riesgos altos en seguridad y las propuestas deben tener en cuenta dicha limitación.
11. La hipótesis planteada pudo confirmarse y se puede entonces afirmar que a pesar de la entrada de nuevos formatos de cadenas de almacenes, la tienda de barrio no va a desaparecer y constituye un eje estratégico de cualquier marca a la cual debe prestársele más atención con un adecuado manejo del *merchandising* y con programas de acción sencillos y de bajo coste que representen un beneficio conjunto.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Buitrago, A. (2008). Estudio de la Superintendencia del Subsidio Familiar: Productos básicos de la canasta familiar son más baratos en las tiendas de barrio. Periódico El Tiempo. Consultado en: <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-4118424>
- Guerra, E. (2012, 23 de marzo). Con el auge de las tiendas express, las grandes cadenas se acercan al vecindario. Diario La República, (1) 12. Consultado en: [http://www.larepublica.co/empresas/con-el-auge-de-las-tiendas-express-los-supermercados-se-acercan-al-vecindario\\_5138](http://www.larepublica.co/empresas/con-el-auge-de-las-tiendas-express-los-supermercados-se-acercan-al-vecindario_5138)
- Londoño, S., Monterrosa, R., Saldarriaga, R., & Zuluaga, O. (1982). La economía de la tienda de barrio: una explotación sobre la trilogía tienda-tendero-familia. Editorial Cadena.
- Lozano, P. (2012). Qué pasa con los gremios tenderos en Bogotá. Revista SuperTiendas, (3). Consultado en: <http://www.supertiendas.com.co/ediciones-2010/edicion-3/con-quien-aliarse-3/que-pasa-con-los-gremios-tenderos-en-bogota.htm>
- Muñiz, R. (2008). *Marketing* en el Siglo XXI. Editorial Centros de Estudios Financieros
- Palacios, M. & Safford, F. (2000). Colombia país fragmentado, sociedad dividida su historia. Bogotá: Editorial Norma.
- Parra, J. (2012, 13 de marzo). En Bogotá y Soacha hay fiebre de Tiendas. Mercado de Dinero.com.co, (2). 12. Consultado en: <http://www.mercadodedinero.com.co/consumo/2791-en-bogota-y-soacha-hay-fiebre-de-tiendas>
- Sánchez, A. (2011) Tiendas de barrio Vs Centros comerciales ¿Quién sale ganando? Canal Solidario. Consultado en: <http://www.canalsolidario.org/noticia/tiendas-de-barrio-vs-centros-comerciales-quien-sale-ganando/26411>
- Supertiendas.com.co. (2012). Tiendas de barrio siguen ganando la batalla. Consultado en: <http://www.supertiendas.com.co/index.php?mact=News,cntnt01,print,0&cntnt01articleid=147&cntnt01showtemplate=false&cntnt01returnid=15>

06



# Aproximación metodológica al diseño de un instrumento para la realización de diagnósticos sobre las capacidades organizacionales con fines de internacionalización en las pequeñas y medianas empresas del municipio de Medellín (sector: tecnología e innovación)<sup>1</sup>

Robert Ng Henao<sup>2</sup>, Julián Santiago Vásquez Roldán<sup>3</sup>

## RESUMEN

Este trabajo parte de la evidencia sobre las eventuales dificultades en las organizaciones en la disposición de los recursos, capacidades y conocimientos necesarios para emprender de manera adecuada un proceso de internacionalización. Se plantea el diseño de un instrumento apropiado para diagnosticar el nivel de madurez de las capacidades organizacionales de las pequeñas y medianas empresas del municipio de Medellín, tomando como muestra específica, algunas empresas del sector de la tecnología y la innovación. Para tal efecto, se abordan algunos conceptos y modelos asociados a la internacionalización de empresas desde la teoría de recursos y capacidades. De igual forma, se consideran los conceptos de adquisición, integración y asimilación de conocimiento como aspectos que son inherentes a cada una de las capacidades organizacionales de las empresas del sector, y que a partir de la interrelación con el entorno externo e interno muestran como las organizaciones transforman la combinación de recursos en capacidades centrales y ventajas competitivas.

- 
- 1 Este artículo es producto de los resultados finales del proyecto DIAGNÓSTICO SOBRE LAS CAPACIDADES ORGANIZACIONALES CON FINES DE INTERNACIONALIZACIÓN EN LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS DEL MUNICIPIO DE MEDELLIN (SECTOR: TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN) del Grupo de Investigaciones Económicas GINVECO. Financiado por la Universidad Autónoma Latinoamericana en la convocatoria 02 de 2012. Recibido el 22 de enero de 2013 y aprobado el 10 de junio de 2013.
  - 2 El docente Robert NG Henao es Economista Industrial (2001), Especialista en Finanzas Corporativas y Mercado de Capitales (2005) de la UPB, Magister en Administración (2010) de la Universidad de Medellín y estudiante del Doctorado en Desarrollo Sostenible de la Universidad de Manizales. Actualmente es el Coordinador General de Posgrados de la Universidad de Medellín y Docente en pregrado y posgrado de la Universidad Autónoma Latinoamericana, de la Escuela de Ingeniería de Antioquia, de la Universidad Tecnológica de Pereira y de la Universidad EAFIT. Su dirección electrónica es robertng@udem.edu.co
  - 3 El docente Julián Santiago Vásquez Roldán es Economista, Especialista en Gerencia Financiera de la Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAUULA), Especialista en Responsabilidad Social Empresarial de la Universidad de Buenos Aires (UBA), Magister en Desarrollo de la Universidad Pontificia Bolivariana (UPB) y estudiante del Doctorado en Desarrollo Sostenible de la Universidad de Manizales. Actualmente es el Decano de Economía de la Universidad Autónoma Latinoamericana y Docente en pregrado y posgrado de la Universidad de Medellín. Su dirección electrónica es julian.vasquez@unaula.edu.co

Palabras claves: Internacionalización, tecnología, innovación, capacidades organizacionales, nivel de madurez de capacidades organizacionales, ventajas competitivas.

JEL: M15; 031; 032

#### ABSTRACT

*This work is based on evidence about the possible difficulties in organizations at managing the resources, skills and knowledge required to properly undertake a process of internationalization. It proposes the design of an appropriate instrument for diagnosing the level of maturity of the organizational capacities of small and medium-sized enterprises of the municipality of Medellín, taking as a specific sample some companies in the sector of technology and innovation. For this purpose, some of the concepts and models associated with the internationalization of companies are discussed. Similarly, the concepts of acquisition, integration and assimilation of knowledge as considered as aspects inherent to each of the organizational capacities of enterprises in the sector, and from the interaction with the external and internal environment show how organizations transform the combination of resources on core competencies and competitive advantages.*

*Key words: Internationalization, technology, innovation, organizational abilities, level of maturity of organizational capabilities, competitive advantages.*

#### 1. INTRODUCCIÓN

La dinámica que el estado actual de la globalización impone en el ámbito económico repercute, también, en las decisiones empresariales, llevando, en muchos casos, a las organizaciones a afrontar la posibilidad de actuar en el ámbito internacional. El problema es que en la mayor parte de las situaciones no se hace una adecuada planeación de dicho proceso ya que es muy común que muchas firmas, pero especialmente las pequeñas y medianas empresas, no utilicen un enfoque sistemático sobre el diagnóstico de sus capacidades organizacionales para la internacionalización, esto es, que no planeen de una manera metódica la forma como harán uso de sus capacidades y estructura para el diseño y orientación de sus operaciones internacionales (Galván, 2003 p.190). Ello se presenta debido a que las firmas se expanden hacia los mercados internacionales en función de las oportunidades que se les presentan (Bilkey, 1978; Bradley, 1985), no por una estrategia definida de internacionalización.

Autores como Alexander y Korine (2008) recomiendan que las empresas antes de emprender procesos de inserción internacional deben hacerse preguntas como las siguientes: ¿existe potencial de beneficios para la empresa al pasar a un enfoque internacional?, ¿Se tiene la capacidad organizacional de gestión necesaria?, ¿Los costos superan los beneficios totales? Porque aunque el contexto actual lleva a que éste tipo de unidades productivas inicien y consoliden dichos procesos, no se trata de poner en peligro la existencia de las empresas a largo plazo; por ello sería bueno preguntarse ¿Cuándo no deberían internacionalizarse? Para intentar dar solución a esta problemática el presente trabajo busca suministrar a las empresas una herramienta que les permita reconocer las capacidades organizacionales que poseen, así como su nivel mismo de madurez para realizar su proceso de internacionalización, tomando como base los recursos y capacidades que poseen, a partir de los modelos de gestión por competencias básicas

distintivas (Bueno y Morcillo, 1997; Saez De Viteri, 2000), la teoría de los recursos (Penrose, 1959; Barney, 1991) y la teoría de las capacidades (Amit y Schoemaker, 1993).

Uno de los puntos de partida y al tiempo, elemento motivador de la presente propuesta es el conocimiento que se tiene sobre las dificultades que se pueden presentar en las empresas en la disposición de los recursos, capacidades y conocimientos necesarios para emprender de manera adecuada un proceso de internacionalización. Por ello es importante tratar de estructurar una herramienta que permita medir el grado de preparación para la internacionalización de las empresas en términos de recursos y capacidades organizacionales.

Para tal efecto, se incluyen como referente para el desarrollo del trabajo, algunos conceptos y modelos sobre internacionalización de empresas planteados por diversos autores. Estas teorías se agrupan en tres perspectivas: económica, de procesos y de redes; y a partir de estos planteamientos, se identifican cuatro aspectos relevantes en la internacionalización: la ventaja competitiva basada en la cadena de valor, el entorno favorable, la existencia de incentivos económicos y la internacionalización como parte de la estrategia empresarial.

Se utiliza a través del presente trabajo la teoría de recursos y capacidades para definir aquellas capacidades que le permiten a las organizaciones incursionar en un proceso de internacionalización. Dado que este tema está asociado directamente con la dinámica interna de las empresas, se tuvo en cuenta un modelo para el diseño organizacional, con el fin de analizar y entender la empresa desde cinco dimensiones: estrategia, estructura, procesos, recursos y personas. De igual forma, se considerarán los conceptos de adquisición, integración y asimilación de conocimiento, como aspectos que son inherentes a cada una de las capacidades organizacionales de las empresas del sector a trabajar, y que a partir de la interrelación con el entorno externo e interno muestran como las organizaciones transforman la combinación de recursos en capacidades centrales y ventajas competitivas.

Con estos elementos teóricos y teniendo como punto de referencia los cuatro aspectos relevantes de la internacionalización mencionados anteriormente, se definieron como capacidades organizacionales asociadas con este proceso, la capacidad de direccionamiento estratégico, producción, gestión de recursos, y, de mercadeo y relacionamiento. Estas capacidades se pretenden evaluar mediante un instrumento de diagnóstico, que considera cinco niveles de madurez de la capacidad organizacional: inicial, repetible, definido, gestionado y optimizado.

Por último, se presentan los resultados indicando el nivel de madurez de las capacidades organizacionales evaluadas en las pequeñas y medianas empresas del sector de la tecnología y la innovación, de acuerdo con las dimensiones y el ciclo de mejoramiento continuo PHVA que orienta cada pregunta del instrumento de diagnóstico, planteando propuestas de acciones para ser consideradas por la empresas del sector, con el fin de conocer claramente las capacidades organizacionales y el nivel de madurez en las mismas, que pueda proyectar su proceso de inserción al mercado internacional.

## 2. RECONOCIENDO EL PROBLEMA: DIFICULTADES ALREDEDOR DE LA GESTIÓN DE CAPACIDADES Y RECURSOS ORGANIZACIONALES ORIENTADAS A LA INTERNACIONALIZACIÓN

Los resultados económicos de las economías avanzadas antes de la gran recesión de 2008, lograron poner de manifiesto la relación existente entre los niveles de desarrollo de un país y las capacidades y recursos asociados a la investigación, la ciencia, la tecnología y la innovación. Es más, desde la teoría económica básica, uno de los principales elementos generadores de valor

agregado en la producción se centra en los niveles de especialización asociada a los factores de producción tradicionales, a tal punto, que la inclusión de mayores y mejores niveles de tecnología, conocimiento, capital humano e innovación, pueden sopesar las restricciones naturales y de disponibilidad en la tierra, las inflexibilidades y baja productividad del trabajo y la escasez y altos costos del capital.

Muchas naciones, incluida Colombia, han comenzado a orientar los esfuerzos de sus estructuras productivas a nivel macro y micro en el desarrollo de contextos sistémicos, abordados por los expertos como: "Sistemas de Innovación", a través de los que los esfuerzos tanto del sector público como privado se orientan a potencializar la economía hacia la investigación y el diseño de planes estratégicos de ciencia, tecnología e innovación. Estos últimos orientan el desarrollo industrial de diferentes espacios geográficos hacia la conquista del mercado a través del estímulo y maduración de sectores potencialmente proclives a la internacionalización.

Para el caso de la ciudad de Medellín, el plan de ciencia tecnología e innovación 2011-2021 señala la importancia del sector a través de la identificación de 4 factores clave:

"En primer lugar, la inversión en capital social, que mantiene unidos el conocimiento y los sistemas de innovación. Este capital será incorporado en instituciones públicas y privadas generadoras de conocimiento. En segundo lugar, la capacidad de investigación y su relación con el sistema de educación superior. En tercer lugar, la proximidad geográfica de proveedores, usuarios, redes de aprendizaje, empresas y agentes públicos y privados. En cuarto lugar, la capacidad de absorción de las innovaciones por parte del mercado".

En este ejercicio de estímulo e identificación de contextos de capacidades, recursos y madurez organizacional por parte de las micro estructuras productivas, la ciudad de Medellín ha sido pionera y ha obtenido cierto lugar privilegiado en la configuración del sistema, destacándose el papel jugado por instituciones como la Incubadora de Empresas de Base Tecnológica, en cuanto a programas de apoyo y emprendimiento de empresas y creación de negocios de valor agregado; la Corporación TECNOVA, enlace entre la investigación, las Universidades y el mercado empresarial y el Centro de Tecnología de Antioquia, como referente en la integración de los diferentes actores en materia de competitividad y productividad.

En la actualidad, la ciudad de Medellín se consolida como la segunda mayor economía del país, no obstante problemáticas relacionadas con su estructura productiva, generación de empleo, y acceso igualitario de sus habitantes a oportunidades, dificultan la consecución de un crecimiento económico con equidad. Medellín, ha mantenido desde 2001 hasta 2011, una tasa de crecimiento del Producto Interno Bruto -PIB- anual de alrededor de 5%, incluso conservando una senda de reactivación después de la crisis de finales de los noventa y durante la crisis financiera internacional del año 2008. Si bien el crecimiento económico, como la mayor cobertura en servicios de salud, educación y servicios públicos, pudo haber incidido en la reducción de la pobreza de Medellín - Valle de Aburrá en 14,1pp (puntos porcentuales) para el período 2002-2010, y la reducción de la tasa de desempleo en 5,9pp entre 2001-2011; ambas cifras se mantienen aún altas para alcanzar el desarrollo socioeconómico deseado para la ciudad.

La estructura económica del Municipio está integrada en 88,22% por microempresas, seguida por estructuras de tamaño pequeño en 8,58%, medianas en 1,87%; y una minoritaria participación de grandes empresas (1,32%) que de forma desproporcional contribuyen con 94,41% de los activos. Para el período 1997-2007, la Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia reveló

que al tercer año desaparece el 30% de las empresas constituidas, igualmente que conforme disminuye el tamaño de las empresas incrementa la probabilidad de mortalidad.

Con relación a la calidad del empleo, para el año 2010 Medellín fue la ciudad que mayor número de empleos asalariados generó (en total 55,5% de sus empleos), asimismo las tasas de subempleo objetivo (10,0%) y subjetivo (22,7%), fueron inferiores a las de las áreas metropolitanas del país; no obstante, 47,9% de la población ocupada estuvo en condiciones de informalidad; siendo más notoria su presencia al interior de las actividades de comercio, transporte y comunicaciones, y construcción. Que las empresas desarrollen sus actividades en la informalidad les imposibilita el acceso a mercados financieros e internacionales, retardando su crecimiento y productividad, lo que finalmente mengua la generación de empleos de calidad, limitando el desarrollo económico y la reducción de la pobreza y la desigualdad.

En materia de cualificación de la mano de obra en el mercado laboral de Medellín, la Gran Encuesta Integrada de Hogares para Medellín en el año 2010, evidenció las siguientes características: i) de las 994.311 personas ocupadas, 36,85% poseía educación superior o universitaria, 26,12% educación media, 20,11% básica primaria, 15,26% básica secundaria, y 1,67% ninguna; iii) 54,04% de los empleos formales fueron ocupados por personas con educación superior o universitaria, mientras 32,17% de los empleos informales los ocuparon personas con educación básica primaria; iv) 76,42% de las personas con educación superior o universitaria se ocupó en el sector formal, mientras 83,75% de las personas sin educación se ocupó en el sector informal. Por tanto en la ciudad el sector informal tiende a ocupar mano de obra menos cualificada, mientras el formal tiende a ocupar mano de obra de mayor cualificación, oportunidad que ha motivado toda una serie de contextualizaciones en el plan de formación y en los contenidos de desarrollo práctico y aplicado, sobre la necesidad de formalización de los niveles de capacitación y educación de los profesionales que hacen parte del sector informal de la economía.

Que las empresas puedan ser productivas y logren aprovechar las ventajas que genera su inserción en la dinámica regional, nacional e internacional constituye uno de los medios para desarrollar un mercado laboral que genere trabajo decente e ingresos suficientes para los trabajadores; para ello, es preciso incentivar desde la gestión pública un entorno legal y económico propicio, incentivar el emprendimiento, facilitar el acceso a capital físico, la innovación y la transferencia tecnológica, mejorar la formación para el trabajo, la formalización y acceso a trabajo decente. Pero aún más importante es que toda estas estrategias de desarrollo favorezca también el crecimiento de una clase media robusta y la disminución de la pobreza. Es menester del gobierno local y de todas aquellas entidades dedicadas a promover la formación y el crecimiento económico y social de la ciudad, incluida la universidad, diseñar estrategias de intervención que además de mejorar los resultados económicos, tengan un impacto incluyente; para ello es fundamental que tales estrategias lleguen a las empresas sociales, comunitarias y solidarias que son necesarias para facilitar el acceso a oportunidades.

