

Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas

volumen 5, número 10 noviembre 2010



CONTENIDO

EDITORIAL	3
ACTUALIDAD CONTABLE	
Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros de las empresas peruanas Oscar Alfredo Díaz Becerra	5
COSTOS	
Un caso de aplicación del sistema ABC en una empresa peruana: Frenosa Sergio Luis Cherres Juárez	29
TRIBUTACIÓN	
Diseño de un sistema contable que permite optimizar legalmente la declaración del IVA en Ecuador José Díaz Montenegro	4 4
La inequidad en la distribución de la carga tributaria: Perú 1950-1980 Héctor Omar Noejovich Chernoff	56
ADMINISTRACIÓN	
Algoritmo aplicado en el diálogo con los grupos de interés: un estudio de caso en una empresa del sector de turismo Anna María Gil Lafuente y Luciano Barcellos Paula	76
Fomento y desarrollo regional. Implementación de las Agencias Regionales de Desarrollo Productivo. El caso de la región del Maule, Chile Enrique Yamil Alul González	86
Colaboradores	97
Instrucciones a los autores	99

Culminamos el presente año presentando el décimo número de la revista *Contabilidad y Negocios*, satisfechos de haber cumplido con los objetivos que fijamos cinco años atrás cuando tomamos la decisión de llevar a cabo este proyecto, enmarcado dentro las funciones que debemos desarrollar en nuestro quehacer académico y fundamentalmente, dentro de los objetivos estratégicos de la Pontificia Universidad Católica del Perú, la misma que se distingue por la calidad de las investigaciones y publicaciones de sus docentes.

Lograr el cumplimiento de la publicación oportuna de cada número ha sido posible gracias a la acogida de docentes e investigadores, tanto de nuestra casa de estudios como de universidades extranjeras, quienes han encontrado en esta publicación un espacio importante para divulgar su producción académica y ponerla a disposición de docentes, investigadores, estudiantes y profesionales de las áreas involucradas.

En estos cinco años —que incluyen el presente número— hemos publicado sesenta y tres artículos agrupados en trece áreas¹. Diecisiete de estos (27%

del total) han sido escritos por autores extranjeros provenientes de once países². Esperamos acrecentar en el futuro estas dos características, amplia cobertura de temas y presencia creciente de autores extranjeros, de manera que la revista refleje los temas y las preocupaciones académicas de una vasta comunidad de investigación que va más allá de nuestra frontera.

En este segundo número del quinto volumen, los artículos seleccionados se han integrado en cuatro secciones: Actualidad Contable, Costos, Tributación y Administración.

La sección Actualidad Contable presenta un ensayo, en el cual el autor realiza una investigación de diseño exploratorio, con el objetivo principal de lograr un acercamiento sobre el cumplimiento de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en la preparación y presentación de estados financieros de las empresas peruanas que no se encuentran bajo la supervisión de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV).

¹ Las áreas son las siguientes: Actualidad contable, Administración, Auditoría, Banca y finanzas, Contabilidad de gestión, Contabilidad gubernamental, Costos, Economía, Emprendimiento, Estrategia empresarial, Evaluación de Proyectos, Formación profesional y Tributación.

² Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, España, Estados Unidos de Norteamérica, México, Venezuela y Uruguay.

En la segunda sección, Costos, se incluye un estudio de caso en el que se desarrolla un modelo de costeo basado en actividades, partiendo del costeo de una línea de producto fabricada por una empresa que desarrolla actividades en el sector industrial.

La tercera sección, Tributación, contiene dos artículos. En el primero, el autor pretende demostrar que la implementación de un sistema contable puede contribuir para que los contribuyentes del Ecuador, logren optimizar su declaración del Impuesto al valor Agregado (IVA), cumpliendo correctamente con las normas legales correspondientes. El segundo artículo examina, en el período 1950-1980, la distribución de la carga tributaria en el Perú, y encuentra que existe una fuerte dependencia de impuestos indirectos y una orientación a determinados sectores. Estos hallazgos, según el autor, sugieren la presencia de una inequidad en dicha distribución.

Por último, la sección final, Administración, reúne dos artículos. El primero analiza, a partir de un estudio de caso en el sector turismo, las expectativas de los grupos de interés con respecto al cumplimiento de exigencias de sostenibilidad empresarial utilizando el «método de los expertones». Esta metodología facilita los procesos de agregación y unificación de opiniones contradictorias o expectativas divergentes entre los grupos de interés.

El segundo artículo examina el impacto de la Agencia Regional de Desarrollo Productivo de Maule—Chile sobre el fomento productivo y la innovación de la región, así como en la implementación de los denominados planes de mejoramiento de la competitividad (PMC).

Al igual que los números precedentes, esperamos que esta nueva publicación sea un aporte importante y de actualidad para nuestros lectores, siga contribuyendo con el desarrollo de las ciencias administrativas y se posicione cada vez más como el primer espacio de rigor y calidad académica de este tipo de publicaciones a nivel nacional.

Finalmente, reiteramos nuestro agradecimiento a los autores de los artículos, a los árbitros que han colaborado en las evaluaciones de los artículos propuestos y a los miembros del cuerpo editorial de la revista, sin cuya participación no sería posible presentar esta nueva edición.

Oscar Alfredo Díaz Becerra

Director

Carlos Emilio Díaz Villavicencio *Editor*

ACTUALIDAD CONTABLE

Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros de las empresas peruanas*

Current Status of Implementation of IFRS in the Preparation of Financial Statements of Peruvian Companies

Oscar Alfredo Díaz Becerra

Pontificia Universidad Católica del Perú Departamento Académico de Ciencias Administrativas

Resumen

Para que los inversionistas y otros usuarios de la información financiera puedan actuar con total transparencia y confiabilidad se requiere, entre otros aspectos, que esta sea preparada en función a un marco normativo que se fundamente en estándares internacionales que a su vez se adapten a los nuevos requerimientos de la economía mundial.

El alto nivel de globalización de la economía mundial ha llevado a que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se conviertan en los estándares internacionales de mayor aplicación en todo el mundo y, en el caso de Perú, estas normas se han adoptado para su aplicación obligatoria en la preparación de los estados financieros de las empresas constituidas bajo el amparo de la Ley General de Sociedades.

Es así que esta investigación, al tener un diseño exploratorio, se plantea como objetivo principal un acercamiento inicial sobre el cumplimiento de la aplicación de las NIIF en la preparación y presentación de estados financieros de las empresas peruanas que no se encuentran bajo la supervisión de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV). Con este fin, se presenta primero una revisión general del marco teórico de la información financiera y en segundo lugar, un análisis sobre el Marco Normativo Contable Peruano relacionado con la preparación y presentación de estados financieros.