Sin embargo y dado que la estructura productiva de la ciudad se compone, según la Alcaldía de Medellín en un 88.2% por pequeñas y medianas empresas que se circunscriben en un deseo continuo de internacionalización, que aproveche la vocación productiva de la ciudad, promoviendo en dichas micro estructuras productivas la adopción de sistemas de gestión de la tecnología, el conocimiento y la innovación como ejes gerenciales y estratégicos de su gestión, es que formulamos la siguiente pregunta de investigación: *¿Cuál son las capacidades organizacionales que deben tener las pequeñas y medianas empresas del sector de la tecnología y la innovación del municipio de Medellín y su respectivo nivel de madurez, para incursionar en un proceso de internacionalización?*

### 3. ENTENDIENDO EN QUE CONSISTE EL PROCESO DE INTERNACIONALIZACIÓN

Como punto de partida se presentan los conceptos teóricos sobre internacionalización de empresas como base para el caso de estudio aplicado, de manera que se identifiquen los aspectos más relevantes para un proceso de internacionalización, a partir de diferentes modelos y conceptos, y sus respectivos autores.

Previo a indicar estos conceptos, se considera la internacionalización como “El conjunto de operaciones que facilitan el establecimiento de vínculos más o menos estables entre la empresa y los mercados internacionales” (Root, 1994; Rialp, 1999).

Se debe también considerar que las empresas se clasifican, según la estrategia de internacionalización, como se indica a continuación (Ver Tabla 1).

**Tabla 1.** Clasificación de las empresas según estrategia de internacionalización

Empresa Internacional	Empresa Multinacional	Empresa Global	Empresa Transnacional
<p>Importa y exporta.</p> <p>No tiene inversiones fuera de su país de origen.</p>	<p>Tiene inversiones en otros países.</p> <p>No tiene una estandarización de productos ofrecidos en cada país.</p> <p>Se focaliza en adaptar los productos y servicios a cada mercado local.</p>	<p>Tiene inversiones y presencia en muchos países.</p> <p>Estandarización de la imagen y marca en todos los mercados.</p> <p>La estrategia global es responsabilidad de una oficina corporativa.</p>	<p>Hace énfasis en volumen, costo, gestión y eficiencia.</p> <p>Inversiones en operaciones extranjeras. Tiene una empresa corporativa central.</p> <p>La toma de decisiones, la investigación, el desarrollo y la fuerza de mercadeo, se hacen en cada mercado extranjero.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Teniendo en cuenta lo anterior y que existen diversos enfoques y referentes teóricos que explican el proceso de internacionalización, se considerará para efectos de este estudio la clasificación propuesta por Galván (2003) para empresas multinacionales <sup>4</sup>, que agrupa las teorías de internacionalización en tres perspectivas: económicas, de procesos y de redes.

#### 3.1. La internacionalización desde una perspectiva económica

En esta clasificación, se agrupan todas las teorías que describen el proceso de internacionalización desde una perspectiva totalmente basada en los costos y en las ventajas económicas de la internacionalización (Hymer, 1976; Vernon, 1966; Dunning, 1981, 1988 a, 1988b, 1992 a).

##### 3.1.1. Teoría de la organización industrial

Conocida como “La teoría de la ventaja monopolística”, está asociada a las interpretaciones sobre la aparición de las empresas multinacionales propuestas por Kindleberger (1969) y Hymer (1976). Esta ventaja competitiva es de naturaleza monopolística, lo que significa que este tipo de empresas pueden competir con empresas extranjeras en sus propios mercados, las cuales a pesar de que se pueden encontrar mejor establecidas y tener un mayor conocimiento del mercado, se pueden ver obligadas a asumir el costo de desarrollar dicha ventaja y, por lo tanto, se pueden ver incapacitadas para competir con las empresas extranjeras.

<sup>4</sup> Una empresa multinacional se caracteriza por explotar internamente alguna ventaja competitiva (tecnología o producto especial), diversifica actividades en muchos países, descentraliza todas sus actividades reproduciendo empresas matrices en todas sus filiales extranjeras (Hill, 1994).

### 3.1.2. Teoría de la internalización

La teoría de la internalización de empresas multinacionales se sustenta en los costos de transacción, es decir, cuando los mercados son perfectamente competitivos, no hace falta ningún tipo de mecanismo de control, ya que la amenaza de ser sustituido por otra empresa, elimina la posibilidad de desarrollar un comportamiento oportunista y obliga a las empresas a actuar de manera eficiente (Anderson y Gatignon, 1986; Anderson y Coughlan, 1987; Whitelock, 2002).

### 3.1.3. Paradigma ecléctico de Dunning

Este paradigma explica que la extensión, la forma y el patrón de producción internacional de una empresa, están fundamentados en la coordinación de las ventajas específicas de la empresa, la propensión a internacionalizar mercados exteriores y el atractivo de dichos mercados para producir ahí (Dunning, 1988). De acuerdo con Dunning (1981, 1988a, 1988b, 1992a), se deben dar cuatro condiciones para que una empresa decida explotar sus ventajas competitivas en mercados exteriores, mediante la inversión directa, lo que significa convertirse en una multinacional.

### 3.2. La internacionalización desde una perspectiva de procesos

En esta perspectiva se considera el proceso de internacionalización de la empresa, como un compromiso con el crecimiento del aprendizaje sustentado en la acumulación de conocimientos y en el incremento de recursos comprometidos en los mercados exteriores (Vahlne, 1977, 1990; Johanson y Wiedersheim-Paul, 1975; Lee y Brasch, 1978; Alonso y Donoso, 1998; Vernon, 1966). Existen diversos enfoques desde la perspectiva de procesos, tales como:

#### 3.2.1. Enfoque de innovación

El cual fundamenta que la internacionalización es un proceso de innovación empresarial. Autores como Alonso y Donoso (1998), por ejemplo, explican que el paralelismo existente entre la internacionalización y la innovación se desarrolla sobre la base de asimilar la decisión de una empresa de incrementar el compromiso internacional a la de realizar innovaciones en sentido amplio.

#### 3.2.2. Modelo de ciclo de vida del producto

Otro de los modelos desarrollados desde la perspectiva de procesos es el modelo del ciclo de vida del producto de Vernon, quien trata de armonizar las nociones de teoría de comercio internacional con una perspectiva basada en el comportamiento individual de cada empresa, teniendo en cuenta la teoría de la ventaja competitiva e introduciendo aspectos como la innovación de producto, los efectos de las economías de escala y la incertidumbre.

**Tabla 2.** Etapas del modelo del ciclo de vida del producto de Vernon

Etapas del ciclo de vida	Etapas de la internacionalización	Descripción
1. Introducción	Orientación hacia el país de origen	El producto es fabricado y comercializado en el país donde fue desarrollado. El objetivo de alcanzar economías de escala en producción puede justificar la exportación del producto a otros países industrializados.
2. Crecimiento	Orientación hacia los principales países industrializados	Aumenta la actividad exportadora y se realizan inversiones en plantas fabricadas en países en expansión.
3. Madurez	Relocalización de la inversión directa	Los principales mercados del producto se encuentran saturados y el producto se ha estandarizado. La fabricación se desvía a países con mano de obra más barata.
4. Declive	Abandono del país de origen	La demanda del producto en el país de origen es casi inexistente. La fabricación abandona el país de origen.

El modelo del ciclo de vida del producto, al relacionar decisiones sobre la localización de la producción con las diferentes circunstancias que ocurren en cada una de las etapas que constituyen la vida de un nuevo producto, responde al dónde localizar las actividades de la empresa y al cómo se desarrolla ese proceso de expansión internacional (Plá Barber y Suárez Ortega, 2001).

### 3.2.3. El modelo de Uppsala

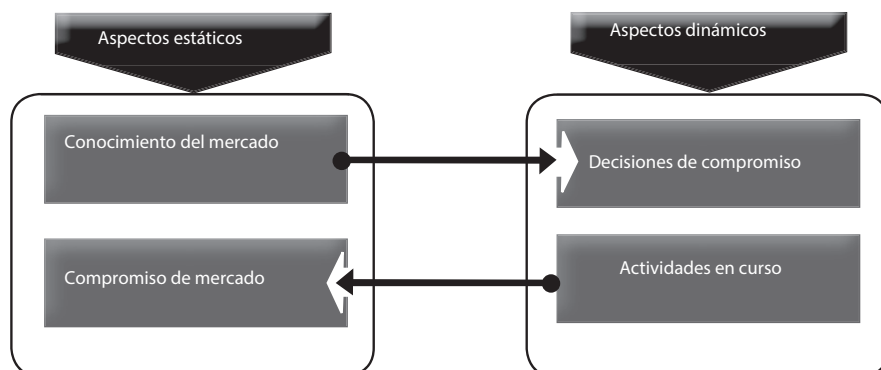
Este modelo pronostica que la empresa aumentará de forma gradual sus recursos invertidos en un país determinado, a medida que se vaya adquiriendo experiencia de las actividades que se realizan en dicho mercado (Johanson y Wiedersheim-Paul, 1975).

El desarrollo de la actividad en el exterior tendría lugar a lo largo de una serie de etapas sucesivas que representarían un grado cada vez mayor de implicación por parte de la empresa en sus operaciones internacionales, (Rialp, 1999). La teoría del modelo establece que la empresa, cuando quiere entrar en un mercado extranjero determinado, pasa por cuatro etapas diferentes que son:

- Primera etapa: cuando la empresa realiza actividades esporádicas o no regulares de exportación.
- Segunda etapa: cuando la empresa realiza exportaciones a través de representantes independientes.
- Tercera etapa: cuando la empresa establece una sucursal comercial en el país extranjero
- Cuarta etapa: cuando la empresa establece unidades productivas en el país extranjero.

Teniendo en cuenta la expansión internacional a nuevos mercados, el modelo Uppsala introduce el concepto de distancia psicológica<sup>5</sup>, según el cual, la entrada al exterior tendería a producirse por el mercado o país psicológicamente más próximo al país de origen. Una vez ganada la experiencia internacional, la empresa sustentará sus decisiones de inversión en otros factores como el tamaño del mercado y en otro tipo de oportunidades y condiciones económicas globales (Davidson, 1980).

**Gráfica 1.** Mecanismo básico de la internacionalización



Fuente: Johanson y Vahlne (1977, 26-27; 1990, 12)

### 3.3. La internacionalización desde la perspectiva de redes

Esta perspectiva define el proceso de internacionalización como un desarrollo lógico de las redes inter-organizativas y sociales de las empresas; en otras palabras, las oportunidades de mer-

<sup>5</sup> El concepto de distancia psicológica se define como el conjunto de factores que impiden u obstaculizan los flujos de información entre la empresa y el mercado como, por ejemplo, diferencias lingüísticas, culturales, políticas o nivel educativo (Johanson y Vahlne, 1977).



cados exteriores, que llegan a la empresa local, se generan a través de los miembros de la red (Blankenburg Holm, 1995; Ford, 1980; Johanson y Mattson, 1998).

### 3.3.1. El modelo de Johanson y Mattson

Este modelo utiliza la teoría de redes sociales para explicar cómo se internacionalizan las empresas a través de las redes, considerando las redes de negocio aquellas que mantienen las empresas con sus grupos de interés tales como: clientes, distribuidores, competidores y gobierno. Ésta perspectiva propone la búsqueda de socios estratégicos como un modo de entrada a los mercados internacionales y para la gestión del riesgo. Del mismo modo, la existencia de redes sociales permite identificar casos de internacionalización de empresas pequeñas y medianas sin experiencias previas en el mercado internacional. Finalmente, esta perspectiva refuerza la idea de tener una ventaja inicial como factor previo al proceso de internacionalización.

Después de abordar los conceptos teóricos de las tres perspectivas de internacionalización (económica, procesos y redes), se pueden identificar cuatro aspectos relevantes en la mayoría de ellas que son: ventaja competitiva basada en la cadena de valor, entorno favorable, existencia de incentivos económicos y la internacionalización contenida dentro de la estrategia empresarial (Ver Tabla 3).

**Tabla 3.** Aspectos relevantes según perspectivas y teorías de internacionalización

Aspectos relevantes identificados	Perspectivas y teorías de Internacionalización							
	Económica:			Procesos			Redes	
Ventaja competitiva	Teoría de organización industrial	Teoría de internalización	Paradigma ecléctico de Dunning	Enfoque de innovación	Modelo del ciclo de vida de Vernon	Modelo de Uppsala	Modelo de redes de Johanson y Mattson	
Entorno favorable	x	x	x	x	x	x	x	x
Incentivos económicos	x	x	x	x	x			x
Incentivos económicos	x	x	x	x		x	x	x
Internacionalización dentro de la estrategia empresarial	x	x	x	x	x	x	x	x

Fuente: Elaboración propia

## 4. TEORÍA SOBRE LAS CAPACIDADES ORGANIZACIONALES

Las organizaciones del mundo actual se enfrentan a diversas complejidades internas y externas en un entorno que es cada vez más cambiante, que exige diferenciación frente a los competidores en los mercados donde tienen presencia, para mantenerse viables, para ser capaces de aprovechar y crear nuevas oportunidades, para obtener mejores resultados de su desempeño y para ganar ventajas competitivas.

Para lograr dicha diferenciación, las organizaciones definen nuevas formas de ver el entorno y sus posibilidades de crecimiento, pero a su vez, hay una mayor exigencia interna en la forma de hacer las cosas para posicionarse estratégicamente en los mercados globales. Esto conlleva a que desarrollen o adopten mejores prácticas que potencien las capacidades internas y con los

recursos necesarios para desarrollarlas. Tales capacidades suelen ser las habilidades o competencias con que cuenta el personal de la organización para desarrollar una actividad concreta del negocio, pero siempre haciendo uso y gestión de los recursos disponibles (Grant, 1996).

Ampliando el entendimiento de este concepto, la capacidad organizacional se define como:

La habilidad o la aptitud de la organización para realizar sus actividades productivas de una manera eficiente y efectiva mediante el uso, la combinación y la coordinación de sus recursos y competencias, mediante varios procesos creadores de valor, según los objetivos que haya definido previamente (Renard & Saint-Amant, 2003).

El autor Winter (2003) define la capacidad organizacional como la rutina que otorga a la dirección de la organización un conjunto de alternativas para producir resultados valiosos determinados. También es importante considerar el concepto de capacidad dinámica, definida como la habilidad que posee una firma para integrar, construir y reconfigurar interna y externamente competencias para el direccionamiento en ambientes cambiantes (Teece et al, 1997) y que tienen como objetivo mejorar, modificar o crear las capacidades centrales.

En este sentido, la organización debe ser capaz de integrar e interrelacionar las habilidades, conocimientos y experiencia de cada una de las personas de la organización, de manera que se identifique las capacidades estándar propias de la empresa y hacerlas dinámicas de manera que se configuren capacidades centrales para responder a los retos del negocio y del entorno empresarial.

#### 4.1. Procesos inherentes a las capacidades organizacionales

Las capacidades son diferentes para cada organización pero juegan un papel importante a la hora de incursionar en el ámbito competitivo y más aún, en el ámbito internacional. Son un asunto clave de la organización para el logro de la estrategia y en este sentido, es importante considerar la interacción con el entorno y la dinámica propia de la organización para identificar elementos que favorezcan el desarrollo, en aumento de las capacidades que posee o que puede generar.

En esta interacción, existe una relación inherente de las capacidades con la adquisición, integración y asimilación del conocimiento (Teece, D. J., Pisano, G., y Shuen, A. 1997; Eisenhardt, K. M. y Martin, J. A. 2000; Zahra, S. A. y George, G. 2002), procesos que articulados entre sí, muestran como las organizaciones transforman la combinación de recursos en ventajas competitivas a través de sus capacidades.

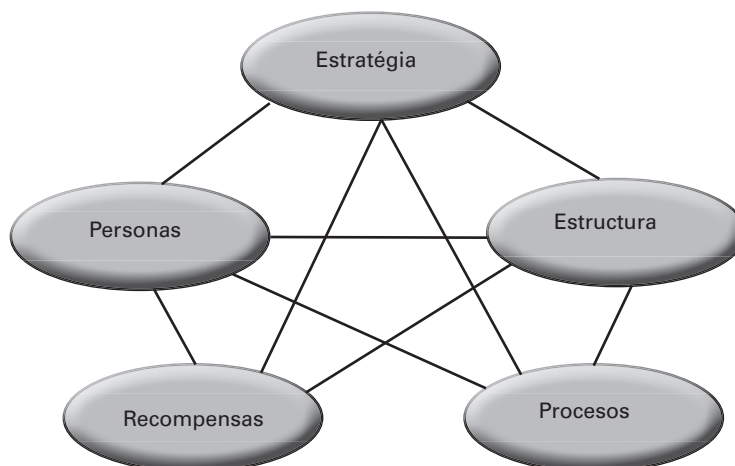
#### 4.2. Modelo de diseño relacionado con capacidades organizacionales

En el marco de la internacionalización, el entorno externo (donde los mercados son visibles en todo momento) toma un papel protagónico para la organización, dado que debe considerar el sector y los competidores a los que se enfrentará. De igual manera, el entorno interno, es decir, la organización misma, es el punto de partida para definir las capacidades y de esta manera hay que comprenderla claramente desde su diseño propio. Para comprender la organización y sus capacidades organizacionales, se retomó y adaptó para este estudio de caso el "Modelo Estrella" (Galbraith, Downey y Kates, 2002), como un enfoque para el diseño organizacional, el cual se define como el proceso de configurar estructuras, procesos, sistemas de compensación y prácticas de gestión humana como dimensiones para crear una organización efectiva capaz de lograr la estrategia del negocio (Ver Gráfica 2).