En la tercera parte de este trabajo se expone y describe los aspectos metodológicos utilizados en el desarrollo de la investigación, para la cual se ha elaborado una encuesta que incluye dieciocho preguntas cerradas y dos abiertas, estructuradas en función al objetivo principal y específicos de la investigación. La encuesta ha sido distribuida entre una muestra de empresas seleccionadas del universo definido en la investigación. Los resultados obtenidos son expuestos en la cuarta sección del artículo, denominada resultados de la investigación y en la que se analiza las respuestas proporcionadas a cada una de las preguntas de la encuesta.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se llega, resaltando entre las principales una alta incidencia de aspectos fiscales y legales al momento de la preparación de los estados financieros en estas empresas, antes que una aplicación integral de las NIIF, de acuerdo a lo que han dispuesto la profesión contable y las normas legales correspondientes en su momento.

Palabras clave: NIIF, estados financieros, normas contables, información financiera

^{*} El presente artículo deriva de la ponencia presentada en el VI Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad, España, junio 2010.

Abstract

For investors and other users of financial information to be able to act with full transparency and reliability it is necessary, among other things, that it be prepared according to a regulatory framework that is based on international standards that in turn adapt to new requirements of the global economy.

The high level of globalization of the world economy has led the International Financial Reporting Standards (IFRS) to become the highest international standards applicable throughout the world and in the case of Peru, these standards have been made mandatory in preparing the financial statements of companies incorporated under the scope of the General Corporate Law.

Thus, the main purpose of this research, having an exploratory design, is to have an initial approach on the compliance with the , implementation of IFRS in the preparation and presentation of financial statements of Peruvian companies that are not under the supervision of the National Supervisory Commission for Companies and Securities (CONASEV). To this end, first it presents a general review of the theoretical framework of financial reporting and secondly, an analysis of the Peruvian Setting Accounting Standards related to the preparation and presentation of financial statements.

The third part of this work presents and describes the methodological aspects used in the development of this research, for which it has developed a survey that includes eighteen closed questions and two open ended questions, structured according to our main and specific objectives of this research. The survey was distributed to a sample of companies selected from the universe defined in the research. The results are set out in the fourth section of the article, entitled, research results and which analyzes the responses to each of the survey questions.

Finally, we present the conclusions and recommendations that can be reached, highlighting among the main ones, a high incidence of tax and legal aspects when preparing financial statements in these companies, rather than a full implementation of IFRS, according to what has been provided by the accounting profession and the corresponding legal norms.

Keywords: IFRS, financial statements, accounting standards, financial reporting

Introducción

El alto grado de globalización que han alcanzado los mercados financieros, incluido el peruano, nos obliga a contar con un marco normativo contable que esté de acuerdo con estándares internacionales, que tenga plena vigencia, sea estable en el tiempo y que a su vez se adapte a los nuevos requerimientos de la economía mundial de tal forma que los inversionistas y cualquier usuario que requiera la información financiera, puedan actuar con total transparencia y confiabilidad.

En las últimas décadas, mediante diversos pronunciamientos del gremio profesional contable, así como por algunas normas legales, se estableció en el Perú

la obligatoriedad de preparar y presentar los estados financieros de las empresas del sector privado en base al modelo de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), hoy Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), oficializadas en el país. Por ello, en este trabajo de investigación exploratoria, se realiza un estudio sobre el estado actual de los procedimientos y normas utilizados en la preparación y presentación de los estados financieros individuales por las empresas peruanas en el Perú, que no se encuentran bajo la supervisión de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV), con el objetivo principal de evaluar el cumplimiento de la aplicación de las NIIF en dicha presentación.

Es así que la investigación ha sido dividida en cuatro capítulos. En el primero se realiza una exposición del marco teórico de la información financiera, mientras que en el segundo se efectúa un análisis sobre el marco normativo contable peruano, para luego, en el tercer capítulo, describir los objetivos y metodología del trabajo. En el capítulo cuarto se exponen los resultados y análisis de la investigación dentro del marco del estado actual de la presentación de estados financieros en el Perú. Finalmente se realiza la presentación de las conclusiones y recomendaciones que han surgido de este trabajo.

Antecedentes

Entre los años 2003 y 2004, el Banco Mundial y un equipo de especialistas y consultores realizaron un estudio sobre el cumplimiento de normas en Perú, denominado *Informe sobre cumplimiento de Normas y Códigos* (ROSC). Como producto de la revisión de una muestra de veinte estados financieros, se llegó a determinar que las empresas peruanas no cumplían plenamente con la aplicación de las NIIF, y que era necesaria una mayor capacitación para aplicar las normas.¹

En la *Guía Rápida* de las NIIF, editada en el año 2008 por la sociedad de auditoría Pricewaterhouse, se menciona que en el Perú existen determinadas prácticas que impiden afirmar que las NIIF son aplicadas íntegramente.² Es importante mencionar que en la práctica contable de nuestro país se encuentran varios indicios que muestran que cuando se prepara la

información financiera se prioriza la norma tributaria a la norma contable (Díaz 2005: 32).

Estas son algunas evidencias, entre otras tantas, que motivan esta investigación, de tal forma que se pueda analizar el nivel en que están siendo aplicadas las NIIF en las empresas peruanas, tal como lo establecen las normas legales vigentes.

1. Marco teórico de la información financiera

La contabilidad es considerada como una fuente importante de información, no solo para las organizaciones que la generan y hacen uso de ella, sino también para una diversidad de usuarios externos o grupos de interés que la utilizan para tomar decisiones relevantes.

Para contextualizar este proceso de generación de información es necesario revisar brevemente algunos conceptos básicos como el proceso contable, los estados financieros y finalmente el proceso de armonización y las NIIF.

1.1. El proceso contable

La contabilidad constituye el medio por el cual medimos y presentamos el resultado de una actividad económica, y que en muchos casos se denomina «lenguaje de los negocios», debido a que es muy usada en la descripción de todo tipo de actividades del ámbito empresarial sin distinguir el tipo de organización mediante la cual se ha constituido dicha organización.

¹ El Informe sobre cumplimiento de Normas y Códigos (Reports on the observance of standards and codes ROSC) incluyó una revisión de estados financieros de propósito general al 31 de diciembre de 2002, correspondiente a entidades peruanas de interés público. Este informe, denominado en Perú ROSC Contabilidad y Auditoría, fue autorizado por el Gobierno para su publicación el 4 de enero de 2006.

² La Guía Rápida 2008. Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS o NIIF) es editada en Perú por PricewaterhouseCoopers S.Civil de R.L.

El proceso contable y la contabilidad son considerados como un método de registro, así como un sistema de información y de control del fenómeno económico y financiero que tiene lugar en el proceso circulatorio y de creación de valores que constituye el soporte para la toma de decisiones en la unidad económica (Sánchez 2005).

La contabilidad es concebida como una disciplina descriptiva y analítica, que llega a identificar hechos y transacciones relacionados a una actividad económica, para que, luego de clasificarlos y registrarlos, se presente en informes que permitan describir la situación financiera y los resultados de las operaciones de una entidad económica específica (Kieso y Weygandt 2008).

Toda la información generada en el proceso contable debe ser útil tanto a quienes ven la empresa desde dentro como a aquellos otros cuyo interés por la misma se ejercita desde fuera de ella por motivos diversos (Cañibano 1997: 45). Es importante entender que esta utilidad radica en la calidad del proceso y en los principios y normas que se empleen para obtener el producto final, que son los estados financieros de cada organización.