Este modelo se usa como referente para el diseño de cualquier organización, observada como un sistema vivo y que se constituye de cinco componentes o dimensiones definidas por los autores de la siguiente manera:

- La estrategia, que determina la dirección de la organización.
- La estructura, que determina la ubicación del poder para la toma de decisiones.
- Los procesos, cuyo encadenamiento dan como resultado los productos y servicios y tienen que ver con el flujo de información y el uso de las tecnologías de información.
- Los esquemas de compensación, como reconocimientos que influyen en la motivación de las personas para desarrollar y lograr las metas organizacionales.
- Finalmente, las políticas relacionadas con la gestión del talento humano, que influyen y definen en buena medida la forma de pensar y las habilidades de los empleados.

**Gráfica 2.** Modelo Estrella



Fuente: Galbraith, Downey & Kates (2002)

## 5. MODELO DE CAPACIDADES PARA PROPÓSITO DE INTERNACIONALIZACIÓN

A partir del marco teórico descrito anteriormente, se describe a continuación un grupo de capacidades que tienen directa relación con los cuatro aspectos relevantes para propósitos de internacionalización (ventaja competitiva basada en la cadena de valor, entorno favorable, existencia de incentivos económicos y la internacionalización contenida dentro de la estrategia empresarial), los cuales también se relacionan con las cinco dimensiones del Modelo Estrella adaptado para este estudio.

### 5.1. Capacidad de direccionamiento estratégico

Se entiende como la capacidad de formular e implementar las estrategias requeridas por la organización para el logro de su propósito misional, incluyendo aquellas estrategias que sean necesarias para lograr la internacionalización.

Hablar de capacidad estratégica en una organización está asociado al proceso de la formulación estratégica, la cual contiene planeación y estrategia; éstas permiten al gerente tener una perspectiva actual y futura de la organización. Es un enfoque que permite considerar un proceso de tres etapas así:

- *Etapa 1*, en la que se identifica la misión y metas de la compañía: en esta

- etapa se considera la definición del negocio y la definición de los objetivos.
- *Etapa 2*, en la que se identifican las competencias y actividades que crean valor a la organización: en esta etapa, se analizan las habilidades distintivas de la organización, se identifican las actividades principales y las actividades de soporte y se analiza el entorno de negocio nacional e internacional.
- *Etapa 3*, en la que se formulan las estrategias: en esta etapa se selecciona la estrategia multinacional o global, se formula la estrategia corporativa, de negocios y la de departamentos.

### 5.2. Capacidad de producción

Se define como la capacidad de desarrollar eficientemente los procesos que satisfacen las necesidades y expectativas de los clientes y mercados nacionales e internacionales, con un alto nivel de desempeño de las personas de la organización. Otros autores la definen como aquellas actividades únicas, difíciles de imitar y transferir que se derivan de la infraestructura de producción, las cuales se realizan al interior de la organización y son ejecutadas mejor que los competidores (Hayes y Pisano, 1994:78). Al igual que la capacidad de gestión de recursos, la capacidad de producción hace parte de las capacidades internas distintivas de la organización; autores como Wernerfelt (1984), Barney (2001), Hayes y Pisano (1994) las señalan como fundamentales y relevantes en el proceso estratégico de toma de decisiones y en el éxito de la organización en un escenario competitivo.

Partiendo de la visión de la empresa como un conjunto de capacidades en desarrollo (Hayes y Pisano, 1994:86) y de la necesidad de generar competencias organizativas que sean difíciles de igualar por la competencia, la empresa, desde un planteamiento estratégico, debe identificar inicialmente las capacidades que posee, reconocer su potencial, adquirir experiencia en ellas y destinar esfuerzos para su desarrollo, de tal forma que pueda aprovechar las oportunidades de mercado que se le presenten (Hayes 1985), y en este caso, establecer una capacidad de producción diferencial alcanzando la estructura e infraestructura de producción deseada.

Al incrementar la productividad, se exige un progreso continuo de carácter técnico en donde participan nuevas formas de organización empresarial y el eslabonamiento de cadenas productivas que generan productos diferenciadores, (Hernández Laos, 2000), la capacidad de transformarlos, hacer uso eficiente de ellos y la creación de procesos de producción más complejos son los que establecen la ventaja competitiva (Romo y Abdel, 2005), sin dejar atrás la calidad, pues esta última conduce a reducir costos, errores, retrasos, tiempos y materias que le dan permanencia en el tiempo (Deming,1982). Es importante mencionar que el desarrollo y direccionamiento de las capacidades en la organización parte inicialmente de decisiones estratégicas, pero en últimas depende de la habilidad que tenga la empresa para convertirlas y obtener potencial estratégico de ellas (Hayes y Pisano, 1996:31).

Para el caso de la capacidad de producción, existen decisiones que potencializan su generación; entre las más importantes se pueden mencionar: la automatización flexible de la planta, ingeniería de diseño y fabricación, sistemas de gestión y control de calidad, prácticas de recursos humanos.

### 5.3.Capacidad de gestión de recursos

Es la capacidad para identificar, adquirir y asignar apropiadamente los recursos necesarios para el logro de la estrategia y la internacionalización de la organización. Cuando una empresa inicia un proceso de internacionalización hay muchos beneficios que vienen de la mano como el

aumento de las ventas, el mayor rendimiento a lo que se invierte, el acceso a nuevas fuentes de materia prima, conseguir personal calificado, obtener conocimiento e inclusive, mejorar sus procesos de producción. Sin embargo no siempre lo anterior se logra y el proceso termina dando pérdidas.

Según Porter (1980), el entorno en donde se mueve una empresa y la obtención de rentabilidad son básicos para su desempeño, es decir, se habla de la estrategia a partir del análisis competitivo: los consumidores, competidores y proveedores. De esta teoría se interpreta que la ventaja competitiva se da a partir de las condiciones que presenta el mercado.

En contraste, la teoría de recursos y capacidades no mira el mercado de los productos sino el de los factores, donde lo que hace la diferencia son los recursos. Para analizar en mejor medida la teoría de recursos y capacidades se puede decir que apunta al interior de la empresa, buscando lo que deben adquirir o desarrollar para poder competir; se cambia entonces de un enfoque exterior al interior para fundamentar la creación de ventajas competitivas a través de recursos de valor que crean capacidades distintivas al ser gestionados adecuadamente.

Las diferencias de los recursos son los que determinan el rendimiento de las empresas, y dejan claro que es capaz de hacer o no. Tallman (1992) lo afirma al decir que las estrategias son concebidas como intentos de identificar, proteger y explotar las habilidades y recursos únicos a disposición de la empresa con el objeto de ganar ventaja competitiva en el mercado. Es por eso que autores como Wernerfelt (1984) y (Porter 1980) terminan afirmando que una posición competitiva y sostenible se da es en la importancia que le presta la empresa a sus recursos internos y en cómo los adquiere o desarrolla y no en sus actividades en el mercado. Kindleberger (1969) y la teoría ecléctica de Dunning (Dunning, J.H., 1988) respaldan lo anterior, al mencionar que proviene de varias fuentes, y en entre ellas se encuentran los recursos y la gestión que se hace con estos para responder al mercado y a las estrategias de la empresa.

Por recursos, se entiende los activos tangibles e intangibles como la capacidad organizativa, la estructura de la empresa, el trabajo en equipo, las personas, el know how, la tecnología, la experiencia, la facilidad de acceso a los recursos, la flexibilidad operativa y los suministros, entre otros. Los autores Johanson y Wiedersheim (1975) señalan que la internacionalización es un proceso de aprendizaje y preparación, en donde las principales barreras son la ausencia de información y la escasez de recursos. Por eso, tomando en cuenta estos dos factores, si la empresa cuenta con un buen nivel de recursos y de aprendizaje, la entrada a un nuevo mercado es mucho más ágil, a diferencia del tiempo que le tomaría a una empresa poder transformar el aprendizaje y la experiencia en habilidades cuando es débil en estos factores.

Cuando una empresa planea internacionalizarse, debe definir estrategias que contemplen una gestión adecuada de sus recursos. El modelo Uppsala (Johanson y Wiedersheim-Paul, 1975) y el modelo Way Station (Yip y Monti, 1998) identifican aquellos más relevantes desde la estrategia, y como lo afirma Barney (1991), teniendo en cuenta características valiosas, inimitables y no sustituibles que posicionen la empresa.

#### 5.4. Capacidad de mercadeo y relacionamiento

El mercadeo "es la función de negocios que identifica las necesidades y deseos de los clientes; determina los mercados meta que mejor puedan servir a la organización y diseña los productos,

servicios y programas apropiados para servir a esos mercados” (Armstrong y Kotler 2003). En tanto que el relacionamiento es la capacidad de establecer relaciones efectivas con los diferentes grupos de interés local, nacional e internacional, definidos como parte del marco estratégico de la organización.

La capacidad de mercadeo y relacionamiento se constituye en un pilar fundamental para el conocimiento de los clientes para comprender sus necesidades, sus gustos y comportamientos. Adicionalmente, permite establecer con los clientes y grupos de interés relaciones rentables de largo plazo que permitan desarrollar ventajas competitivas de la organización. En ese orden de ideas, el mercadeo y relacionamiento son una capacidad organizacional necesaria, no son sólo funciones aisladas de los negocios; es una filosofía que guía a toda la organización y en la cual se incluye la planificación, organización, dirección y control de la toma de decisiones sobre las líneas de productos, los precios, la promoción y los servicios postventa.

Por tanto, debe considerarse como un proceso transversal que integra toda la organización, en donde la capacidad de mercadeo y relacionamiento con clientes, proveedores y demás grupos de interés facilita el proceso de adaptación a otra cultura y mercado, propiciando facilidades para incursionar en mercados nacionales e internacionales.

## 6. INSTRUMENTO DE DIAGNÓSTICO DE CAPACIDADES ORGANIZACIONALES

El instrumento definido para diagnosticar las capacidades organizacionales de la empresa objeto de este estudio, y que igualmente puede utilizarse en cualquier tipo de organización, establece preguntas para cada una de las capacidades definidas anteriormente, considerando el ciclo de mejoramiento continuo PHVA (Deming, 1995) para cada una de las dimensiones de la organización, de manera que se evalúe para cada tema la definición, aplicación, verificación o seguimiento y mejoramiento respectivo, según una escala de valoración que indica finalmente el grado de madurez de cada capacidad (Ver Anexo N° 1).

### 6.1. Ciclo de mejora continua PHVA

La mejora continua es uno de los aspectos que tratan de afrontar las empresas para mantener una posición competitiva en el mercado. De igual modo, la participación de los grupos de interés agrega un reto mayor al establecer una serie de necesidades de carácter dinámico, a las que las empresas deben responder con la mayor calidad y oportunidad.

Esta filosofía, conocida como ciclo PHVA de Deming o mejora continua, está enmarcada en las siguientes cuatro etapas:

- Planear. Consiste en definir metas u objetivos necesarios para conseguir resultados de acuerdo con el deseo y capacidad de la organización dando inicialmente claridad sobre la situación actual o los temas que requieren mejoras, y a partir de allí, se establece un plan de actuación que permitirá alcanzar el mejoramiento de la calidad.
- Hacer. Consiste en llevar a cabo lo planeado, vigilando que se desarrollen las actividades inscritas en el plan, obteniendo datos de su ejecución.
- Verificar. En esta etapa se validan los resultados según lo planeado, es decir, el nivel de calidad esperado; los resultados serán los insumo para la toma de decisiones
- Actuar. Cuando los resultados cumplen los objetivos se toman decisiones de estandarizar, sistematizar y documentar; por el contrario si no se obtiene lo esperado, se inicia un nuevo ciclo de planeación y acciones correctivas.

Estas etapas que dan origen al ciclo de mejora, radica en pasar de la linealidad en la gestión a una perspectiva circular que permita la optimización.

**Gráfica 3.** Ciclo Mejoramiento Continuo



Fuente: Círculo de Deming (1995)

Según la figura anterior, se aprecia que en la organización se deben efectuar ciclos de mejora, es decir, evaluar que en los procesos o proyectos planificados se definen objetivos, se establecen métodos o acciones para ejecutarlos, indicadores para verificarlos y acciones para mejorarlos cuando hay desviaciones frente a lo planificado, o porque es posible hacerlo mejor .

Se puede concluir que las acciones de planeación, ejecución, verificación y ajuste que toma la organización en relación a sus procesos, servirá para reorientar lo que se viene haciendo en términos de calidad y mejora continua en los productos y servicios, que finalmente contribuirán al liderazgo en el mercado y a reforzar la capacidad de responder a las necesidades estratégicas y de los clientes.

Este proceso que debe ser adoptado y promovido desde la alta dirección hacia todos los niveles de la estructura, contribuye a la generación de valor en los productos y servicios, a la detección temprana de oportunidades, y sobre todo a aumentar la capacidad de la organización para cumplir con las necesidades que se plantea la misma organización y las exigencias del mercado en donde se encuentra.

### 6.2. Escala de medición para capacidades organizacionales

Además de identificar las capacidades con que cuenta la organización, es importante evaluarlas para determinar si son las requeridas o es necesario generar otras que le permitan lograr la estrategia y generar las ventajas competitivas para sostenerse en el mundo global empresarial. A continuación se describe la escala de valoración de referencia y los descriptores relacionados con cada uno de los niveles establecidos para complementar el instrumento de diagnóstico.

#### Escala de valoración de referencia

Además de definir una pregunta por cada elemento del ciclo PHVA para cada dimensión de la empresa, se requiere establecer una forma medición que permita evaluar el nivel de madurez

de las capacidades de la empresa en estudio, y por ello, se decide tomar como referente, la escala de valoración planteada por el Capability Maturity Model for Software - CMM.

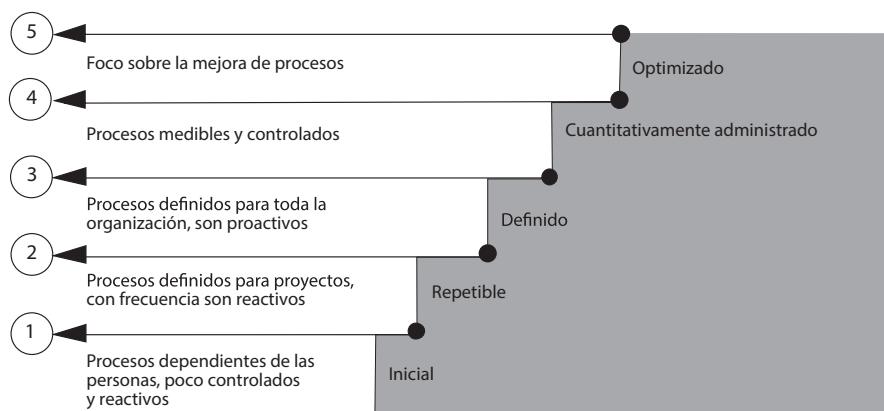
Este modelo creado por el Software Engineering Institute - SEI, parte de la necesidad de que las organizaciones cuenten con unos procesos que deben madurarse en una escala establecida por cinco niveles: Inicial, repetible, definido, gestionado y optimizado, para dar lugar a mejores productos (Ver Gráfica N° 4).

El modelo determina la capacidad como un atributo del proceso y define su nivel de madurez, si este existe, se conoce, se encuentra formalmente definido, se ejecuta, se mide y se mejora de forma sistémica.

Aunque inicialmente el modelo partió de la necesidad de mejorar los procesos de desarrollo de software, su éxito llevo a crear versiones CMM para otros ámbitos; posteriormente con la participación de más de 200 expertos del mundo industrial y académico se definió un solo marco, dando como resultado la integración del modelo CMMI.

Para este modelo, los niveles capacidad de la escala de madurez se definen de la siguiente manera:

**Gráfica 4.** Niveles de Madurez CMMI



Fuente: SEI: Software Engineering Institute

- Inicial: El proceso no existe, no se realiza, no se conoce, no logra el objetivo.
- Repetible: El proceso además de ejecutarse, se planifica, se revisa y se evalúa para comprobar que cumple con las necesidades.
- Definido: El proceso además de ser repetible se ajusta a la política de procesos que existe en la organización.
- Gestionado: Además de ser un proceso definido, se controla utilizando técnicas cuantitativas.
- Optimizado: Además de ser un proceso cuantitativamente gestionado de forma sistémica, se revisa y modifica para adaptarlo a los objetivos del negocio.

### 6.3. Descriptores de los niveles de madurez para cada capacidad organizacional

Para efectos de este diagnóstico, se adoptan los cinco niveles como tal que establece el modelo CMMI, pero su definición se adapta considerando los temas definidos para cada dimensión



en cada una de las capacidades organizacionales contenidas en el instrumento de diagnóstico: capacidad de direccionamiento estratégico, capacidad de producción, capacidad de gestión de recursos y capacidad de mercadeo y relacionamiento.

La descripción de los niveles de madurez para cada capacidad según las dimensiones de la organización, definen condiciones de carácter incremental, cuya valoración indican que a medida que la capacidad se valora en el siguiente nivel, se cumplen completamente las condiciones de los niveles anteriores.

Además, los niveles de valoración toman un valor diferente, a medida que va creciendo la escala, así:

- Inicial = 1
- Repetible = 2
- Definido = 3
- Gestionado = 4
- Optimizado = 5

Lo ideal para incursionar en un proceso de internacionalización es que la capacidad organizacional esté en un nivel optimizado igual a 5. Sin embargo, es entendible que las organizaciones requieren invertir tiempo y esfuerzos significativos para alcanzar niveles de gestión optimizados y por tanto, se establece como aceptable para los propósitos del estudio, un nivel gestionado igual a 4 para cada una de las capacidades organizacionales definidas para un proceso de internacionalización.