1.2. Los estados financieros

El producto final y principal, luego de procesar las transacciones económicas de una empresa, son los estados financieros y sus notas, además de otro tipo de reportes administrativos o financieros relevantes de vital importancia en el proceso de toma de decisiones empresariales ya que proporcionan información que no está contenida en estos estados.

Es así que en 1936 la Asociación Americana de Contabilidad (American Accounting Association) define los estados financieros como «la expresión, en términos

financieros, de la utilización de los recursos económicos de la empresa y los cambios resultantes en ellos y en la posición en los mismos de los intereses de acreedores e inversores» (Tua 1988: 14).

La información contenida en los estados financieros de las empresas proviene directamente de su sistema contable, el mismo que suministra información relevante y detallada sobre la situación financiera y los resultados de la misma, para ser utilizada por diversos usuarios. Esta es una definición compartida por varios autores y en la que se evidencia la importancia de los estados financieros en la toma de decisiones (Alva 2005, Fierro 2003, Horngren 2000, Meigs, Meigs y Bettner 1998).

Los estados financieros y sus notas, deben ser preparados con total transparencia, tomando como base los principios contables, así como otros dispositivos legales vigentes en cada país, de tal forma que sean útiles para todos los usuarios. Pero si estos principios contables no están establecidos de acuerdo a estándares internacionales, poco o nada contribuirán a brindar información realmente útil para los usuarios.

Estos aspectos nos llevan a resaltar la importancia de que las empresas actúen con transparencia al preparar los estados financieros para ser entregados a los accionistas así como a los usuarios en general, de tal forma que se muestre la imagen fiel de la empresa y que la información cuente con atributos de suficiencia, veracidad y oportunidad, para contribuir en el proceso de toma de decisiones empresariales.

1.3. El proceso de armonización y las NIIF

La evolución e integración de la economía mundial en las últimas décadas, se han presentado como impulsoras y aceleradoras de la búsqueda de un lenguaje común para la preparación de la información financiera y es un tema abordado por varios autores. Así encontramos, por ejemplo, que «en la medida que exista una actividad mercantil internacional y comercio e inversión traspasen los límites nacionales, puede decirse que aparece un usuario internacional de la contabilidad, que requiere prácticas similares para llevar a cabo las funciones decisorias a las que sirven los estados financieros» (Tua 1983: 1030).

Esta situación se ha visto reflejada en un proceso de armonización contable al que cada día se adhieren más países, mediante el cual se ha pasado de una aplicación de principios contables locales a la aplicación de normas contables bajo estándares internacionales. Es un hecho que la armonización de las prácticas de contabilidad es la meta final de los esfuerzos de armonización a nivel internacional (Doupnik y Perera 2007: 75), lo que ha llevado a la adopción o adaptación generalizada del modelo conocido como NIIF, las cuales son emitidas y difundidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Board–IASB).

Este organismo nace en el año 1973 como Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Comitte–IASC) y en el año 2001 se transforma y convierte en lo que es actualmente el IASB para afrontar la difícil labor de recomendar la adopción de estas normas a nivel mundial (Vílchez 2008: 6-10).

El modelo de las NIIF ha sido adoptado de manera significativa a nivel mundial: la Comunidad Europea inició el proceso de adopción obligatoria para las empresas emisoras que cotizan en bolsa a partir del año 2005; a su vez, en la década presente, varios países de Latinoamérica y el Caribe iniciaron acciones para realizar procesos de adopción o adaptación de las NIIF. Por otro lado, Estados Unidos de Norteamérica ha comenzado un proceso de convergencia que permita disminuir las diferencias que se originan de la aplicación de sus propios principios contables (USGAAP por sus siglas en inglés) con las NIIF.³

2. Marco normativo contable peruano

Entre los principales aspectos relevantes para esta investigación que deben ser analizados en el Marco Normativo Contable peruano se incluyen los relacionados con el Sistema Nacional de Contabilidad, los Libros Contables, el Plan de Cuentas y las normas para la presentación de estados financieros y su relación con las NIIF.

2.1. Sistema Nacional de Contabilidad

El actual Sistema Nacional de Contabilidad (SNC) fue creado por la ley 24680 del 3 de junio de 1987, la misma que fue modificada por la actual ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, promulgada el 10 de abril de 2006. Uno de sus objetivos es crear un marco legal con normas y procedimientos que permitan la armonización de la información contable, tanto de las entidades públicas como privadas.

El SNC está conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública que es el órgano rector del sistema, por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), por las oficinas de contabilidad para las personas jurídicas de derecho público y de las entidades del

³ En septiembre del 2002 se celebró un acuerdo entre el IASB y el FASB (Financial Accounting Standards Board) conocido como «El acuerdo de Norwalk» mediante el cual ambos organismos se comprometen a seguir un programa de convergencia con el objetivo de disminuir las diferencias entre las normas de ambos organismos.

sector público, y por las oficinas de contabilidad para las personas naturales o jurídicas del sector privado.

El CNC es el órgano encargado de fijar las normas contables del sector privado, es por ello que la ley le confiere las siguientes atribuciones:⁴

- Estudiar, analizar y opinar sobre las propuestas de normas relativas a la contabilidad de los sectores públicos y privados
- Emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado
- Absolver consultas en materia de su competencia
- Asimismo es importante indicar que el CNC está integrado por un representante de las siguientes entidades:
- Banco Central de Reserva del Perú (BCRP)
- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV)
- Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS)
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT)
- Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI)
- Dirección Nacional de Contabilidad Pública (DNCP)
- Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú

- Facultades de Ciencias Contables de las universidades del país a propuesta de la Asamblea Nacional de Rectores
- Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas

2.2. Los libros contables

La legislación peruana contempla aspectos generales sobre los libros contables. Es así que en la sección III del libro primero del «Código de Comercio», denominada «De los Libros y de la Contabilidad del Comercio», vigente desde el año 1902, se limita a establecer aspectos referentes a la clasificación de los libros de contabilidad, tanto obligatorios como facultativos, que deben llevarse para efectos de registrar las operaciones comerciales. Asimismo, se establece la forma de llevar los libros y el contenido de los mismos⁵ y no se consideran aspectos relacionados con la preparación y presentación de estados financieros.

Es importante indicar que lo establecido en el «Código de Comercio» respecto a los libros contables, a pesar de estar vigente, ha ido quedando relegado en la práctica contable debido a las normas de carácter tributario que se han promulgado relacionadas con los libros contables. Es así que a partir del 1 de julio de 2010 entrará en vigencia la norma sobre Libros y Registros Contables vinculados a Asuntos Tributarios, 6 así como la norma que regula el Programa de Libros Electrónicos. 7 La primera de estas normas establece formatos y requisitos mínimos para cada libro contable y adicionalmente dispone la obligatoriedad de incorporar al Libro de Inventarios y Balances, el

⁴ Artículo 5 de la ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad del 10 de abril de 2006.

⁵ Artículos 33 al 49 de la sección tercera del libro primero del «Código de Comercio» del 15 de febrero de 1902.