## CONCLUSIONES

La metodología de investigación seleccionada, el contexto teórico investigado, la correlación de conceptos teóricos y adaptación de modelos conceptuales, llevaron la investigación para el diagnóstico no solo a resolver la pregunta de investigación sino a la elaboración de una metodología para el diagnóstico de capacidades organizacionales aplicado a las empresas del sector de la tecnología y la innovación que es replicable a cualquier empresa que desee evaluar sus capacidades organizacionales con fin de incursionar en mercados internacionales.

Las capacidades organizacionales del sector, basado en el análisis del instrumento diseñado el cual se aplicó para un total de cinco empresas, se encuentran en general, en un nivel "Inicial" de madurez, lo que indica que no alcanzan el mínimo requerido para propósitos de internacionalización, es decir, el nivel gestionado con un valor de cuatro.

Este resultado se caracteriza por carecer de una formulación estratégica estructurada del negocio y no cuenta con una capacidad de producción que le permita dar respuesta a la demanda del mercado y generar riqueza para el negocio; además, la gestión de recursos es incipiente y tiene una capacidad de mercadeo y relacionamiento informal sin estar sustentada en redes de información y colaboración que le permitan acceder al conocimiento y actualización de información, lo que impide materializar oportunidades de negocios para la empresa.

La selección del nivel de madurez de capacidad "Gestionado", como referente comparativo a tener en cuenta por empresas del sector de electrónica, tecnología e innovación que piensen incursionar en mercados internacionales responde a que estas deben contar al menos con los siguientes descriptores que hacen parte de dicho nivel: una medición efectiva de sus procesos, contar con indicadores de productividad, priorizar inversiones, poner en acción la formulación estratégica de la empresa, hacer una gestión de los recursos con calidad y eficiencia, desarrollar

capacidad de adaptación de las personas a nuevas culturas y realizar medición de resultados de efectividad del plan de mercadeo y relacionamiento. Todo esto facilita las condiciones de las empresas que decidan incursionar en mercados internacionales.

A partir de los resultados del diagnóstico, las empresas similares que apliquen el instrumento definido podrán identificar si cuentan con el nivel de madurez requerido de las capacidades organizacionales para incursionar en mercados internacionales, o por el contrario, podrán decidir que el nivel diagnosticado les permite seguir fortaleciéndose en los mercados nacionales, o que en definitiva no cuentan con las capacidades requeridas para incursionar en un proceso de internacionalización.

La organización del sector se encuentra en una etapa en la cual está comenzando a diseñar sus procesos, pero aún de forma muy general basada en la experiencia y sin profundizar en el detalle, sin métricas claras y no disponibles. Por lo tanto, los niveles de planificación, actuación, verificación y control están expresados de forma muy difusa y es difícil para el evaluador verificar que la ejecución sea coherente con los objetivos estratégicos de la organización.

Las empresas tienen como interés asumir el desafío exportador y señalan una favorable disposición para asumir los compromisos requeridos que permitan iniciar el proceso de internacionalización o consolidarse en los mercados actuales. Sin embargo, se aprecia debilidad en el foco estratégico y en el plan de acción en términos de internacionalización por lo que se considera debe definirse y reforzarse temas como: planeación estratégica, gestión de recursos humanos, el modelo de negocios y su replicación internacional, la disponibilidad financiera y de otros recursos en general.

La falta de focalización estratégica y el hecho de que la empresa reacciona a las necesidades de diferentes clientes genera en consecuencia una cantidad variable de proyectos, todos distintos, en los que no se tiene un conocimiento común, lo que se traduce en una falta de liderazgo en el mercado. En este sentido, es recomendable que el sector se concentre en propuestas de valor que conduzcan a una posición competitiva sólida en un segmento, el cual tenga a su vez perspectivas de internacionalización.

Los atributos de valor que son reconocibles en las empresas referenciadas, son la cercanía con el cliente y el buen relacionamiento con algunos investigadores que hacen parte de los grupos de interés, que apoyan el diseño de procesos y que comparten conocimientos e información que pueden favorecer sus intereses.

En cuanto a la cercanía con el cliente, el sector tiene un foco importante en la capacidad de comprender las necesidades del cliente, concentrando la mayor parte de sus recursos en esta actividad. Sin embargo, entra en contraste con la falta de definición de procesos, lineamientos y políticas para el mejoramiento de sus recursos humanos.

La cercanía y entendimiento del cliente requiere de una estrategia totalmente centrada en el talento de la gente. Las personas que trabajan en la empresa deben comprender las fortalezas y debilidades del cliente, por consiguiente, la política de recursos humanos en la empresa es crucial para su éxito e involucra, entre otras, entrenamiento, procesos de desarrollo de competencias, inducción y capacitación interna y una cultura de compartir el conocimiento aplicado. Si estos aspectos no son definidos y ejecutados, su ausencia se magnificará cuando se traten de identificar recursos humanos especializados para atender oportunidades de mercados específicas.

Anexos

## Diagnóstico de capacidades organizacionales

**Anexo 1.** Instrumento de valoración

## Identificación del encuestado

Nombre	
Cédula	
Dirección	
Teléfono	
Correo electrónico	
Cargo o relación con la empresa	

## Identificación del evaluador

Nombre	
Cédula	
Dirección	
Teléfono	
Correo electrónico	

## Identificación de la empresa

Nombre de la empresa	
NIT	
Dirección	
Sector	

## Identificación del representante legal

Nombre	
Cédula	
Dirección	
Teléfono	
Correo electrónico	

## Información de resultados básicos de la empresa en los 2 últimos años

Ventas nacionales	
Ventas internacionales	
Ingresos totales	
Utilidades totales	
% Ingresos de las exportaciones	
% utilidades de las exportaciones	
Valor de exportaciones (en pesos)	
Valor de importaciones (en pesos)	
Principales proveedores	
Valor de las negociaciones (en pesos)	
Tiempo promedio de relación con proveedores	
Valor de la nómina (en pesos)	

Fuente: Elaboración propia

Diagnóstico de capacidades organizacionales  
**Anexo 1.** Instrumento de valoración

Capacidad organizacional	Definición	#	Pregunta	inicial	Repetible	Definido	Gestionado	Optimizado	Observaciones
Direccionamiento estratégico	Capacidad de formular e implementar las estrategias requeridas por la organización para el logro de su propósito misional, incluyendo aquellas estrategias que sean necesarias para lograr la internacionalización de la organización	1	¿La formulación estratégica de la organización, define estrategias y objetivos de internacionalización?						
		2	¿Se ejecutan planes, programas o proyectos acorde con la estrategia y los objetivos de internacionalización?						
		3	¿Se evalúa el cumplimiento de la formulación estratégica a través de mecanismos de control y seguimiento estratégico/o de indicadores de gestión?						
		4	¿Se identifican acciones de mejora que permitan lograr el cumplimiento de las metas asociadas a los objetivos y estrategia de internacionalización?						
		5	¿La estructura de la organización está concebida para reconfigurarse o adaptarse fácilmente según las necesidades internas y los cambios en el entorno para el cumplimiento de su estrategia de internacionalización?						
		6	¿La estructura formal de la organización tiene definida claramente la responsabilidad o dependencia que garantice un despliegue de la estrategia de internacionalización en todos sus niveles?						

Direccionamiento estratégico	Capacidad de formular e implementar las estrategias requeridas por la organización para el logro de su propósito misional, incluyendo aquellas estrategias que sean necesarias para lograr la internacionalización de la organización	7	¿Se evalúa el impacto en la estrategia acorde con los cambios en la estructura de la organización?							
		8	¿Las metas de desempeño y de desarrollo de las personas, están alineadas con las estrategias de internacionalización?							
		9	¿Los procesos core del negocio se diseñan acorde con la estrategia de internacionalización?							
		10	¿Los procesos misionales de la organización permiten la ejecución de la estrategia de internacionalización?							
		11	¿Los procesos misionales se revisan y evalúan para garantizar su alineación con la estrategia?							
		12	¿Los ajustes a los procesos misionales obedecen a cambios en la estrategia, necesidades de los grupos de interés u otros asuntos relevantes del entorno?							
		13	¿Se tienen definidas políticas claras para la adquisición de recursos según la estrategia de internacionalización?							
		14	¿La asignación adecuada de los recursos permite optimizar los procesos para generar ventajas competitivas?							
		15	¿Se evalúa el desempeño de la organización considerando la inversión en recursos y la mejora de los procesos?							
		16	¿Las necesidades de optimización de los recursos obedecen al análisis de los indicadores de eficiencia de los procesos?							
17	¿Las metas de desempeño y desarrollo de las personas, están alineadas con la estrategia de Internacionalización?									

		18	¿Existe participación de las personas de la organización en la formulación de las estrategias de internacionalización?						
		19	¿Se evalúa el nivel de competencia de las personas que participan de la formulación estratégica de la organización?						
		20	¿Se establecen acciones para mejorar los niveles de competencia de las personas de la organización, para garantizar el logro de los objetivos estratégicos?						
Producción	Capacidad de desarrollar eficientemente los procesos que satisfacen las necesidades y expectativas de los clientes y mercados a nivel nacional e internacional, con un alto nivel de desempeño de las personas de la organización.	1	¿Se tiene establecida una estrategia de producción acorde con los mercados objetivo?						
		2	¿La ejecución de los procesos de la organización permite que se logren las metas de producción y/o prestación del servicio?						
		3	¿Se hace control y seguimiento de los procesos productivos para conocer las necesidades y expectativas de los clientes o la necesidad de nuevos productos y/o servicios?						
		4	¿Las metas de producción se ajustan acorde con el desempeño de los procesos, las necesidades de los clientes y los mercados objetivo?						
		5	¿Los equipos de trabajo se establecen según la capacidad de producción de la organización diferenciando roles y responsabilidades?						
		6	¿Los mecanismos de información de la organización facilitan la toma de decisiones de los equipos de trabajo?						

Producción	Capacidad de desarrollar eficientemente los procesos que satisfacen las necesidades y expectativas de los clientes y mercados a nivel nacional e internacional, con un alto nivel de desempeño de las personas de la organización	7	¿Se efectúa seguimiento periódico al funcionamiento de los equipos de trabajo según las metas de producción?						
		8	¿La creación, modificación o eliminación de los equipos de trabajo corresponde a una evaluación permanente de su desempeño en relación con la capacidad de producción?						
		9	¿Se cuenta con una planificación detallada de los productos y/o servicios de la organización acorde con la demanda de los mercados objetivo?						
		10	¿Se ejecuta los planes de producción de productos y/o servicios acorde con la demanda de los mercados objetivos?						
		11	¿Se verifica periódicamente el cumplimiento de la planificación de productos y/o servicios?						
		12	¿Se ajustan las metas de producción según los resultados del seguimiento de los procesos del negocio?						
		13	¿Se cuenta con una planificación de la adquisición de los recursos que son prioritarios para cumplir con los niveles de producción?						
		14	¿La inversión en recursos se ve reflejada en la mejora de la eficiencia de los procesos de la organización?						
		15	¿Se cuenta con indicadores o mecanismos de evaluación que miden la eficiencia de los procesos a partir de nuevos recursos asignados para su ejecución?						



		16	¿Se adquieren y asignan los recursos necesarios que permitan mejorar la eficiencia de los procesos de la organización?						
		17	¿Se tienen establecidos los niveles de desempeño requerido por las personas de la organización para el logro de la estrategia de producción?						
		18	¿Las personas participan activamente en el diseño o mejoramiento de los procesos de la organización?						
		19	¿Se evalúa el desempeño de las personas en relación con las metas de producción planificadas para los mercados objetivo?						
		20	¿Se toman acciones que permitan fortalecer las competencias del personal de la organización para mejorar su nivel de desempeño?						
Gestión de recursos	Capacidad para identificar, adquirir y asignar apropiadamente los recursos necesarios para el logro de la estrategia y la internacionalización de la organización	1	¿Existen planes o lineamientos para destinar recursos en innovación orientados a la estrategia de internacionalización?						
		2	¿Cuál es el nivel de dedicación y formación de los recursos de la organización para la innovación?						
		3	¿Se implementan mecanismos de evaluación que determinen el nivel de innovación que presenta la organización en términos de internacionalización a través del uso de los recursos?						
		4	¿Los recursos organizacionales cuentan con la flexibilidad o capacidad de adaptación a los cambios del mercado o la estrategia?						

Gestión de recursos	Capacidad para identificar, adquirir y asignar apropiadamente los recursos necesarios para el logro de la estrategia y la internacionalización de la organización	5	¿Existen flujos de comunicación e información establecidos dentro de la estructura organizacional que faciliten la gestión de los recursos?						
		6	¿La estructura organizacional definida facilita los niveles de comunicación y el flujo de información considerando los recursos disponibles en la organización?						
		7	¿Se evalúa la calidad y eficiencia de los mecanismos de comunicación e información que fluyen a través de la estructura organizacional?						
		8	¿La estructura presente en la organizacional permite establecer nuevas maneras de comunicar y gestionar la información de los recursos?						
		9	¿La organización cuenta con un plan de capacidad que especifique las necesidades y distribución de los recursos tecnológicos y de infraestructura por procesos?						
		10	¿La ejecución de los procesos organizacionales hace uso efectivo de los recursos tecnológicos y la infraestructura que la ha sido asignada?						
		11	¿Existen procesos de verificación, mantenimiento y soporte de los recursos de tecnología e infraestructura física con los que cuenta la organización?						
		12	¿Los recursos tecnológicos y de infraestructura son fácilmente adaptables a las demandas de los procesos de la organización?						

Gestión de recursos	Capacidad para identificar, adquirir y asignar apropiadamente los recursos necesarios para el logro de la estrategia y la internacionalización de la organización	13	¿Existen planes de eficiencia, optimización o de explotación real de los recursos disponibles en la empresa?									
		14	¿Los procedimientos de uso recursos son divulgados, conocidos y aplicados en la organización?									
		15	¿Existen indicadores, evaluaciones o monitoreos que determinen el grado de eficiencia de los recursos para el logro de los objetivos?									
		16	¿Existen herramientas para mejorar el aprovechamiento de los recursos organizacionales?									
		17	¿Se tienen políticas o criterios claros para contratación y selección de personal que apunten a la estrategia de internacionalización?									
		18	¿Se siguen las políticas o criterios de selección y contratación de personal?									
		19	¿Se realizan evaluaciones de desempeño al personal con cierta periodicidad para determinar acciones de mejora?									
		20	¿Existen programas o procesos o políticas de formación y desarrollo que ayuden al personal a alcanzar los niveles de experticia deseados por la organización?									
				1	¿Existe una estrategia de mercadeo clara para incursionar en mercados internacionales?							
				2	¿Se cuenta con la capacidad de producción para satisfacer la demanda de productos y/o servicios en los mercados objetivos?							

Mercadeo y relacionamiento	Capacidad de intercambiar los productos y servicios de la organización en los mercados nacionales e internacionales considerando el relacionamiento con el cliente y demás grupos de interés.	3	¿Se tienen mecanismos de medición formales para evaluar los modos de entrada en mercados internacionales?							
		4	¿Los ajustes en la estrategia de mercadeo obedecen a resultados de evaluación de inteligencia de mercados nacionales e internacionales?							
		5	¿La estructura de la organización identifica claramente los flujos de información requeridos para la interacción con los clientes?							
		6	¿El diseño de la estructura de la organización facilita el flujo de información para ejecutar el servicio al cliente?							
		7	¿Se revisan periódicamente los flujos de información entre dependencias y equipos de trabajo para fortalecer la interacción con los clientes?							
		8	¿La estructura organizacional se ajusta de manera que la información relacionada con el cliente se mantenga actualizada, oportuna y confiable?							
		9	¿Los procesos están diseñados para adaptarlos o estandarizarlos según las condiciones de participación en el mercado objetivo?							
		10	¿La organización cuenta con canales de distribución eficientes para atender los requerimientos y necesidades de los mercados objetivo?							
		11	¿Se evalúa la satisfacción de los clientes considerando la eficacia de los canales de distribución de los productos y/o servicios?							

Mercadeo y relacionamiento	Capacidad de intercambiar los productos y servicios de la organización en los mercados nacionales e internacionales considerando el relacionamiento con el cliente y demás grupos de interés.	12	¿Se ajustan los procesos de acuerdo a las señales de la oferta y demanda de sus productos y servicios?						
		13	¿Cuenta con la apropiación presupuestal necesaria para ejecutar el plan de mercadeo?						
		14	¿El plan de mercadeo se ejecuta según el presupuesto asignado?						
		15	¿Se efectúa seguimiento periódico a la ejecución presupuestal relacionada con el plan de mercadeo?						
		16	¿Se efectúan ajustes al presupuesto de acuerdo con necesidades de nuevos productos y servicios en los mercados objetivos?						
		17	¿La organización tiene definidas las habilidades que deben tener las personas para adaptarse a nuevas culturas según la estrategia de internacionalización?						
		18	¿El relacionamiento de las personas de la organización con clientes, proveedores y demás grupos de interés, en diferentes ámbitos culturales, favorece la ejecución de la estrategia de internacionalización?						
		19	¿Se evalúa la capacidad de adaptación de las personas de la organización a las culturas de los diferentes mercados y la calidad de las relaciones con los clientes respectivos?						
		20	¿Las personas de la organización se adaptan fácilmente a las culturas de los mercados objetivos definidos en la estrategia de internacionalización?						

## REFERENCIAS

- Alonso, J.A., & Donoso, V. (1998). *Competir en el exterior: la empresa española y los mercados internacionales*. Madrid: Instituto Español de Comercio Exterior.
- Alvarez, V. S., & Merino, T. G. (2003). The history of organizational renewal: Evolutionary models of Spanish savings and loans institutions. *Organization Studies*, vol. 24, no. 9, p. 1437-1461.
- Anderson, E., & Gatignon, H. (1986). Modes of Foreign Entry: A Transaction Cost Analysis and Propositions. *Journal of International Business Studies*, 17, 3, (Fall), 1-26 (lead article).
- Anderson, E., & Coughlan, A. (1987). International Market Entry and Expansion via Independent or Integrated Channels of Distribution. *Journal of Marketing*, 51, enero, p. 71-82.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, vol 17, p. 99-120.
- Barney, J. (2001). Resource-based theories of competitive advantage: A ten-year retrospective on the Resource-basedView. *Journal of Management*, Vol. 27, No. 6, p. 643-650.
- Clearly, B. A., (1995). Supporting empowerment with Deming's PDSA Cycle. *Empowerment in Organizations*, MCB University Press, Vol. 03 Num. 2, p. 34-39.
- Cohen, W. M., & Levinthal, D. A. (1990). Absorptive-Capacity - A New Perspective on Learning and Innovation. *Administrative Science Quarterly*, vol. 35, no. 1, p. 128-152.
- Davidson, W.H. (1980). The Location of Foreign Direct Investment Activity: Country Characteristics and Experience Effects. *Journal of International Business Studies*, vol. 11.
- Deming, W.E. (1982). *Quality, Productivity and Competitive Position*. Massachusetts: MIT Press, Cambridge.
- Eisenhardt, K. M., & Martin, J. A. (2000). Dynamic capabilities: What are they? *Strategic Management Journal*, vol. 21, no. 10-11, p. 1105-1121.
- Galván, I. (2003). *La formación de la estrategia de selección de mercados exteriores en el proceso de internacionalización de las empresas*. (Tesis Doctoral), España: Universidad de las Palmas de Gran Canaria.
- Gary, A., & Philip, K. (2003). *Fundamentos de Marketing*. Editorial Pearson – Prentice Hall. 6a Ed.
- Grant, R.M. (1996). *Dirección Estratégica. Conceptos, Técnicas y Aplicaciones*. Madrid: Civitas.
- Yip, G.S., Monti J. A., & Gómez Biscarri, J. (1998). The Way Station Model of Internationalization: Explaining the Success of Newly Internationalizing Firms. *Ciber Working Paper Series* (98-7).
- Hayes, R.H. (1985). Strategic planning-forward in reverse? *Harvard Business Review*, November-December, p. 111-119.
- Hayes, R.H., & Pisano, G.P. (1994). Beyond world class: the new manufacturing strategy. *Harvard Business Review*, January-February, p. 77-86.
- Hernández Laos, E. (2000). *La competitividad industrial en México*. México: Universidad Autónoma Metropolitana.
- Holm, D.B. (1995). A network approach to foreign market entry. En Möller, K., y Wilson, D. (Eds.), *Boston: Business Marketing, An Interaction and Network Perspective*. Kluwer Academic Publishers, Boston.
- Hymer, S. (1976). *The International Operations of National Firms: A Study of Direct Foreign Investment*. (Publicación a título póstumo de tesis doctoral). Universidad de Cambridge, MIT Press, Boston MA 1960.
- Galbraith, J., Downey, D. & Kates, A. (2002). *Designing Dynamic Organizations. A hands-on guide for leaders at all levels*. AMACOM.
- Johanson, J., & Mattson, L.G. (1988). Internationalization in industrial systems- a network approach. En Hood, N & Vahlne, J.E (Eds.). *Strategies in Global Competition*. Croom Helm, Londres, p. 287-314.
- Johanson, J., & Vahlne, J.E. (1990). The mechanism of internationalization. *International Marketing Review*, Vol. 7 (4), 11-24.
- Johanson, J., & Wiedersheim-Paul, F. (1975). The internationalization of the firm-four Swedish cases. *Journal of Management Studies*, Vol. 12.
- Kindleberger, C.P. (1969). *American Business Abroad*. Yale University Press, New Haven.

- Kojima, K. (1982). Macroeconomic versus international business approach to foreign direct investment. *Hitotsubashi Journal of Economics*, 23, 630–40.
- Lall, S. (1992). Technological capabilities and industrialization. *World Development*, vol. 20, p. 165–186.
- Lee, W.Y. & Brasch, J.J. (1978). The adoption of export as an innovative strategy. *Journal of International Business Strategy* 9(1), 85-93
- Madsen, T. K., & Servais, P. (1997). The Internationalization of Born Globals: An Evolutionary Process? *International Business Review*, Vol 6, (Issue 6), 561-583.
- Navas, J.E., & Guerras, L.A. (2002), *La Dirección Estratégica de la Empresa. Teoría y Aplicaciones*. Madrid: Civitas.
- Ortiz de Urbina Criado, M. (2000). *La teoría del conocimiento y la gestión del conocimiento: estado de la cuestión*. España: Universidad Rey Juan Carlos, (material mecanografiado), 10 h, p: 6.
- Plá Barber, J., & Suárez Ortega, S.M. (2001). ¿Cómo se explica la internacionalización de la empresa? Una perspectiva teórica integradora. *Icade: Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*. Nº 52, págs. 155-176
- Porter, M.E. (1980). *Competitive Strategy*. New York: The Free Press.
- Renard, L., & Saint-Amant, G. (2003). Capacité, capacité organisationnelle et capacité dynamique: une proposition de définitions. *Les cahiers du Management Technologique*, 43-56.
- Rialp, A. (1999). Los Enfoques Micro-organizativos de la internacionalización de la empresa: una revisión y síntesis de la literatura. *Información Comercial Española, ICE: Revista de Economía*, nº 781, p. 117-128
- Romo, D., & Abdel. G. (2005). Sobre el concepto de competitividad. *Comercio Exterior*, vol. 55, núm. 3, pp. 200–214.
- Root, F.R. (1994). *Entry Strategies for International Markets*. Nueva York: Lexington Books, Software Engineering Institute, Universidad Carnegie Mellon. <http://www.sei.cmu.edu>
- Suárez Ortega, S.M. (1999). *La estrategia de internacionalización de la empresa: Factores determinantes del compromiso exportador en el sector vitivinícola español*. (Tesis Doctoral). Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Tallman, S. (1992). A strategic management perspective on host country structure of multinational enterprises. *Journal of Management*, vol 18, núm 3, p. 455-471.
- Teece, D.J., Pisano, G. & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18, 509-533.
- Vernon, R. 1966. International investment and international trade in the product cycle. *Quarterly Journal of Economics*, 80(1), 190- 207
- Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, vol 5, p.171-180.
- Whitelock, J. (2002). Theories of Internationalisation and their Impact on Market Entry. *International Marketing Review*, Vol. 19, Vol. 4.
- Winter, S. G. (2003). Understanding dynamic capabilities. *Strategic Management Journal*, 24(10): 991-995.

07



# Planificación tributaria para el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los aportes de la ley orgánica de ciencia, tecnología e innovación (locti) en empresas del sector de industrias lácteas. Caso venezolano<sup>1</sup>

Milagros Del Carmen Villasmil Molero<sup>2</sup> / Gustavo Adolfo Sierra Romero<sup>3</sup>

## RESUMEN

El propósito de esta investigación fue analizar la planificación tributaria para el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación en empresas del sector de industrias lácteas apoyado en leyes y doctrina representada por Domínguez y López (2002) y Moya (2006). La investigación fue descriptiva, aplicada y cuali-cuantitativa, considerando un diseño documental y no experimental transaccional descriptivo, de campo, aplicado a una población de 10 empresas de la Industria Láctea en Maracaibo (Venezuela). Este estudio reveló que existen diversas técnicas para la planificación tributaria aplicables ante los aportes de la LOCTI (2010), siendo pertinente que este aporte corresponde a empresas con ingresos mayores a 100.000 Unidades Tributarias (UT)<sup>4</sup>, siendo aplicable al 0.5% de los ingresos de las industrias lácteas. Identificando así el régimen sancionatorio, siendo el responsable el Ministerio del Poder Popular para la Ciencia, Tecnología e Innovación, donde las multas comprenden de 10 UT hasta 50.000 UT para quienes violen las disposiciones legales. En dichas empresas se aplican procedimientos de planificación tributaria, incluyendo la determinación de los ingresos brutos, registros contables y la declaración y pago. Se proponen lineamientos generales para la optimización de la planificación tributaria en pro del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación en empresas del sector de industrias lácteas.

- 
- 1 Artículo Científico, producto de la investigación "Planificación tributaria para el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los aportes de la ley orgánica de ciencia, tecnología e innovación en empresas del sector de industrias lácteas. caso venezolano". Presentado en la Universidad de la Costa, en la línea de Gestión Tributaria, Aduanera y Cambiaria. Recibido el 12 de febrero de 2013 y aprobado el 17 de junio de 2013. Licenciada de Contaduría Pública, Mg. en Gerencia Tributaria y Dr. Ciencias Gerenciales, Phd. Gerencia pública y gobierno. Docente investigador de tiempo completo de la Universidad de la Costa, Barranquilla, Colombia, milagrov28@gmail.com
  - 2 Licenciada de Contaduría Pública, Mg. en Gerencia Tributaria y Dr. Ciencias Gerenciales, Phd. Gerencia pública y gobierno. Docente investigador de tiempo completo de la Universidad de la Costa, Barranquilla, Colombia, milagrov28@gmail.com
  - 3 Contador Público, Especialista en Gestión Tributaria, Aduanera y Cambiaria, Mg. En Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Medellín. Editor de la Revista Económicas de la Universidad de la Costa, Barranquilla, Colombia, gsierraromero@gmail.com
  - 4 Para todos los términos del presente artículo, la Unidad Tributaria se reconoce al valor vigente en 2013: Bf. 107

Palabras Clave: Planificación Tributaria, Aporte de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Industrias Lácteas

JEL: O13, H22, L66

#### ABSTRACT

*The purpose of this research was to analyze tax planning for the fulfillment of obligations related to the contributions of the Law on Science, Technology and Innovation in companies dairy industries supported in law and doctrine represented by Dominguez and Lopez (2002) Rosales (2008), Moya (2006). The research was descriptive and qualitative and quantitative applied, considering a non-experimental design transactional documents and descriptive field. The population was 10 companies in the Dairy Industry in Maracaibo. This study revealed that there are various tax planning techniques applicable to the contributions of LOCTI (2010), to be relevant that this contribution corresponds to companies with revenues greater than 100,000 tax units, to apply 0.5% of revenues from dairies. Thus identifying the sanctions regime, remain the responsibility of the Ministry of Popular Power for Science, Technology and Innovation, where fines of up to 50,000 UT 10 UT for those who violate the laws. In these companies apply tax planning procedures, including determination of gross receipts, accounting records and the filing and payment. General guidelines are proposed to optimize tax planning towards the fulfillment of obligations related to the contributions of the Law on Science, Technology and Innovation in companies from dairies.*

*Keywords: tax planning, contribution of the organic law of science, technology and innovation, dairy industries.*

#### INTRODUCCIÓN

La principal actividad dentro del sector agropecuario primario es la ganadería (incluida la producción de leche). De ahí las grandes perspectivas de la República Bolivariana de Venezuela a nivel de recaudación tributaria eficiente para el financiamiento de sus funciones. Los empresarios por su parte, para el cumplimiento de sus obligaciones contributivas en términos tales que resulte económicamente eficiente. A tales efectos, estado y empresario acuden a la herramienta de la planificación tributaria para anticipar toda posible situación, positiva o adversa, que pudieran enfrentar en el camino para la consecución de sus metas particulares y oportunamente realizar los cambios que sean necesarios para ser más eficientes.

Fue necesario realizar una investigación descriptiva, aplicada, analítica, mixta y cuali-cuantitativa, considerando un diseño no experimental, de campo, transaccional, con una fase de diseño bibliográfico que es el mejor fundamento para mostrar los resultados del estudio. No se utilizó muestreo alguno y en su lugar se aplicó el censo poblacional. La población fueron diez (10) empresas de la Industria Láctea de Maracaibo, en el Estado Zulia de Venezuela. Para la obtención de información se utilizó la técnica de observación documental y de encuesta. Ambos instrumentos fueron validados por expertos, y la encuesta arrojó una confiabilidad de Kuder Richardson<sup>5</sup> de 0.93. Para el análisis de los datos se utilizaron técnicas documentales y estadísticas descriptivas.

5 Técnica para el cálculo de la confiabilidad de un instrumento aplicable sólo a investigaciones en las que las respuestas a cada ítem sean dicotómicas o binarias, es decir, puedan codificarse como 1 ó 0 (Correcto incorrecto, presente —ausente, a favor— en contra, etc.)

## 1. HERRAMIENTAS DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LOS APORTES DE LA LOCTI (2010) EN EMPRESAS DEL SECTOR DE INDUSTRIAS LÁCTEAS

### 1.1 Impuestos diferidos.

Uno de los aspectos analizados corresponde a los impuestos diferidos, por cuanto comprende una medida de planificación orientada a producir un retraso en el pago del tributo. Al respecto, Domínguez y López (2002), afirman que esta herramienta, en el caso de la renta, implica que ésta, no está sujeta a impuestos en el momento de su obtención, sino que se aplazan en períodos posteriores, de acuerdo con las disposiciones legales tributarias vigentes.

Para las empresas del sector de Industrias Lácteas, resulta más complejo la aplicación de la herramienta, por cuanto sus actividades están asociadas en la mayoría de los casos con operaciones comerciales internacionales. En este aspecto, se destaca que el sistema tributario venezolano ha limitado el diferimiento, como una medida de planificación tributaria.

Al respecto la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), emitió en 1983, la primera declaración de principios sobre la contabilidad para el impuesto sobre la renta (DPC 3), que estableció el procedimiento de cálculo del impuesto diferido por el método de cuentas de resultados. Sin embargo, la NIC<sup>6</sup> 12, entró en vigencia en 1998 y prohibió el método de diferimiento y exigió la aplicación de otra variante conocida como método del pasivo basado en el balance. Debido a esto, en 2004 la FCCPV, decide adecuar los principios de contabilidad de la DPC 3, a la NIC 12, pero además exigió que los estados financieros comparativos de ejercicios anteriores deberían ser reestructurados conforme a la norma.

### 1.2 Costos de oportunidad

En Venezuela, las empresas del sector de industrias lácteas, disfrutaban de oportunidades originadas por las figuras de la exención, exoneración y no sujeción. Estas figuras están conceptualizadas por el legislador en el artículo 73 del Código Orgánico Tributario (2001), donde se establece a la exención como la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la Ley, quiere decir, opera *ope legis* o de manera inmediata y la exoneración como una dispensa total o parcial de la obligación tributaria, la cual es concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la propia Ley. Por su parte, el concepto de la no sujeción se ubica como una figura legal refiriéndose a situaciones similares al hecho imponible, pero donde el legislador aclara que se encuentra excluido.

El papel de la planificación tributaria, en la consideración de incentivos tributarios, para las empresas del sector de industrias lácteas, resulta de vital importancia, ya que puede representar la oportunidad de ahorro, al utilizar tales ingresos en actividades de inversión.

### 1.3 Decisiones de los accionistas

Rosembuj (2002), afirma que las estrategias tributarias contribuyen al aprovechamiento de diversas opciones, las cuales incrementan las posibilidades de disminuir o eliminar el tributo, a los fines de procurar el máximo aprovechamiento de los recursos de la organización. Estos resultados confirman los hallazgos de la investigación de Villegas (2008), quien afirma en sus resultados de la planificación fiscal es la técnica que se utiliza para aminorar el impacto impositivo de las normas tributarias, dentro de un marco legal; aun cuando no sean utilizadas por todas las empresas.

En el análisis de la toma de decisiones de los accionistas, en las empresas del sector de industrias lácteas, la carga tributaria evidencia variaciones en el pago de utilidades, la rentabilidad

6 Siempre que se use NIC, significa Norma Internacional de Contabilidad.

operativa de la empresa y en general el valor de la misma. Por su parte, Arespachoga (2002), afirma que la planificación tributaria es esencial para definir las acciones a seguir por parte de los accionistas, y especialmente destaca la responsabilidad de directivos y gerentes por la rentabilidad. El autor explica que los accionistas pueden asumir decisiones sobre la forma de cumplir con las obligaciones tributarias, lo cual se relaciona esencialmente con los aspectos referidos a la inversión.

A través de la toma de decisiones de los accionistas, se puede abordar una serie de conflictos, a través de procesos organizados por etapas, estableciendo objetivos, metas, asignando funciones y responsabilidades, monitoreando los resultados. El resultado es el anticipo a los hechos tributarios de modo satisfactorio.

Es importante recalcar lo señalado, por Parra (2008), quien sostiene que la tarea de formular una estrategia empieza con un estricto análisis de la situación interna y externa de la organización con el fin de determinar una distribución ajustada de dividendos. Cuando los gerentes han comprendido cual es la situación total, entonces podrán idear una estrategia que logre los resultados financieros y estratégicos planeados. Por ello, se afirma que la capitalización de la empresa, debe responder a la planificación tributaria, siendo de importancia que en las organizaciones del sector de industrias lácteas analizado, predominen los criterios de racionalidad y transparencia, permitiendo así fundamentar las acciones a tomar en esta materia.

Por tanto, es importante que en la estimación de las estrategias de planificación tributaria, se tenga en cuenta la decisión de los inversionistas como es el de recibir los dividendos o capitalizar las utilidades; razón por la cual las empresas de este sector, han de asumir la decisión de reinversión o capitalización de la empresa, en el momento en que requiera llevar a cabo dichas estrategias. En ese orden de ideas, la tendencia de todo empresario como sujeto pasivo ha de ser que la obligación tributaria se dirija hacia el ahorro o economía en el pago de sus respectivos impuestos Acevedo (2005).

Pese a que la nueva ley in comento genera una nueva realidad a nivel de las inversiones por lo cual la decisión última de los proyectos recae en las autoridades administrativas del Estado, las empresas del sector de industrias lácteas por constituirse como sector productor de alimentos de primera necesidad, está en la capacidad de generar proyectos que sean aceptados y que deriven en la disminución de los impuestos o en el goce de algunos beneficios tributarios.