Resolución de superintendencia 234-2006/SUNAT del 30 de diciembre de 2006.

⁷ Resolución de superintendencia 286-2009/SUNAT del 30 de diciembre de 2009.

Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Efectivo, los cuales no eran obligatorios para la administración tributaria antes de la promulgación de esta norma.

2.3. El Plan de Cuentas

El Plan Contable General fue el primer Plan de Cuentas oficial para las empresas del sector privado y estuvo vigente desde el 1 de enero de 1974. Con él se creó el Sistema Uniforme de Contabilidad para empresas, estableciéndose que las empresas debían presentar sus estados financieros e información complementaria a las entidades oficiales competentes de acuerdo al Plan Contable General (Márquez 2006: 26). Esta norma estuvo vigente hasta 1984, ya que a partir del año 1985 es reemplazada por el Plan Contable General Revisado (PCGR)⁸ promulgado por la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) que se mantiene vigente hasta la fecha, aun teniendo en cuenta que se encuentra desactualizado y que no guarda concordancia con las NIIF vigentes.

En el año 2008 se promulgó el nuevo plan de cuentas, denominado el Plan Contable General Empresarial (PCGE), el mismo que significó una adecuación de este instrumento a estándares internacionales, vale decir al modelo de las NIIF y que debió entrar en vigencia obligatoriamente a partir del año 2010. Sin embargo, ante la presión de algunos gremios empresariales, tal como se indica en la resolución del Consejo Normativo de Contabilidad, 9 se ha prorrogado su entrada en vigencia al año 2011, con la posibilidad de poder implementarlo a partir de 2010 de manera voluntaria.

Se espera que la implementación del PCGE, al estar en concordancia con las NIIF, contribuya con el proceso de armonización a este modelo, no solo por concordar con ellas, sino también porque en su estructura se han incorporado referencias a los párrafos de las normas e interpretaciones respectivas. En la introducción al PCGE se menciona que este es una herramienta del modelo contable que se ha adoptado en el Perú y como tal, si se presentase contradicciones entre el PCGE y las NIIF, deberá darse preferencia a lo que establecen estas últimas, aunque se espera que en su implementación y aplicación no se generen situaciones de esta índole (Díaz 2009: 21).

2.4. La presentación de estados financieros y las NIIF

Las empresas peruanas constituidas al amparo de la Ley General de Sociedades¹⁰ (LGS) deben preparar obligatoriamente sus estados financieros de acuerdo a lo establecido en dicha ley. Asimismo deberán tomar en cuenta las normas promulgadas por el CNC, lo cual en ambos casos nos lleva al análisis del proceso de adopción de las NIIF en el Perú.

Existen otros organismos como la CONASEV o la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (AFP) que están facultadas para dictar normas relativas a la presentación de estados financieros de las empresas que se encuentran bajo su supervisión o regulación. Al no estar comprendidas las entidades del sector financiero reguladas por la SBS en esta investigación, solo se analizará las normas para la preparación de estados financieros emitidas por la CONASEV.

⁸ Resolución CONASEV 006-84-EFC/94.10 del 15 de febrero de 1984.

⁹ Resolución 042-2009-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad del 11 de noviembre de 2009.

¹⁰ Ley 26887, Ley General de Sociedades del 19 de noviembre de 1997.

2.4.1. Las normas para la preparación de estados financieros de las empresas privadas

a) La Ley General de Sociedades

La Ley General de Sociedades contempla en su sección sexta, Estados Financieros y Aplicación de Utilidades, desde el artículo 221 al 233, obligaciones relacionadas con aspectos contables, en particular, con la presentación y aprobación de los estados financieros. Entre las disposiciones más relevantes, encontramos lo establecido en el artículo 223, el cual indica que una vez «finalizado el ejercicio, el directorio debe formular la memoria, los estados financieros y la propuesta de aplicación de las utilidades en caso de haberlas. De estos documentos debe resultar, con claridad y precisión, la situación económica y financiera de la sociedad, el estado de sus negocios y los resultados obtenidos en el ejercicio vencido». El artículo 114 de la LGS establece que la Junta Obligatoria Anual es la encargada de aprobar los estados financieros y la memoria anual formulados de acuerdo a lo establecido en la sección sexta.

Otro aspecto relevante es la falta de obligatoriedad de someter los estados financieros anuales a un proceso de auditoría externa, tal como se indica en el artículo 226 de la ley, en el cual se menciona que «el pacto social, el estatuto o el acuerdo de junta general, adoptado por el diez por ciento de las acciones suscritas con derecho de voto, pueden disponer que la sociedad anónima tenga auditoría externa anual». Esto no es de aplicación para la forma societaria regulada por la LGS denominada Sociedad Anónima Abierta, la mis-

ma que al tener sus acciones inscritas en el Registro Público del Mercado de Valores y estar bajo la supervisión de la CONASEV, se encuentra obligada a contar con auditoría externa anual.¹¹

Es importante resaltar que en el Título Final de la LGS, la cuarta disposición final, denominada Definición de Estados Financieros, establece que para efectos de la ley, se debe entender por estados financieros al balance general y al estado de ganancias y pérdidas, lo que contradice lo establecido en las NIIF.

Si bien la LGS también establece cuáles son los principios contables o el modelo que debe emplearse para la preparación de los estados financieros, estos aspectos serán analizados en el rubro relacionado con el proceso de adopción de las NIIF en el Perú.

b) La Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV)

La ley orgánica de la CONASEV define este organismo como una institución pública cuya finalidad es promover el mercado de valores, velar por el adecuado manejo de las empresas y normar la contabilidad de las mismas.¹²

Dentro de las atribuciones que le confiere la ley, la CONASEV se encarga de:

[...] dictar las normas para elaborar y presentar los estados financieros individuales y consolidados y cualquier otra información complementaria, cuidando que reflejen razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de las empresas y entidades comprendidas dentro del ámbito

¹¹ La Ley General de Sociedades contempla la posibilidad de constituir las Sociedades Anónimas bajo dos formas: la Sociedad Anónima Cerrada que puede tener hasta un máximo de veinte accionistas, la Sociedad Anónima Abierta cuando tiene más de 750 accionistas y debe tener sus acciones inscritas en el Registro Público del Mercado de Valores.

¹² Decreto ley 26126 Texto Único Concordado de la Ley Orgánica de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores del 30 de diciembre de 1992.

de supervisión, de acuerdo con las normas contables vigentes en el país, así como controlar su cumplimiento.

El artículo 30 de la Ley de Mercado de Valores indica que CONASEV debe establecer las normas contables requeridas para «la elaboración de los estados financieros y notas correspondientes de los emisores y demás personas naturales y jurídicas que se encuentran bajo su control y supervisión, así como la forma de presentación de tales estados [...] la información financiera auditada será dictaminada por sociedades de auditoría que guarden independencia respecto de las personas jurídicas o patrimonio auditado». ¹³

Dentro de las atribuciones de CONASEV hasta el año 2000, estaba la supervisión de las personas jurídicas organizadas de acuerdo a la LGS y por lo tanto les solicitaba la presentación anual de sus estados financieros auditados, de acuerdo a los niveles de ingresos brutos y activos totales y de acuerdo a las normas establecidas por dicha institución.