Pese a que la normatividad en estudio genera una realidad a nivel de las inversiones, por lo cual la decisión última de los proyectos recae en las autoridades administrativas del Estado, las empresas del sector de industrias lácteas por constituirse como sector productor de alimentos de primera necesidad, está en la capacidad de generar proyectos que sean aceptados y que deriven en la disminución de los impuestos o en el goce de algunos beneficios tributarios. Este planteamiento es consecuente con las afirmaciones de Galarraga (2002), quien sostiene que en la sociedad, los permanentes cambios en la legislación tributaria, obligan a las compañías a analizar su impacto y buscar estrategias inmediatas para reducirlo, bien sea con donaciones o con aportes a la sociedad, lo cual se disminuye la capacidad contributiva.

Acevedo (2005), señala que la elección de la vía menos gravada es una reacción legítima y natural, diferente por supuesto a la llamada evasión fiscal. En este sentido, las leyes tributarias directamente se establecen como opciones a las cuales puede acudir el contribuyente, conociendo anticipadamente que elegirá aquella para ayudarse a contribuir con una cancelación de impuesto menor, sin que la herramienta utilizada se configure como delito.

## 2. RÉGIMEN DE LOS APORTES ESTABLECIDOS EN LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN PREVISTOS PARA EMPRESAS DEL SECTOR DE INDUSTRIAS LÁCTEAS.

Las empresas del sector de Industrias Lácteas; considerando las mismas como personalidad jurídica, se encuentran sometidas a las disposiciones del régimen de los aportes establecidos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010). Cabe mencionar que, las obligaciones tributarias relacionadas con ésta Ley, constituyen un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos. Por esto, Moya (2006) considera que la prestación de un aporte, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

Dichos aportes se consideran esenciales para promover el desarrollo sostenible, tal como lo expresa Sánchez (2008), quien afirma que la tendencia a considerar los aportes en materia de ciencia, tecnología e innovación se basa en la necesidad de sustentabilidad, la cual es una prioridad de la agenda global. Explica que el desarrollo sustentable responde a los requerimientos presentes, considerando la evolución necesaria para que las futuras generaciones cuenten con las posibilidades de crecimiento para afrontar los desafíos del entorno.

En el análisis del Monto del Aporte, se afirma la necesidad de destinar los mismos para incentivar el desarrollo económico y social de Venezuela, por lo cual la Ley, implica diversidad de esfuerzos realizados por las grandes empresas con el fin de contribuir con este objetivo. De ello, se explica el esfuerzo legislativo en cuanto a la reforma de la ley in comento, la cual facilita la configuración de un marco jurídico especialmente necesario en el ámbito de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación. Sánchez (2008), agrega que éste es un aspecto de transcendental importancia para lograr la sostenibilidad económica a corto y largo plazo, por lo cual los distintos países están realizando esfuerzos concretos para desarrollar políticas y planificaciones nacionales a los fines de definir y medir sus progresos.

En este sentido, se evidencia que el artículo 23 de la Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología e Innovación (2010), establece que tales aportes provienen de las personas jurídicas privadas que realicen actividades económicas en el territorio nacional. Estarán destinados a financiar las actividades de la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones, siempre conservando como norte el avance social, económico y político del país. Un aspecto importante en cuanto al monto de los aportes, es que las empresas con ingresos mayores a 100.000 Unidades Tributarias (UT), como es el caso del sector de industrias lácteas, deben destinar un porcentaje de sus ganancias, tal como lo establece el artículo 25 de la ley in comento.

A tal efecto y en concordancia con el artículo 26 de la Ley, correspondería al sector de industrias lácteas el aporte del 0,5% por corresponder a la categoría contenida en el inciso 4, referida a otros sectores productivos de bienes y servicios. Por lo cual, debe indicarse que una de las novedades de esta ley es que en concordancia con el artículo 24, se atribuye al Ministerio del Poder Popular para la Ciencia y la Tecnología el control y la fiscalización de los aportes, a través del Fondo Nacional para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (FONACIT), ente adscrito a la autoridad nacional, que ejerce la competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones.

Los aportes que deben pagar las personas obligadas por la ley, estarán destinados a financiar las actividades de ciencia, tecnología e innovación y sus aplicaciones y deberán ser consignados en su totalidad ante el Fondo Nacional de Ciencia y Tecnología (FONACIT), órgano receptor de

los recursos destinados a ciencia, tecnología e innovación y sus aplicaciones. Esta disposición extingue la posibilidad que existía en la ley derogada de que las personas jurídicas invirtieran directamente en los fines de la Ley el monto o porcentaje que les correspondiera pagar, dentro de la propia empresa o que lo aportasen a las entidades e instituciones que de acuerdo con la ley derogada estuvieran inscritos como beneficiarios. En definitiva, será la autoridad nacional en materia de ciencia, tecnología e innovación, el órgano encargado de centralizar la recaudación, a través del FONACIT, y la administración de los fondos aportados, de acuerdo a un plan de financiamiento de proyectos que dicha autoridad establecerá.

Al respecto, Villalba (2010), afirma que la Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología e Innovación (2010), contribuirá efectivamente al desarrollo de esta área, porque uno de los problemas evidenciados con la anterior legislación es que el 95% de los aportes fueron invertidos dentro de las propias empresas, sin control alguno que determinara si tales proyectos respondían a las necesidades científicas y tecnológicas de la República Bolivariana de Venezuela.

En cuanto a las Actividades a Financiar con los Aportes, de acuerdo con el artículo 27, las actividades consideradas como factibles para ser ejecutadas con los aportes a la ciencia, la tecnología, la innovación incluyen los proyectos de innovación relacionados con actividades que involucren la obtención de nuevos conocimientos o tecnologías en el país, con participación nacional en los derechos de propiedad intelectual, en las áreas prioritarias establecidas por la autoridad nacional con competencia en materia, la creación o participación en incubadoras o viveros de unidades de producción nacionales de base tecnológica, en las áreas prioritarias, así como la participación en fondos nacionales de garantía o de capital de riesgo para proyectos de innovación, investigación o escalamiento.

El mismo artículo 27, incluye también la inversión en actividades de formación de cultores científicos y tecnológicos, en las áreas prioritarias establecidas por la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, incluyendo cursos y eventos de formación, programas de inserción laboral, programas de movilización a nivel nacional, entre otros. Esto tiene por objetivo, lograr que el desarrollo de la ciencia y tecnología esté al alcance de todos los individuos y grupos sociales, confirmando los planteamientos de Romero y Batista (2009) según quienes la ciencia y la tecnología deben estar al alcance de todos los individuos que la requieran, especialmente porque implican el bienestar social, procurándose que las medidas relacionadas con los aportes se extiendan a todos los sectores.

Cabe mencionar, que en la República Bolivariana de Venezuela, el FONACIT realiza el Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación enfocado en mejorar el conocimiento sobre las actividades científicas, tecnológicas y de innovación, por lo cual se han instrumentado medidas para asegurar que las actividades a financiar con los aportes deben contribuir a resolver los problemas de las comunidades.

En este sentido, la Reforma de la Ley Orgánica en 2010, establece en el artículo 22, que la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología y sus aplicaciones, a través del Observatorio Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (ONCTI), es quien tiene la responsabilidad de compilar e interpretará información a los fines de formular las políticas públicas en la materia. Estas decisiones se basan en las necesidades sociales, por cuanto los empresarios deberán presentar planes estructurados para las inversiones en materia de ciencia, tecnología e innovación a los fines de tener acceso a los recursos que son controlados por el FONACIT.

Explican Romero y Batista (2009), que la acción del Fondo se sustenta en la necesidad de generar un impacto social de la ciencia y la tecnología, en la cultura científica de los ciudadanos, por lo

cual el Gobierno ha realizado esfuerzos por controlar las inversiones que en esta materia se realizan a los fines de lograr un mayor protagonismo de la sociedad en el diseño y ejecución de tales proyectos para generar beneficios sociales. Por tanto, se evidencia que las actividades a financiar se centran en la materia de ciencia y tecnología e innovación, implicando que esta reforma da la potestad de decisión a los organismos administrativos del Estado con competencia en esta materia, a los fines de establecer la pertinencia de los proyectos presentados y en consecuencia su viabilidad.

Respecto al Acceso a los Recursos, el artículo 28 de la ley señala que:

Podrán optar al uso de los recursos provenientes de los aportes a la ciencia, tecnología e innovación, todos aquellos sujetos de esta Ley contemplados en el artículo 3, siempre y cuando planteen la formulación de proyectos, planes, programas y actividades que correspondan con las áreas prioritarias establecidas por la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones.

Por tanto, se evidencia que bajo los preceptos de la nueva Ley que podrán optar al uso de los recursos provenientes de los aportes y sus aplicaciones, todos los sujetos contemplados en la ley, si éstos han considerado la formulación de proyectos, planes, programas y actividades que correspondan con las áreas prioritarias establecidas por la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones.

De igual manera el Reglamento de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2006), establece los aportes, mecanismos, modalidades al igual que las formas en que los sujetos señalados, realizarán los aportes a que están obligados, así como también los lapsos como los trámites que se deberán realizar ante el Ministerio de Ciencia y Tecnología para la determinación de las actividades que serán consideradas a los efectos de los aportes.

Adicionalmente, se evidencia en el artículo 29, que las empresas que deseen optar por el acceso a los recursos provenientes de los aportes deberán presentar dentro del tercer trimestre de cada año, un informe técnico y administrativo al FONACIT, que contenga las actividades realizadas en el año inmediatamente anterior, en materia de ciencia, tecnología e innovación.

Según el FONACIT, los avances en materia de ciencia, tecnología e innovación deben orientarse hacia proyectos empresariales que beneficien a la ciudadanía, de forma que generen progreso económico y que contribuyan a mejorar la calidad de vida del ciudadano común. Esto se deriva en la consideración de la ausencia de facultad por parte de las propias empresas de destinar el 0.5% a las actividades de inversión propia, lo cual supone que tales aportes podrían ser invertidos por el Estado en proyectos distintos a los planteamientos por las propias empresas que lo generan.

Lo antes mencionado, es relevante por cuanto el sector de industrias lácteas en Venezuela, de acuerdo con la Cámara Venezolana de la Industria de Alimentos (CAVIDEA, 2009) requiere de diversidad de inversiones, las cuales pudieran no ser consideradas como prioritarias o enmarcadas dentro de los planes nacionales de desarrollo científico, tecnológico o de innovación, y por consiguiente no calificar como potenciales proyectos.

Por tanto, se evidencia que bajo la nueva disposición establecida, cambió el régimen de los aportes establecidos en la Ley, previstos para empresas del sector de Industrias Lácteas, las cuales ya no podrán disponer de los recursos, sino que deberán edificar un plan que justifique la

utilización de los mismos, quedando a potestad de los órganos administrativos con competencia en la materia la decisión última en función de la conveniencia o no de tales adjudicaciones.

### 3. RÉGIMEN SANCIONATORIO ESTABLECIDO EN LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA MISMA EN EMPRESAS DEL SECTOR DE INDUSTRIAS LÁCTEAS.

Explica Morlés (2006), que éste régimen comprende el conjunto de disposiciones legales que establecen las sanciones ante una situación de ilícito tributario, indicando al responsable de aplicarlo, las consecuencias y el destino de los recursos establecidos a los efectos. Dicho régimen en términos de Couture (2005), implica una consecuencia de carácter jurídico, la cual se aplica ante la comprobación de un ilícito o incumplimiento de un deber que está establecido en las leyes y en consecuencia obliga al sujeto a su acatamiento; siendo incluido en las leyes como una medida restrictiva de la conducta de los sujetos en sociedad.

Rosembuj (2002), afirma que la planificación tributaria, aún cuando sea muy versátil, es susceptible a dos marcados aspectos, los factores externos tales como los cambios a las nuevas normativas legales y el otro interno derivado de las normativas de la organización, por lo cual empresas que no cumplan las dichas normativas se verán sancionadas por los organismos del estado.

Opina Gimeno (2004), que dentro de las leyes establecidas se enumera un régimen sancionatorio que es una consecuencia jurídica para castigar a quien infringe la ley. Agrega que en este sistema regula a través de un conjunto de mecanismos a aquellas personas naturales o jurídicas que no han actuado en conformidad con lo dispuesto por la norma jurídica, por lo cual se considera que la sanción corrige el desequilibrio generado por el incumplimiento o vulneración de las leyes.

En la investigación del Responsable de las Sanciones, de acuerdo con el artículo 45 de la ley in comento, se aplicará el seguimiento, control y aplicación del régimen sancionatorio en forma eficiente, eficaz y oportuna, por parte de la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología e innovación, la cual controlará la información requerida, este régimen sancionatorio es aplicado por FONACIT, implicando sanciones administrativas.

Por su parte, Bobbio (2002), afirma que el ordenamiento jurídico establece al responsable de las sanciones en caso de incumplimiento, así como al responsable de aplicarlas, sea una autoridad administrativa o jurisdiccional, pero en todo caso lo pertinente es que dicha sanción se establece para que sea efectiva la convivencia entre los ciudadanos en forma pacífica. Dicho responsable deberá arbitrar e implementar todos aquellos medios o mecanismos necesarios para asegurar y garantizar el cumplimiento de la ley, y en caso contrario la aplicación de las sanciones correspondientes.

Este seguimiento, es responsabilidad de la Administración Tributaria, particularmente la autoridad tributaria y aduanera, la cual en concordancia con el artículo 45 de la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación (2010) debe suministrar la información necesaria para el registro oficial, indicando las empresas calificadas como contribuyentes, registros de los usuarios y solicitantes del financiamiento, así como entidades morosas, malversadoras o defraudadoras. Con dicha información FONACIT aplicará el régimen sancionatorio en el caso precedente.

Se evidencia de lo antes expuesto, que la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación (2010) establece un registro oficial para el seguimiento, control y aplicación del régimen san-



cionatorio, en base a la información suministrada por la autoridad tributaria y aduanera, lo cual implica una mayor presión tributaria para las empresas del sector de industrias lácteas.

Los planteamientos antes mencionados corroboran la opinión de Couture (2005) quien indica que el Estado debe disponer de los órganos competentes para la aplicación de la sanción, la cual es considerada como un efecto derivado o secundario de las normas jurídicas, ejerciendo la presión necesaria para la imposición de deberes y la correlativa atribución de derechos, siendo considerada la sanción cuando falle esta estructura.

Estos resultados son relevantes por cuanto en la promulgación de la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación (2010), de acuerdo con Villalba (2010) se observa una mayor responsabilidad de las autoridades tributarias, sobre el proceso de verificación de los contribuyentes de este aporte.

Respecto al Sistema de Multas, Bobbio (2002), las considera como sanciones negativas, por cuanto tienden a contrarrestar los efectos del incumplimiento o del ilícito en el cual ha incurrido el sujeto por la falta de cumplimiento de un deber establecido en las leyes. En el caso de las multas las denomina como reparadoras, por cuanto las mismas tienen un carácter administrativo y se orientan a retribuir el daño causado por omisión o por abierta violación de las leyes.

En este sentido, Delgado (2010), asocia las sanciones de que pueden ser objeto las empresas con la gestión de los administradores. Indica que un administrador eficiente debe conocer ampliamente los efectos legales, así como éticos que pueden derivarse del incumplimiento y la consecuente aplicación de sanciones.

De acuerdo con el artículo 46 de la ley in comento se establece el sistema de multas, indicando que éstas se aplican sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales a que hubiere lugar. A los contribuyentes que incumplan o violen esta Ley, se les aplicará lo contenido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2007), además de las multas que se describen en esta Ley.

De acuerdo con los artículos 47, 48 y 49 se aplicarán multas por incumplimiento de las normas de financiamiento, por incumplimiento del aporte y por desviación de los recursos. Aplicado al sector de industrias lácteas, el mismo debe cumplir con las normas que rigen el otorgamiento de dichos recursos, ya que de lo contrario, tales aportes se deben reintegrar, no siendo otorgado posteriormente por el lapso de 2 a 5 años.

Estas consecuencias son de significativa consideración, por cuanto las empresas que sean objeto de tales sanciones no podrán optar por utilizar sus aportes en proyectos de ciencia, tecnología e innovación, lo cual representa un retraso de importancia para el desarrollo de las empresas en distintos sectores. Confirmando lo mencionado, Bobbio (2002), señala que las sanciones pueden causar efectos adversos en las empresas cuando las mismas son aplicadas en el ámbito de la tributación, por cuanto produce efectos financieros sobre la misma que pueden ser perjudiciales para su actividad, inclusive causar pérdidas en ejercicios fiscales posteriores.

Aunado a ello, se establece en el sistema de multas en los artículos 47, 48 y 49, indicando que se les aplicarán multas comprendidas entre 10 UT y 50.000 UT para quienes violen las disposiciones legales, se destaca que en cuanto a las sanciones por incumplimiento del aporte, se prevé una multa equivalente al 50% del monto correspondiente a la contribución, pudiendo el FONACIT aumentar o disminuir la sanción en virtud de las circunstancias agravantes o atenuantes.

En cuanto a los recursos provenientes de multas e intereses, de acuerdo con el artículo 50 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010), los recursos que se obtengan de la aplicación de las multas e intereses que se recauden por el incumplimiento del pago del aporte contenido en el Título III de la presente Ley, formarán parte del patrimonio del FONACIT, que según Romero y Batista (2009), es el organismo encargado de administrar los aportes en esta materia, teniendo la responsabilidad del resguardo de los mismos.

Tras lo anterior, queda fuera del alcance de la potestad de las empresas del sector de industrias lácteas la disposición de los aportes que en este sentido sean recaudados en los términos establecidos por Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010). Según Villalba (2010) se ha incrementado el poder sancionatorio a través de la reforma, a los fines de evitar la desviación de los recursos que por este concepto cancelan las empresas calificadas como contribuyentes del mismo.

Domínguez y López (2002) afirman que la planificación tributaria es fundamental en la medida que se enfatiza en las medidas de presión fiscal, por cuanto las empresas necesitan asumir las previsiones necesarias para prever los recursos que deben aportarse y no afectar las condiciones financieras de las organizaciones.

#### 4. PROCEDIMIENTOS DE LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES QUE LLEVAN A CABO LAS EMPRESAS DEL SECTOR DE LAS INDUSTRIAS LÁCTEAS CON LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS IMPLÍCITAS EN LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN.

Estos procedimientos se consideran relevantes por cuanto implican la sucesión de etapas consideradas en la planificación tributaria, entendiéndose de acuerdo con Queralt (2006) que la misma está dirigida a evaluar y cuantificar los tributos a las cuales está obligada la empresa por las distintas leyes tributarias tanto en material nacional, municipal e internacional. El orden cronológico es vital, según Gómez (2002), y el modelo a ejecutar debe ser sistemático.

#### RESULTADOS

En el trabajo de campo se encontraron los siguientes resultados:

**Tabla 1.** Ingresos Brutos

Pregunta	sí		no	
	F	%	F	%
1. ¿La empresa que usted representa supera anualmente los Ingresos Brutos en 100.000 UT?	29	96.7	1	3.3
2. ¿Se llevan los libros que reflejen los ingresos brutos establecidos en la LOCTI?	29	96.7	1	3.3
3. ¿Se estiman los ingresos brutos para realizar los aportes que se establecen en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación en las taquillas bancarias?	7	23.3	23	76.7

Fuente: Elaboración propia

En la Tabla 1, se evidencia que al medir el 96.7% indicó una respuesta afirmativa en cuanto a si la empresa del sector de industrias lácteas supera anualmente los Ingresos Brutos en 100.000

UT, mientras que el 3.3% señaló una respuesta negativa; denotando que la mayor parte de las mismas representan contribuyentes de este aporte.

De igual forma al evaluar si se llevan los libros que reflejen los ingresos brutos establecidos en la LOCTI, el 96.7% puntuó una respuesta afirmativa, mientras que el 3.3% señaló una respuesta negativa; implicando que se está cumpliendo con este procedimiento esencial para demostrar los ingresos brutos de las empresas y estar en disposición de cumplir con la normativa vigente.

Esto se encuentra en concordancia con lo señalado por Cuervo y Rivero (2006), quienes afirman que los ingresos brutos se definen como el conjunto de recursos económicos derivados de la enajenación del producto o el servicio prestado, propio de la actividad de la entidad comercial, sin deducción alguna de los conceptos que afectan el ingreso.

Asimismo, al investigar si se estiman los ingresos brutos para realizar los aportes que se establecen en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación en las taquillas bancarias, el 76.7% acotó una respuesta negativa, mientras que el 23.3% señaló una respuesta afirmativa; denotando que este procedimiento no es ejecutado en las taquillas bancarias, sino que es estimado en la actualidad por las propias empresas del sector de industrias lácteas.

Lo antes mencionado, se lleva a cabo a través de los registros contables, lo cual corresponde con las disposiciones del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2006) el cual refiere que son los beneficios obtenidos por la gran empresa por cualquier actividad que realice, sin tomar en consideración los costos o deducciones en que haya incurrido para obtener dichos ingresos.

Por tanto, se muestra en los resultados referidos a los ingresos brutos, que la mayor parte de la muestra supera anualmente los Ingresos Brutos en 100.000 UT, llevan los libros que reflejen los ingresos brutos establecidos en la LOCTI, pero no estiman los ingresos brutos para realizar los aportes que se establecen en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010) en las taquillas bancarias; sino que son calculados por las propias organizaciones.

**Tabla 2.** Registros Contables

Pregunta	si		no	
	F	%	F	%
4. ¿Se cuenta con un registro contable de los ingresos obtenidos por la empresa?	27	90	3	10
5.- ¿Se mantiene la información disponible en caso de ser solicitada por Ministerio de Ciencia y Tecnología?	27	90	3	10
6. ¿La empresa ha sido auditada por el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación?	15	50	15	50

Fuente: Elaboración propia.

En la Tabla 2, se evidencia al medir si las empresas del sector de industrias lácteas objeto de estudio, que cuentan con un registro contable de los ingresos obtenidos en los períodos establecidos por la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación (2010), el 90% indicó una respuesta afirmativa, indicando en la misma proporción (90%) que se mantiene la información disponible en caso de ser solicitada por Ministerio de Ciencia y Tecnología.

Estos resultados son favorables por cuanto implican el cumplimiento de las disposiciones de la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación (2010), dado que según el artículo 56 están establecidas las potestades de investigación y libertad de prueba, pudiéndose requerir de las personas relacionadas con el procedimiento, documentos o información pertinente

Para el esclarecimiento de los hechos, a través de los registros contables. En concordancia con lo señalado por Catacora (2006), quien expresa que los registros contables contienen la información financiera de la empresa la cual se traslada a los libros contables, el diario y el mayor. En el libro diario se reflejan todas las transacciones realizadas por la empresa, mientras que en el mayor se reflejan las transacciones que afectan a las distintas partidas contables, por ejemplo, caja, bancos, clientes, proveedores, entre otras.

Los hallazgos señalados confirman, los resultados de la investigación de Serrano (2007) quien en su estudio reporta que existe un alto nivel de aceptación en torno a la implementación de un sistema de control contable, tributario y financiero, ya que es considerado un mecanismo para eliminar riesgos en la preparación y control de las obligaciones tributarias, esto a pesar de considerar a estas empresas como altamente eficientes en materia fiscal.

Un aspecto relevante, es que sólo el 50% de las empresas del sector de industrias lácteas ha sido auditado por el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, lo cual implica que este proceso se está llevando a cabo, pero no afecta a la totalidad de las mismas, siendo esencial que para tales momentos se cuente con los registros contables pertinentes.

Por ello, los registros contables de la empresa se realizan en los libros destinados para tales fines. Respecto al concepto de libros de contabilidad, Rivera (2002) sostiene que consisten en documentos donde se registran las transacciones y situaciones con valor monetario sucedidas en los entes económicos y que son el fundamento de los estados financieros, así como los saldos y las operaciones registradas son la fuente para su elaboración. Estos libros deben realizarse de manera formal y secuencial.

De acuerdo con el artículo 14 de La Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010), está regulado el suministro de Información, por lo cual es esencial llevar un registro contable porque los sujetos están en la obligación de suministrar la información que les sea solicitada por la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones. En consecuencia las empresas, deben proporcionar la información que sea solicitada por las autoridades competentes en la materia.

En el criterio de Sáez (2003), los libros contables representan el medio para el cumplimiento de los objetivos de la contabilidad y por ende de las obligaciones relacionadas con ella, como es el caso de la materia tributaria. En ellos se refleja la totalidad de la información de significativa relevancia que afecta a la empresa.

Lo antes mencionado conduce a afirmar, que las empresas pertenecientes al sector de industrias lácteas, están realizando los procedimientos contables de forma ajustada a los requerimientos legales que en esta materia se han dictado, siendo ello beneficioso para la gestión interna, así como para dar cumplimiento a las disposiciones y exigencias que la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010), ha establecido en esta materia.

**Tabla 3.** Declaración y pago

Pregunta	si		si	
	F	%	F	%
7. ¿La empresa declara en forma oportuna al Ministerio de Ciencia y Tecnología los ingresos recibidos por concepto de sus actividades operativas?	23	76.7	7	23.3
8. ¿Realiza la empresa la Declaración definitiva de los Aportes realizados al Ministerio de Ciencia y Tecnología, durante el año?	29	96.7	1	3.3
9. ¿La empresa realiza su declaración de aportes dentro los 3 meses después del cierre del ejercicio económico?	27	90	3	10
10. ¿La empresa para realiza los pagos de los aportes a la Ley de Ciencia Tecnología e Innovación emplea los formularios de declaración y pago debidamente autorizados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología?	29	96.7	1	3.3
11. De ser afirmativa su respuesta, ¿Paga en la taquilla debidamente autorizada por el Ministerio de Ciencia y Tecnología?	28	93.3	2	6.7
12. ¿Utiliza la empresa los medios electrónicos para pagar los aportes establecidos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación?	4	13.3	26	86.7

Fuente Elaboración propia

En la Tabla 3, se evidencia que al medir si las empresas del sector de industrias lácteas declaran en forma oportuna al Ministerio de Ciencia y Tecnología los ingresos recibidos por concepto de sus actividades operativas, el 76.7% acotó una respuesta afirmativa, mientras que el 23.3% señaló una respuesta negativa; indicando que hasta los momentos se están declarando los ingresos brutos en concordancia con la ley que rige la materia; lo cual determina la cuantía del tributo.

Lo señalado confirma los planteamientos de Parra (2008), quien asevera que la declaración incluye el proceso de establecer la cuantía del tributo, implicando un conjunto de obligaciones formales, mientras que el pago implica el acto propiamente dicho de cumplir con las obligaciones materiales del tributo; es decir, su pago para proceder a la extinción de la obligación tributaria.

De igual forma, al evaluar si estas empresas realizan la Declaración definitiva de los Aportes realizados al Ministerio de Ciencia y Tecnología, durante el año, el 96.7% punteó una respuesta afirmativa, mientras que el 3.3% señaló una respuesta negativa. Así mismo, al investigar si realizan su declaración de aportes dentro los 3 meses después del cierre del ejercicio económico, el 90% acotó una respuesta afirmativa, mientras que el 10% señaló una respuesta negativa.

Esto implica, que las empresas del sector de industrias lácteas se encuentran cumpliendo con los procedimientos declaración de los ingresos brutos, lo cual según Morlés (2006) comprende el llenado de las formas tributarias establecidas en las leyes y normativas que determinan la identificación del contribuyente y los conceptos establecidos que derivan la estimación del pago de los tributos objeto de la misma.

Seguidamente, al medir si las empresas del sector de industrias lácteas, para realizar los pagos de los aportes a la Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación, emplean los formularios de declaración y pago debidamente autorizados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el 96.7% indicó una respuesta afirmativa, mientras que el 3.3% señaló una respuesta negativa.

Lo antes mencionado se encuentra en concordancia con las disposiciones del artículo 32 del reglamento de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010), el cual establece que

los obligados a este aporte “deberán emplear los formularios de declaración y pago debidamente autorizados por el Ministerio con competencia en materia de Ciencia y Tecnología, o a través de los procedimientos y medios electrónicos que se establezcan”.

De igual manera, al investigar si estas empresas pagan tales aportes en la taquilla debidamente autorizada por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, Tecnología e Innovación, el 93.3% acotó una respuesta afirmativa, mientras que el 6.7% señaló una respuesta negativa.

Así mismo, se pudo observar que en la actualidad la mayor parte (87%) de las empresas del sector de industrias lácteas no están utilizando los medios electrónicos para pagar los aportes establecidos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010); pese a que mantienen el reporte y la contribución de sus aportes.

5. Lineamientos generales para la optimización de la planificación tributaria en pro del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación en empresas del sector de Industrias Lácteas.

Las empresas del sector de Industrias Lácteas deben contar con un grupo de asesores en materia de aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010), quienes deberán tener en cuenta las disposiciones legales, jurisprudencias, decretos, resoluciones y providencias, en aras de vislumbrar circunstancias que generen ahorro para las empresas, que permitan realizar al contribuyente sus actividades normales, generadoras de lucro sin incurrir en hechos gravados.

Para ello, es importante que los asesores en planificación tributaria participen activamente de foros, conversatorios y charlas que les permitan un amplio manejo de la información, a los fines de incorporar las acciones de planificación, sin incurrir en violaciones de las disposiciones normativas establecidas en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010).

De igual forma, es pertinente configurar un equipo técnico orientado a considerar los aspectos a incluir en la planificación tributaria, tales como la configuración de un calendario de obligaciones, a los fines de asumir las previsiones para evitar el incumplimiento o declaración extemporánea de los aportes establecidos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010).

Esta medida permitirá ampliar la aplicabilidad de los diferentes enfoques, áreas de cubrimiento y elementos de la planeación tributaria que pueden utilizarse eficazmente en las industrias lácteas, para minimizar los efectos financieros de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010).

Para cumplir con este lineamiento es esencial configurar actividades organizacionales y mesas de trabajo entre los gerentes de finanzas y los contadores de las empresas del sector de industrias lácteas, a los fines de documentarse sobre las alternativas de planificación tributaria frente a las disposiciones establecidas por la normativa vigente, así como las condiciones operacionales que rigen las actividades del Observatorio en Ciencia, Tecnología e Innovación, y el Fondo Nacional de Ciencia y Tecnología (FONACIT), órgano receptor de los recursos destinados a ciencia, tecnología e innovación y sus aplicaciones para la coordinación y validación del proceso.

De igual manera, se establece como otro lineamiento, que la gerencia en materia financiera, tributaria y contable configuren una actividad de revisión de los ingresos brutos de las empresas del sector de industrias lácteas, así como se orienten a identificar los incentivos y beneficios tributarios, rebajas y deducciones permitidas por las leyes para este sector empresarial, las cuales sean compatibles con el sistema tributario, a los fines de maximizar los beneficios de la planifica-

ción tributaria como una herramienta a priori o anticipada para prever y reducir el impacto de la carga fiscal en las industrias lácteas.

Otro lineamiento se centra en configurar un sistema de evaluación del impacto de los aportes establecidos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010), de manera anticipada en los proyectos de inversión, con el fin de determinar los potenciales efectos que tendrá para las empresas del sector de industrias lácteas en el caso que sean o no aprobados los mismos, o por el contrario, no se tenga la posibilidad de realizar tales inversiones, a los fines de considerar las medidas idóneas para crear el ahorro a través de la planificación tributaria. Para lograr la concreción de este lineamiento, es esencial diseñar una base de datos en materia financiera, la cual permita realizar las proyecciones necesarias, a los fines de contar con un sistema de sistema de información de inversión y aporte en ciencia, tecnología e innovación, que sirva de soporte para la toma de decisiones en la propuesta de los proyectos de desarrollo que deben hacer las industrias lácteas ante los organismos competentes.

Es igualmente importante realizar intervenciones en materia financiera, considerando las estrategias de planificación tributaria, con el objetivo de optimizar el manejo del flujo de caja de las empresas del sector de industrias lácteas, a los fines de ampliar las posibilidades de declarar y pagar este aporte, de forma tal que la empresa no sea sancionada por los órganos competentes en la materia, así como considerar estrategias que dentro del marco legal, que permitan la obtención de beneficios económicos por el ahorro o diferimiento de impuestos. Esto puede llevarse a cabo a través de la configuración de un fondo de provisiones para el pago de los tributos, en los cuales se cuente con disponibilidad para responder a los deberes establecidos en las leyes, sin comprometer los ingresos brutos en otros proyectos que pueden afectar la liquidez de las empresas del sector de industrias lácteas. Aunado a ello, debe considerarse la importancia del recurso humano como elemento para apoyar el desempeño de las empresas en todos los ámbitos, incluyendo la planificación tributaria, por lo cual es importante configurar un plan de capacitación en materia de ciencia, tecnología, investigación e innovación; a los fines de contar con un recurso humano capaz de identificar áreas de inversión que beneficien el progreso científico y el desarrollo del conocimiento para configurar con ello los planes que deben ser presentados para la consideración del Observatorio en Ciencia, Tecnología e Innovación, y el Fondo Nacional de Ciencia y Tecnología (FONACIT). Con esto, se ampliarían las oportunidades de aprobación de los proyectos propuestos, propiciando el diseño y desarrollo de planes que concentren el interés interinstitucional y den solución a las situaciones en concordancia con el espíritu de la Ley y los nuevos paradigmas en materia de Ciencia, Tecnología e Innovación, para convertir al sector de industrias lácteas en aportantes que sean agentes activos de un sistema en progreso y construcción del conocimiento y avance científico. Es importante que el recurso humano involucrado con las actividades de planificación tributaria y pago de los aportes sean capacitados en el manejo de la declaración de inversión y/aportes, inscripción de los proyectos, por cuanto ello puede derivar en la configuración de un proceso rápido y ampliando las posibilidades de aprovechamiento de oportunidades que conlleven a un ahorro tributario para la entidad.

## CONCLUSIONES

Dentro de los aspectos a considerar en la planificación tributaria para el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010) en empresas del sector de industrias lácteas, se indica en cuanto al diferimiento del impuesto que es el de menor aplicación, siendo posible considerar el costo de oportunidad, para gozar de dispensas establecidas por las leyes tributarias, la toma de decisiones de los accionistas, considerar variaciones en la carga tributaria y la capitalización de la empresa. Un aspecto para a los fines de contar con los recursos para financiar la inversión y la reducción del impuesto,

siendo pertinente que las medidas asumidas estén dentro de las alternativas establecidas en la Ley y no violen las disposiciones en materia de tributación vigente.

En cuanto al análisis del régimen de los aportes establecidos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010) previstos para empresas del sector de industrias lácteas, se obtuvo que este aporte corresponde a las empresas con ingresos mayores a 100.000 Unidades Tributarias, como es el caso del sector de industrias lácteas, las cuales deben destinar el 0.5% de sus ganancias; siendo posible gestionar la petición a los órganos competentes para las diversas actividades a financiar respecto al desarrollo del conocimiento, la tecnología y proyectos de innovación.

Respecto al acceso a los recursos, es permisible para todos los sujetos contemplados en la ley, pero para ello es necesario que éstos realicen la formulación de proyectos, planes, programas y actividades que correspondan con las áreas prioritarias establecidas por la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones.

Para identificar el régimen sancionatorio establecido en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010) por el incumplimiento de la misma en empresas del sector de industrias lácteas, se obtuvo que el seguimiento está a cargo de la Administración Tributaria, especialmente la autoridad tributaria y aduanera, siendo el responsable el Ministerio del Poder Popular para la Ciencia, Tecnología e Innovación, así como el Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT).