Sin embargo, la ley 27323, publicada el 23 de julio de 2000, modificó las atribuciones de la CONASEV y bajo el argumento de que la presentación de información financiera constituía un sobre costo para las empresas, estableció que solamente las que estaban bajo la supervisión de CONASEV presentarían información financiera a este organismo, para lo cual utilizarían el *Manual de preparación de Información Financiera* publicado por esta institución, ¹⁴ con lo cual se excluyó a un gran número de empresas de la obligación de presentar información financiera auditada o sin auditar.

El año 2008 entró en vigencia el *Manual actualizado* para la preparación de Información Financiera, ¹⁵ el mismo que se encuentra concordado con las NIIF y que reemplaza al manual que se venía aplicando desde el año 2000. El objetivo de su actualización, de uso obligatorio para las personas jurídicas que se encuentran bajo el ámbito de supervisión de CONASEV, es que contribuya con la aplicación de las NIIF en la presentación de los estados financieros y que permita mejorar la cantidad y calidad de revelación de información sobre la base de estándares internacionales.

Es importante indicar que en el año 2007, la cantidad de estados financieros anuales auditados, entre individuales y consolidados, que presentaron las empresas emisoras peruanas a CONASEV fue de 291, en comparación a los 274 presentados en el año 2006. 16

2.4.2. El proceso de adopción de las NIIF en el Perú

Si analizamos la historia de la incorporación de las NIIF en la realidad de las empresas peruanas desde su nacimiento como Normas Internacionales de Contabilidad, nos encontramos en primer lugar con los acuerdos de diversos congresos de contadores públicos del Perú, en los cuales se recomendó su aplicación, dándole plena vigencia profesional. A continuación se detalla las fechas y las normas mediante las cuales se acordó la adopción mencionada:

 a) Resolución 39 del X Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1986 en el cual se acuerda la aplicación de la NIC 1 hasta la NIC 13.

¹³ Decreto legislativo 861, Ley de Mercado de Valores del 21 de octubre de 1996.

¹⁴ Resolución CONASEV 103-99-EF/94.10 del 24 de noviembre de 1999.

¹⁵ Resolución Gerencia General 010-2008-EF/94.01.2 del 3 de marzo de 2008.

¹⁶ Información contenida en la Memoria 2008 de la CONASEV, p. 64.

- b) Resolución 12 del XI Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1988 en el cual se acuerda la aplicación de la NIC 14 hasta la NIC 23.
- c) Resolución 1 del XII Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1990 en el cual se acuerda la aplicación de la NIC 24 hasta la NIC 29.

La tendencia mundial de lograr un proceso de armonización contable, que permita aplicar estándares internacionales, para mejorar la comparabilidad y calidad de la información financiera, motivó que en el año 1994, el Consejo Normativo de Contabilidad, decida oficializar en nuestro país el grupo de normas adoptadas por los Congresos Nacionales de Contadores Públicos respectivos, descritos en el párrafo anterior, precisando, además, que los estados financieros deben ser preparados tomando en cuenta las normas establecidas por el Consejo Normativo de Contabilidad y por las Normas Internacionales de Contabilidad (hoy NIIF), en lo que le sean aplicables.¹⁷

Es recién a partir del año 1998, con la entrada en vigencia de la Ley General de Sociedades, y según lo indicado en su artículo 223, que las NIC adquieren reconocimiento legal, al indicarse que los estados financieros deben elaborarse de acuerdo a disposiciones legales sobre la materia y con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el país, situación que es aclarada con la resolución 013-98-EF/93.01 del 23 de julio de 1998, emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad, en la cual se indica que los PCGA a que hace referencia la LGS, comprenden, sustancialmente, a las NIC oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad y las normas establecidas por organismos de supervisión y control.

Es un hecho que las NIIF deberían estar siendo utilizadas en el registro y presentación de la información financiera en nuestro país desde hace poco más de dos décadas, ya sea por un reconocimiento de la profesión contable o por lo dispuesto por las normas legales emitidas por el CNC, por la LGS y por las normas emitidas por la CONASEV y vigentes a la fecha, lo cual debería llevar a una adopción integral del modelo NIIF, y de toda la normatividad emitida por el IASB que se encuentra vigente en nuestro país.

3. Aspectos metodológicos de la investigación

Para poder realizar un análisis sobre el estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros de las empresas peruanas, se ha elaborado una encuesta que incluye dieciocho preguntas cerradas y dos abiertas: las cuatro primeras son de información general y están relacionadas con la actividad de la empresa. La encuesta ha sido distribuida entre la muestra de empresas seleccionadas del universo definido en la investigación.

Las preguntas incluidas en la encuesta han sido planteadas teniendo en cuenta algunos aspectos relevantes de las NIIF que son considerados de mayor aplicación en las empresas peruanas, independientemente del sector económico en el cual realizan sus actividades, como son el «Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros», NIC 1 Presentación de Estados Financieros, NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo, NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, NIC 16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo, NIC 18 Ingresos Ordinarios, entre otras.

¹⁷ Artículo 2 de la resolución 005-94-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad del 18 de abril de 1994.

3.1. Objetivos de la investigación

3.1.1. Objetivo principal

El objetivo principal de esta investigación es lograr un acercamiento inicial sobre el cumplimiento de la aplicación de las NIIF en la preparación y presentación de estados financieros de las empresas peruanas que no se encuentran bajo la supervisión de CONASEV.

3.1.2. Objetivos específicos

Como complemento del objetivo principal de la investigación, se ha fijado los siguientes objetivos específicos:

- Conocer la periodicidad con la que las empresas preparan y presentan sus estados financieros.
- Determinar cuál es la principal razón por la que las empresas presentan sus estados financieros de forma periódica.
- Identificar cuál es la normatividad utilizada en la preparación de estados financieros.
- Conocer si hay alguna incidencia de las normas tributarias en la preparación de estados financieros.
- Establecer si la información contenida en los estados financieros sirve como herramienta para la toma de decisiones empresariales.

3.2. Tipo de investigación

El diseño de esta investigación tiene un carácter exploratorio y descriptivo. Mediante ella se pretende realizar un análisis que sirva para diagnosticar el nivel de utilización de las NIIF en la preparación y presentación de los estados financieros de las empresas peruanas que no se encuentran bajo la supervisión de CONASEV. Al tratarse de una investigación exploratoria, como su nombre lo indica, se busca examinar un problema

que proporcione mayor conocimiento sobre el mismo (Malhotra 2004: 76).

3.3. Universo, población y muestra de la investigación

El universo de la investigación está conformado por las empresas peruanas del sector privado, constituidas bajo el amparo de la Ley General de Sociedades y que no se encuentran bajo la supervisión de CONASEV. Asimismo, la población corresponde a las empresas que se encuentran constituidas en la provincia de Lima.

La unidad de muestreo, que es la unidad básica que contiene los elementos de la población a ser muestreados (Malhotra 2004: 315), para efectos de esta investigación son las empresas seleccionadas de la población descrita en el párrafo precedente y que ascienden a cincuenta empresas de distintos sectores económicos, de las cuales, los entrevistados o encargados de responder son los responsables del área contable (Gerente de Administración y Finanzas, Contralor, Contador General u otro responsable similar).

3.4. Instrumento para obtener la información

El instrumento empleado para obtener la información requerida para la investigación implicó utilizar el método de encuestas (Malhotra 2004: 168), de tal forma que permitió recabar información específica sobre la aplicación de algunas NIIF y sobre algunos procedimientos empleados en la preparación y presentación de estados financieros de las empresas descritas en el acápite denominado población y muestra de la investigación.

De acuerdo al diseño exploratorio y descriptivo de la investigación se optó por el método de muestreo no probabilístico por cuotas, procurando que la muestra seleccionada tenga la misma composición que la población.

El método de recolección de las encuestas implicó que se contacte inicialmente a los responsables del área contable de las empresas de la muestra, a quienes se explicó el objetivo de la investigación y luego se les distribuyó el instrumento a través del correo electrónico, vía por la cual devolvieron la encuesta una vez resuelta.

En el anexo 1 se muestra la encuesta con las veinte preguntas que se utilizaron como instrumento para obtener la información, de tal forma que los lectores entiendan con mayor claridad los resultados obtenidos.

4. Resultados de la investigación

Se estableció como meta recolectar por lo menos cincuenta respuestas de las encuestas distribuidas entre empresas de distintos sectores económicos, de tal forma que por lo menos el 50% de estas corresponda a medianas y grandes empresas y el otro 50% a micro y pequeñas empresas. Una vez que se contó con el procesamiento de los datos se procedió a analizar cada una de las respuestas proporcionadas en la aplicación de la encuesta, los mismos que se muestran a continuación.

4.1. Sobre el sector económico en el que desarrollan sus actividades las empresas encuestadas

Luego del procesamiento de los datos correspondientes a la primera pregunta, se identificó que los sectores económicos en los que desarrollan sus actividades muestra que dieciocho empresas (36% del total) se desenvuelven en la actividad comercial, dieciséis de

ellas (32%) pertenecen al sector servicios, diez empresas (20% del total) al sector industrial y seis (12% del total) al sector minero, con lo cual la investigación abarca las principales actividades económicas que se desarrollan en el país.

4.2. Sobre el número promedio de empleados contratados en el año 2009 por las empresas encuestadas

En relación a la pregunta sobre el número promedio de empleados contratados por la empresa durante el año 2009, se puede observar una distribución pareja en los resultados. Del total de empresas, doce de ellas (24%) respondieron haber contratado entre uno a diez empleados, mientras que trece (26%) respondieron contar con un promedio de once a cincuenta empleados; once empresas (22%) indicaron disponer de un promedio de 51 a cien empleados y finalmente; catorce empresas (28%) respondió haber contado con un promedio mayor a cien empleados, lo que representó el mayor porcentaje.

4.3. Sobre el nivel de ingresos en nuevos soles obtenido por las empresas en el año 2009

Para poder clasificar las empresas que respondieron la encuesta según el nivel de ingresos obtenido en el año 2009, como micro, pequeña, mediana o gran empresa, se procedió a procesar los resultados; se identificó que veintinueve empresas (58% del total) corresponden al grupo de medianas y grandes empresas, doce (24%) son consideradas pequeña empresa y nueve (18%) se ajustan a la composición de micro empresa. Esta clasificación permitirá identificar el nivel de cumplimiento de las NIIF en cada grupo.

¹⁸ Según la clasificación establecida por la ley 28015 Ley de Promoción y Formalización de la Micro y Pequeña Empresa del 3 de julio de 2003.

4.4. Respecto al cargo que ocupa actualmente el responsable de responder la encuesta dentro de la entidad

Para identificar el cargo que ocupa el responsable de responder la encuesta dentro de la entidad, se incluyó la pregunta 4 que detalla puestos relacionados con la preparación y presentación de estados financieros, y se obtuvo los siguientes resultados. Del total de encuestados, veinticuatro respondieron que ocupan el cargo de contador general (48% del total), nueve de ellos (18%) indicaron ser asesores contables, ocho de los encuestados (16%) revelaron ocupar el cargo de gerente de administración y finanzas, dos de las respuestas (4%) indican que ocupan el cargo de auditor, uno de ellos (2%) se desempeña como contralor, y finalmente, seis (12%) respondieron que ocupan otros cargos, como contador de costos o manifestaron ser propietarios de la empresa.

4.5. Sobre la periodicidad con que se preparan y presentan los estados financieros

De acuerdo a lo que se define en el «Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros», «si hay un retraso indebido en la presentación de la información, esta puede perder su relevancia», por lo que es importante identificar la periodicidad con la cual las empresas preparan y presentan sus estados financieros para el proceso de toma de decisiones empresariales. Sobre la base de lo indicado, se incluyó una pregunta para identificar esta periodicidad, con la cual se observó que diez empresas (20% del total) preparan y presentan la información de forma semestral o anual, catorce de ellas (28%) preparan y presentan la información de forma trimestral, mientras que veintiséis empresas (52%) lo hacen de manera mensual.

Es importante destacar en este punto, que de las veinticuatro empresas que respondieron que preparan y presentan la información en forma distinta a la mensual, trece empresas de este grupo (54%) se encuentran comprendidas en la clasificación de micro y pequeña empresa.

4.6. De la razón por la cual se presenta la información con una periodicidad determinada

Como complemento a la pregunta anterior sobre la periodicidad con la cual las empresas preparan y presentan sus estados financieros, se consultó sobre el motivo de dicha periodicidad. Un total de quince empresas (30%) declaró que la información es preparada y presentada con cierta periodicidad por un mandato legal, mientras que 34 (68% del total) afirmaron hacerlo por una exigencia de la gerencia y por la necesidad de contar con información para la toma de decisiones. Es importante mencionar que estas 34 empresas respondieron a la pregunta anterior, indicando que presentan la información de manera mensual (veintiséis empresas) y trimestral (ocho empresas).

4.7. Presentación de un juego completo de estados financieros

Con el objetivo de identificar si las empresas presentan un juego completo de estados financieros de acuerdo a lo establecido en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, se incluyó una pregunta que permita conocer qué estados financieros preparan y presentan las empresas encuestadas. Se obtuvo como resultado que 34 de ellas (68% del total) solo presentan balance general y estado de ganancias y pérdidas, nueve empresas (18%) presentan balance general, estado de ganancias y pérdidas y el Estado de Flujos de Efectivo, mientras que solo siete (14% del total) presentan un juego completo de estados financieros.

Las empresas consideradas micro y pequeña empresa incluidas en la muestra manifestaron que solo preparan y presentan balance general y estado de ganancias y pérdidas.