En cuanto al sistema de multas, las mismas están comprendidas entre 10 UT y 50.000 UT para quienes violen las disposiciones legales. Se destaca que en cuanto a las sanciones por incumplimiento del aporte, se prevé una multa equivalente al 50% del monto correspondiente a la contribución, pudiendo el FONACIT aumentar o disminuir la sanción en virtud de las circunstancias agravantes o atenuantes. En cuanto a los Recursos provenientes de multas e intereses, forman parte del patrimonio del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT).

Dentro del cumplimiento de los deberes que llevan a cabo las empresas del sector de las industrias lácteas con las obligaciones tributarias implícitas en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010), se evidenció que estas empresas superan anualmente los Ingresos Brutos en 100.000 UT, se llevan los libros que reflejen los ingresos brutos establecidos y se estiman los ingresos brutos para realizar los aportes.

Con respecto a los registros contables, las empresas del sector de industrias lácteas cuentan con un registro contable de los ingresos obtenidos en los períodos establecidos por la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010), y se mantiene la información disponible en caso de ser solicitada por Ministerio de Ciencia y Tecnología; y solo la mitad de las empresas ha sido auditada por el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación.

En torno a la declaración y pago, estas empresas declaran en forma oportuna al Ministerio de Ciencia y Tecnología los ingresos recibidos por concepto de sus actividades operativas, realizan la declaración definitiva de los aportes realizados al Ministerio de Ciencia y Tecnología, durante el año, y los pagos de los aportes, los cuales realizan en la taquilla debidamente autorizada por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, Tecnología e Innovación, no siendo utilizado por la mayoría los medios electrónicos.

Para la optimización de la planificación tributaria en pro del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación en empresas del sector de industrias lácteas, se indicó la necesidad de contar con un grupo de asesores en



materia de los aportes establecidos en la ley en aras de vislumbrar circunstancias que generen ahorro para las empresas.

De igual forma, es pertinente configurar un equipo técnico orientado a considerar los aspectos a incluir en la planificación tributaria, tales como la configuración de un calendario de obligaciones, a los fines de asumir las previsiones para evitar el incumplimiento o declaración extemporánea. También documentarse sobre las alternativas de planificación tributaria frente a las disposiciones establecidas por la normativa vigente, identificar los incentivos y beneficios tributarios, rebajas y deducciones permitidas por las leyes para este sector empresarial, las cuales sean compatibles con el sistema tributario, a los fines de maximizar los beneficios de la planificación tributaria.

Otro lineamiento se centró en configurar un sistema de evaluación del impacto de los aportes establecidos en la Ley analizada, de manera anticipada en los proyectos de inversión, con el fin de determinar los potenciales efectos que tendrá para las empresas del sector de industrias lácteas en el caso que sean o no aprobados los mismos, optimizar el manejo del flujo de caja para declarar y pagar este aporte oportunamente y capacitar al recurso humano en materia de ciencia, tecnología, investigación e innovación, así como en las actividades de planificación tributaria y pago de los aportes para ampliar las posibilidades de aprovechamiento de oportunidades que conlleven a un ahorro tributario para la entidad.

## REFERENCIAS

- Acevedo C. (2005). Presupuesto de una Planificación Fiscal. Revista de Derecho Tributario. Editorial Legislación Económica Venezolana. Caracas.
- Arespacochaga, J. (2002). Planificación fiscal internacional. Madrid: Editorial Marcial Pons.
- Bobbio, N. (2002). Derecho tributario Constitucional. México: Editorial Porrúa.
- Catacora, F (2006). Sistemas y procedimientos contables. México. Editorial McGraw Hill
- Couture, E. (2005). Fundamentos de Derecho Procesal Civil. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Cuervo, A., & Rivero, P. (2006). El análisis económico-financiero de la empresa. Revista Española de Financiación y Contabilidad, N° 49, p.15-33.
- Delgado, C. (2010). Principios de Derecho Tributario Sancionador. Madrid: Intercolex.
- Domínguez, F., & López J. (2002). Principios de planificación fiscal. Madrid: Editorial de Economía Española.
- Fondo Nacional para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, FONACIT (2005). Informe anual
- Galarraga A. (2002). Fundamentos de la Planificación Tributaria. Caracas: Editorial HP. Color.
- Gimeno, V. (2004). Derecho Procesal Penal. Madrid: Editorial Colex.
- Gómez, M. (2002). La Inactividad de la Administración. Madrid: Editorial Intercdex
- Morlés, A. (2006). Curso de Derecho Mercantil. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Moya, E. (2006). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Caracas: Mobil Libros.
- Parra, A. (2008). Planeación Tributaria para la Organización. Editorial LEGIS Bogotá, Colombia
- Queralta, P. (2006). Derecho Tributario. Madrid: Editorial Aranzadi.
- Rivera, J. (2002). Contabilidad financiera. Madrid: Ediciones Trivium
- Rosembuj, J. (2002). El fraude de la Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid.
- Sáez, A. (2003). Contabilidad General. México: Editorial McGrawHill.
- Sánchez, I. (2008). Usando Ciencia, Tecnología e Innovación para el Desarrollo Sostenible. Instituto Venezolano de Investigaciones Científicas, IVIC - Venezuela Vessuri, Hebe - Instituto Venezolano de Investigaciones Científicas, IVIC - Venezuela
- Villegas, J (2008). Propuesta de Desarrollo Agroalimentario Sector Lácteo. Publicado por CAVIDEA. Caracas.

Fuentes Legales

- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001) Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Nº 37.305 de fecha 17/10/2001. Caracas. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2010). Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 39.575 del 16 de Diciembre de 2010.)
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2006). Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 38.544 del 17 de octubre de 2006.)
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2007). Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta. (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 36.628 del 16 de Febrero de 2007.)
- Publicaciones Periódicas
- Cámara Venezolana de la Industria de Alimentos (CAVIDEA, 2010). CAVIDEA Proyecta caída en la Producción de Diez Rubros. Informe de Tendencia en la Producción de Alimentos. Caracas: Editado por CAVIDEA
- Tesis consultadas
- Romero, G., & Batista, J. (2009). Ciencia para la comunidad en el contexto oficial venezolano y el modelo europeo de las tiendas de ciencia. Ponencia. Jornadas de Ciencia, Tecnología e Innovación. Maracaibo: Universidad del Zulia.
- Serrano, J. (2007). Implementación de un Sistema de Control Contable, Tributario y Financiero para obtener la certificación IATA en la empresa turística Marcy S.A. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Venezuela.
- Fuentes electrónicas
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, FCCPV (1983), declaración de principios sobre la contabilidad para el impuesto sobre la renta (DPC 3). Recuperado de <http://www.fccpv.org>, en Noviembre 20 de 2013.
- Villalba, M. (2010). Reforma a Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación popularizará la investigación Comisión de Ciencia, Tecnología y Comunicación Social de la Asamblea Nacional, Recuperado de <http://informe21.com/diputado-manuel-villalba/villalba-reforma-ley-organica-ciencia-tecnologia-e-innovacion-popularizara>. en Abril 11 2011.

# NORMAS DE PUBLICACIÓN DE ARTÍCULOS

1. La revista *Civilizar* de la Escuela de Empresa y de la Escuela de Economía de la Universidad Sergio Arboleda, convoca a docentes, investigadores y profesionales a participar con sus artículos, resultados de sus investigaciones y prácticas docentes en temas económicos, administrativos, contables y financieros.
2. La revista *Civilizar* – Escuela de Empresa y Escuela de Economía, es una publicación semestral de estas escuelas de la Universidad Sergio Arboleda. Su principal objetivo es divulgar los resultados o avances de los proyectos de investigación con la participación de investigadores y grupos de investigación a nivel local, regional, nacional e internacional.
3. La Revista es arbitrada con miras a la indexación, por lo cual cada contribución será evaluada por pares externos “ciegos”, que trabajan independientemente el uno del otro, y cuyo dictamen se dará a conocer al autor del manuscrito. Corresponde al Editor de la Revista establecer, si es del caso, que las recomendaciones de los pares han sido tenidas en cuenta por el autor.
4. Para efectos de indexación de la publicación, se reciben las siguientes clases de documentos:
  - a\_ Artículo avance parcial o resultado final de proyecto de investigación;
  - b\_ Artículo de reflexión. Se trata de un documento que presenta resultados de investigación desde una perspectiva analítica, interpretativa o crítica del autor sobre un tema específico, y,
  - c\_ Estado de arte o artículo de revisión, definido por Colciencias como aquel escrito que sistematiza y analiza los resultados de investigaciones, publicadas o no, sobre un campo del conocimiento.
5. Los artículos enviados a la revista deben ser inéditos; no pueden exceder 35 páginas tamaño carta, doble espacio con margen de 3 cm, letra times 12 y ceñidos a las normas de American Psychological Association (APA).
6. La recepción del artículo se efectuará en la Secretaría de la Escuela de Negocios (Bogotá, D.C., Calle 74 No. 14 – 14, Bloque F, piso 6), impreso por triplicado y en formato electrónico (Word versión 6.0 en adelante) o enviado a una de las siguientes direcciones: [pascual.amezquita@usa.edu.coluis.madrid@usa.edu.co](mailto:pascual.amezquita@usa.edu.coluis.madrid@usa.edu.co).  
En los ocho días siguientes a su recepción se acusará recibo del artículo y un plazo máximo de dos meses se informará al autor sobre la publicación.  
Recibida la contribución, el Comité Editorial decidirá si lo envía a la evaluación por los pares. La publicación dependerá de la aprobación del Comité Editorial, al igual que el concepto de pares evaluadores externos.  
El retiro de un manuscrito por su autor se solicitará luego de la respuesta escrita del Editor.
7. Aspectos formales y estructura del artículo. El documento podrá ser escrito en español, inglés o francés, y deberá contener:
  - a\_ Página del artículo que incluya: título del trabajo correspondiente a la idea principal del artículo; nombre del autor (es) y la institución en la cual se llevo a cabo el trabajo.
  - b\_ Se deberá indicar el nombre del proyecto de investigación del cual proviene el escrito y la entidad que lo financia.
  - c\_ Resumen que no exceda las 120 palabras pero que abarque el contenido del artículo, y su correspondiente traducción en inglés (*abstract*) y al español si fuere del caso. Al final del resumen, deben ir las palabras clave, que no superen el número seis, y que den una idea de los temas fundamentales que se encuentran en el artículo. Estas palabras deben ir ordenadas de mayor a menor generalidad.

- d\_ En cuanto sea pertinente, deberá utilizarse además la notación JEL.
- e\_ El cuerpo del artículo, deberá contener:
- Introducción: visión general del tema tratado y de los resultados obtenidos.
  - Problema de investigación y método: Planteamiento del problema de investigación y síntesis del enfoque metodológico; clase o tipo de investigación; procesos; técnicas y estrategias utilizadas para la recolección y análisis de la información.
  - Contenido: Presentación de los resultados de la investigación.
  - Conclusiones.
  - Referencias.
- f\_ Los gráficos y tablas se insertan en el texto con su debida numeración, según orden de presentación y con su correspondiente título. Los gráficos deben ir en escalas de grises, nunca en colores.
- g\_ Los artículos deben contar con abundantes referencias. Los artículos de revisión o estado de arte, según exigencias de Publindex-Colciencias-, deberán contener un mínimo de cincuenta referencias bibliográficas.
8. Referencias:
- a\_ Al final del artículo se incluirá un listado ordenado alfabéticamente, siguiendo normas internacionales de *American Psychological Association* (APA).
- b\_ Citas de referencia en el texto: el método de citar por autor (apellido), fecha (de publicación) permite al lector encontrarlas en la lista al final del artículo. Cuando el apellido forma parte de la narrativa, se incluye solamente el año de publicación del artículo entre paréntesis.
- c\_ Cuando el apellido y fecha forman parte de la narrativa se omiten los paréntesis.
- En el caso de múltiples autores, se deben citar, la primera vez que ocurra. Con posterioridad sólo se citará el primero añadiendo et al. y el año de la publicación. Si son solo dos autores se citarán ambos cada vez que ocurra.
- Si el número de autores es mayor de cinco, se cita sólo el primero y se añade et al. y el año de publicación.
- En el caso de citas múltiples se sigue la regla general pero separando las diversas citas con punto y coma.
- d\_ En el listado final, se debe tener cuidado de observar las formalidades del sistema APA. Consultar <http://www.apastyle.org>
9. No se devolverán los originales, ni se considerarán para la publicación los artículos que no cumplan con las normas precedentes.
10. El Comité Editorial de la Revista se reserva el derecho de introducir modificaciones formales necesarias para adaptar el texto a las normas de publicación.
11. Una vez publicado, se entiende que el autor ha concedido una licencia de uso a la Universidad Sergio Arboleda sobre los derechos patrimoniales de autor sobre su manuscrito. Por tanto, es potestativo del Editor permitir la reproducción del artículo.

*Pascual Amézquita Zárate*  
 Director Revista  
 pascual.amezquita@usa.edu.co

*Luis Ángel Madrid Berroteran*  
 Editor Revista  
 luis.madrid@usa.edu.co

Revista de Empresa y Economía

# civilizar



UNIVERSIDAD  
SERGIO ARBOLEDA

## CONVOCATORIA ABIERTA PARA LA PUBLICACIÓN DE ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

Noveno número de la Revista Civilizar

Fecha de apertura de la convocatoria: **17 de marzo de 2014**

Fecha de cierre de la convocatoria: **16 de mayo de 2014**

Dirigido a investigadores nacionales y extranjeros, docentes investigadores y miembros de la comunidad académica, grupos y centros de investigación.

### Contenido de la revista

Cada edición de la Revista contendrá u máximo de ocho artículos y podrá incluir una sección de crítica de libro recientemente publicados en las disciplinas de su competencia.

### Modalidades de publicación

- Avance de investigaciones
- Resultado final de una investigación
- Artículo corto
- Artículo de reflexión, bien verse sobre investigaciones o no
- Reporte de caso
- Ponencia presentada en algún evento, indicado lugar, institución y fecha del mismo
- Revisión del estado del arte en alguna de las materias arriba referidas
- Reseña bibliográfica o crítica de libros o publicaciones
- Traducciones
- Cartas al editor

### Normas básicas

El artículo debe ser de preferencia inédito; sin embargo, excepcionalmente se aceptarán artículos ya publicados en otros medios, cuando el Comité Editorial así lo estime, atendiendo la relevancia de los mismos. Se asume que el autor, al enviar su manuscrito a consideración de la Revista, tiene la libre disposición de los derechos patrimoniales de autores obre el mismo.

No se publicarán artículos que promuevan algún tipo de discriminación social, étnica, racial, sexual, política o religiosa u ofendan la reputación de personas vivas o muertas. La Revista no se hace responsable de las opiniones de los autores o lectores ni de la violación que estos come-

tan de la legislación nacional o internacional y de manera particular, las normas de derecho de autor.

#### Contenido del manuscrito

- Título
- Datos del autor o autores, nombre completo, vinculación académica y profesional, cargo que desempeña, teléfono y correo electrónico.
- Se reciben artículos en español y en inglés.
- Resumen en español e inglés de 150 palabras máximo.
- Palabras claves, de tres a ocho.
- Clasificación JEL.
- Introducción, desarrollo y conclusiones.
- Los manuscritos tendrán un mínimo de 3.000 palabras y un máximo de 7.500 palabras.  
El formato será en tamaño carta, doble espacio con margen de 3 cm., letra Arial 12 Gráficas, cuadros o tablas insertados.
- Es obligatorio el uso de citas y referencias bibliográficas, de preferencia las normas APA.  
Las listas de referencias bibliográficas deben corresponder a fuentes utilizadas en el texto del artículo.
- Aparte, deberán presentarse las gráficas, cuadros o tablas en formato Excel señalando su ubicación.

#### Recepción, evaluación y publicación

- El manuscrito se recibirá en formato digital o físico (papel). La recepción no obliga a la publicación sino a su evaluación a efecto de decidir la conveniencia de la publicación en la Revista.
- El Comité Editorial examinará el manuscrito remitido, a fin de determinar su pertinencia y cumplimiento de condiciones mínimas. Por consenso puede desechar alguna colaboración, caso en el cual el Editor informará al autor.

- El Comité Editorial enviará el manuscrito a dos pares evaluadores (de manera anónima; ni el autor ni los pares serán identificados) quienes deben diligenciar un informe de evaluación en un plazo máximo de un mes.
- El Comité Editorial decidirá de acuerdo con las evaluaciones si se publica el manuscrito, si se devuelve al autor para que haga correcciones o si se devuelve definitivamente al autor. Dentro de los ocho días posteriores a la recepción de la evaluación deberá informarse al autor la decisión adoptada.
- En caso de que se admita con correcciones posteriores, el autor tendrá dos semanas para hacerlas. Recibida la nueva versión, el Comité Editorial verificará en una semana el cumplimiento de las recomendaciones para decidir finalmente su publicación.
- En ese evento, se enviará al impresor, quien tendrá derecho a introducir modificaciones formales en diseño, ortografía y estilo necesarios para adaptar el texto a las normas de publicación.
- Las cartas de los lectores en que se debata un artículo deberán tener la justificación bibliográfica pertinente, una extensión máxima de tres páginas y en caso necesario al publicarla se incluirá el resumen del artículo sobre el cual versa la carta.

#### Derecho de autor

El autor otorga una licencia de uso a la Universidad Sergio Arboleda sobre los derechos patrimoniales de autor que recaigan sobre el manuscrito remitido para revisión y eventual publicación. Por tanto, la Universidad Sergio Arboleda tendrá sobre el manuscrito remitido la licencia sobre los derechos de reproducción, comunicación pública, distribución pública, traducción, adaptación, arreglo u otra transformación.

#### Información adicional

Para mayor información puede consultar a Pascual Raimundo Amezcua (Director) o a Luis Ángel Madrid (Editor), por medio de los correos [pascual.amezcua@usa.edu.co](mailto:pascual.amezcua@usa.edu.co) y [luis.madrid@usa.edu.co](mailto:luis.madrid@usa.edu.co) o en los teléfonos: 325 75 00 ext. 2852.