4.8. Aprobación de los estados financieros

Al preguntar si los estados financieros preparados por la empresa son expuestos ante la Junta General de Accionistas para su aprobación, de acuerdo a lo establecido en la Ley General de Sociedades, veintinueve empresas (58% del total) respondieron que sí son expuestos ante la Junta, mientras que siete (14%) manifestaron que no lo son. Asimismo catorce empresas (28%) respondieron que solo se elabora y aprueba el Acta de Junta General de Accionistas, sin que se reúna la junta respectiva.

4.9. Sobre la obligación de reportar sus estados financieros, así como otra información, al exterior

Con el objetivo de conocer si la información de los estados financieros, así como otro tipo de información relacionada, es reportada al exterior, lo cual puede requerir la aplicación de estándares distintos al momento de preparar los estados financieros, se consultó a los encuestados al respecto. Los resultados indicaron que 33 (66%) no tienen la obligación de reportar al exterior, mientras que diecisiete de los encuestados (34%) revelaron que sí tienen la obligación de reportar sus estados financieros al exterior.

4.10. Sobre las normas empleadas para la preparación de los estados financieros

Con el objetivo de identificar la normatividad utilizada para preparar los estados financieros, 34 empresas (68% del total) respondieron que utilizan las NIIF, quince (30%) indicaron que lo hacen en función a las normas legales y fiscales (tributarias), mientras que solo una empresa (2% del total) lo hace en función a las normas contables vigentes en otros países. Es importante indicar que de las 34 empresas que manifiestan aplicar las NIIF, solo seis respondieron que presentan un juego completo de estados financieros.

De las quince empresas que respondieron recurrir a las normas fiscales para la preparación de los estados financieros, ocho de ellas (53% de este grupo) corresponden a la clasificación de micro y pequeña empresa.

4.11. Sobre la inclusión de notas a los estados financieros

Con el objetivo de identificar el nivel de revelación suficiente en la información financiera, se incluyó una pregunta que permita conocer qué tipo de información acompaña la presentación de los estados financieros, con lo cual se identificó que dieciocho empresas (36% del total) acompañan los estados financieros con notas que son elaboradas de acuerdo a lo establecido en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, veintidós empresas (44% del total) respondieron que solo adjuntan anexos con información cuantitativa, las mismas que no son consideradas notas de acuerdo a la misma norma. Finalmente diez empresas (20%) reconocieron que no adjuntan mayor información adicional que acompañe a los estados financieros.

4.12. Sobre el establecimiento de políticas para la estimación y registro de cuentas de cobranza dudosa

Dentro de las normas contables seleccionadas para la evaluación de su cumplimiento, se consideró la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, para lo cual se preguntó si la gerencia había establecido una política para la estimación por deterioro de las cuentas de cobranza dudosa.

Veintisiete empresas (54% del total) respondieron positivamente, mientras que veintitrés (46%) indicaron que no han establecido ninguna política para la estimación y reconocimiento de la cobranza dudosa.

De las veintitrés empresas que respondieron que no han establecido ninguna política para la estimación y reconocimiento de la cobranza dudosa, trece (56% de este grupo) clasifican como micro y pequeña empresa.

4.13. Sobre la estimación de la vida útil de los activos fijos y su depreciación

Otro aspecto incluido en los objetivos es indagar sobre la aplicación de lo establecido en la NIC 16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo. Por lo tanto, en la encuesta se preguntó cómo realizan la estimación de la vida útil de los activos fijos con el fin de determinar los cargos por depreciación. Los resultados muestran como respuesta mayoritaria que 42 empresas (84% del total) no realizan la estimación de la vida útil de acuerdo a lo establecido en la norma contable y recurren a la aplicación de las tasas máximas de depreciación incluidas en la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que solo cinco empresas (10% del total) respondieron que recurren a un profesional capacitado para que realice la estimación de la vida útil de cada elemento del activo fijo, de acuerdo a la NIC 16.

Asimismo, tres empresas (6% del total) indicaron que es el contador de la empresa quien se encarga de realizar la estimación de la vida útil de dichos activos.

Es importante resaltar que de las veintiún empresas clasificadas como micro y pequeña empresa que fueron encuestadas, diecinueve de ellas respondió que no realizan la estimación de la vida útil de acuerdo a lo establecido en la norma contable y que recurren a la aplicación de las tasas máximas de depreciación incluidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

4.14. Sobre las diferencias entre las normas contables y las normas tributarias

Tomando en cuenta los antecedentes de las diferencias que se presentan en el tratamiento establecido en las normas contables con el establecido por las normas tributarias, se incluyó en la encuesta una pregunta para identificar qué acción se toma cuando se presentan estas diferencias: dieciséis empresas (32% del total) indicaron que proceden a registrar la transacción según lo establecido por la norma contable, mientras que 34 (68%) respondieron que optan por registrar la transacción de acuerdo a lo que establece la norma tributaria.

Al grupo de 34 empresas que afirmó que opta por lo establecido por la norma tributaria cuando esta difiere de la contable, se le preguntó también sobre las normas que aplican para la preparación de estados financieros, a lo cual, dieciocho respondieron que aplican lo establecido en las NIIF.

De las veintiún empresas consideradas como micro y pequeña empresa, diecisiete (81% de este grupo) respondieron que recurren a lo establecido en la norma tributaria.

4.15. El tratamiento de la detección de errores de periodos anteriores

Para determinar si se aplica otro de los aspectos establecidos por la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, se consultó cómo se procede cuando se detecta errores de periodos anteriores. Se obtuvo como respuesta que veintisiete empresas (55% del total) efectúan el ajuste cuando se detecta y como si fuera del periodo corriente, incumpliendo lo establecido en la referida norma; por otro lado, dieciséis empresas (33%) respondieron que efectúan el ajuste de manera retroactiva y proceden

a reelaborar la información comparativa. Asimismo seis empresas (12%) indicaron que no realizan ningún ajuste cuando se detectan errores.

4.16. Sobre el tratamiento de la diferencia de cambio de acuerdo a lo establecido en la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera

Al preguntar qué procedimiento se aplica cuando se genera diferencias de cambio al reelaborar las cuentas por pagar comerciales plenamente identificables con las existencias en almacén, se obtuvo como respuesta que treinta empresas (60% del total) aplican la diferencia en cambio a resultados de acuerdo a lo establecido en la NIC 21, mientras que veinte (40%) proceden a activar la diferencia en cambio generada a la cuenta de existencias en almacén de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y normas reglamentarias.

4.17. Sobre el postulado del devengado

Para identificar la forma en que las empresas aplican el postulado del devengado incluido en el «Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros», se consultó cómo se procede con el registro y presentación de los ingresos y gastos en los estados financieros. Se obtuvo como respuesta mayoritaria que 37 empresas (74% del total) reconocen los ingresos y gastos cuando se han devengado teniendo en cuenta que estén respaldados por los requisitos legales y fiscales; en cambio, solo nueve empresas (18%) mencionaron que el reconocimiento se da cuando se han devengado, aun cuando no se cumpla con los requisitos legales y fiscales —considerando la esencia sobre la forma—. También se obtuvo como respuesta que cuatro empresas (8%) realizan el reconocimiento cuando se cumple con los requisitos legales y fiscales, aun cuando no se han devengado.

De las veintiún empresas consideradas como micro y pequeña empresa, solo dos de ellas (10% de este grupo) mencionó que el reconocimiento se da cuando se han devengado, aunque no se haya cumplido con los requisitos legales y fiscales —nuevamente considerando la esencia sobre la forma—.

4.18. De la utilidad de la información contenida en los estados financieros

Se preguntó si la información contenida en los estados financieros sirve como herramienta para el proceso de toma de decisiones empresariales. Veintisiete empresas (54% del total) indicaron que la califican muy relevante, trece (26%) la consideran algo relevante, mientras que diez empresas (20%) encuentran que no es útil o es poco relevante. Estos resultados muestran que aproximadamente el 50% de los encuestados consideran que la información contenida en los estados financieros es solo algo o poco relevante, y, por lo tanto, restan importancia al uso de la información en el proceso de toma de decisiones empresariales.

4.19. Sobre los factores considerados de mayor limitación para que la información contenida en los estados financieros sea realmente útil en la toma de decisiones empresariales

Los aspectos más importantes que destacan en las respuestas a esta pregunta y que se repiten con mayor frecuencia entre los encuestados, son los que se indican a continuación:

- a) La demora en el proceso de preparación de los estados financieros y su posterior presentación a la gerencia.
- b) Los estados financieros por lo general contienen errores relevantes que afectan la confiabilidad de la información.

- c) Limitación en la información que proporcionan los estados financieros: la falta de revelación e información adicional es un obstáculo para su uso adecuado.
- d) Falta de interés de la gerencia para utilizar los estados financieros como herramienta para la toma de decisiones, pues prefieren utilizar la información del Sistema de Información Gerencial.

4.20. Sobre las decisiones más importantes que se toman en función a la información contenida en los estados financieros

Las respuestas proporcionadas a esta pregunta fueron variadas; a continuación se presentan las de mayor frecuencia:

- a) La información es utilizada para realizar el análisis de la información financiera de la empresa, como liquidez y rentabilidad.
- b) En función a la información de los estados financieros se toman decisiones importantes sobre inversión y financiamiento.
- c) Los estados financieros son de utilidad para realizar un análisis de la gestión del negocio y para evaluar el cumplimiento de metas y objetivos.
- d) Con la información que proporcionan los estados financieros se toma decisiones sobre distribución de dividendos o repartición de utilidades.

Conclusiones y recomendaciones

A continuación se presentan las conclusiones más relevantes que se derivan de esta investigación exploratoria y que servirán como indicador básico, aunque no determinante, que permita un acercamiento inicial sobre el cumplimiento de la aplicación de las NIIF en la preparación y presentación de estados financieros

en las empresas peruanas que no se encuentran bajo la supervisión de CONASEV.

Las conclusiones que se exponen en las siguientes líneas se encuentran reforzadas por los aspectos mencionados en el informe ROSC del Banco Mundial y en la *Guía Rápida* 2008 sobre NIIF de Pricewaterhouse, los cuales han sido descritos en los antecedentes de la investigación.

- 1. Existe un alto porcentaje de empresas que no elabora estados financieros en forma mensual y lo hace semestral o anualmente, lo cual afecta la oportunidad en que estos se presentan a la gerencia. Es importante tomar conciencia que la información contenida en los estados financieros debe ser de utilidad para diversos usuarios y en el caso particular de la gerencia, tiene como principal objetivo apoyar en el proceso de toma de decisiones empresariales, por lo cual, si esta es presentada de manera no oportuna, deja de ser revelante para los usuarios en dicho proceso.
- 2. La información no es presentada de manera integral: un alto porcentaje de empresas solo presenta los estados financieros básicos como el balance general y el estado de ganancias y pérdidas, dejando de lado el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros. Sin embargo, la información será de utilidad para la toma de decisiones empresariales solo si se presenta un juego completo de estados financieros de acuerdo a lo establecido por las NIIF e independientemente de lo requerido por la Ley General de Sociedades para la aprobación por la Junta General de Accionistas, que solo exige la presentación del balance general y el estado de ganancias y pérdidas para su aprobación.

- 3. Un alto porcentaje de empresas no elabora notas a los estados financieros y en los casos que estas sean adjuntadas, se limitan por lo general a mostrar información cuantitativa, lo cual origina una falta de transparencia adecuada en la presentación de estados financieros; esto perjudica a los usuarios de la información, ya que mengua su capacidad de análisis dentro del proceso de toma de decisiones empresariales.
- 4. En varios países se generan diferencias entre el tratamiento establecido por las normas contables y el establecido por las normas tributarias para el reconocimiento de algunos elementos de los estados financieros. En el caso peruano se observa que hay una alta preferencia por aplicar la norma tributaria antes que la norma contable aun cuando las empresas indican que aplican las NIIF en la preparación de los estados financieros.
- 5. Optar por la aplicación de las normas tributarias en vez de las NIIF puede estar originando que la presentación de estados financieros en las empresas peruanas no refleje la realidad financiera y económica de sus operaciones. El caso más representativo y común se ve reflejado en la falta de una adecuada estimación de la vida útil de los bienes considerados como inmuebles, maquinaria y equipo, seleccionando en su reemplazo, de manera incorrecta, lo establecido en la legislación tributaria sobre el impuesto a la renta. Esto puede traer como consecuencia mostrar un valor sobrevaluado o subvaluado de los activos, así como de los resultados económicos de las empresas.
- 6. Hay una percepción significativa de que la información contenida en los estados financieros es muy relevante y que sirve como herramienta para el proceso de toma de decisiones empresariales, aun cuando se observa deficiencias y limitaciones

- en la aplicación de las NIIF, aunque también hay una tendencia marcada a considerar que esta información es solo algo o poco relevante para el proceso de toma de decisiones empresariales.
- 7. Los resultados de la investigación muestran que la mayoría de empresas manifiesta que aplica las NIIF en la preparación y presentación de sus estados financieros; sin embargo, la falta de presentación de un juego completo de estados financieros, la omisión de notas que acompañen a los mismos, el no establecer políticas para la estimación de la cobranza dudosa, entre otros, son factores que muestran indicios que, en la práctica, la información no es preparada en base a estas normas. Por lo tanto, no se puede afirmar que existe una aplicación apropiada de las NIIF en la mayoría de empresas peruanas.
- 8. Si bien el proceso de adopción de las NIIF tiene sus orígenes en el Perú en la década de 1980, el resultado de esta investigación presenta indicios de que el nivel de aplicación de las NIIF en la preparación y presentación de los estados financieros no guarda relación con el tiempo transcurrido y son pocas las empresas que realizan una presentación razonable y cumplen con las NIIF, de acuerdo a lo establecido por la normatividad del IASB oficializada en el Perú por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Esto tiene su origen en la forma en que se ha dado el proceso de adopción de las NIIF en nuestro país, ya que las instituciones y organismos reguladores no han cumplido con otorgar una adecuada difusión y capacitación a los profesionales contables, así como a otros usuarios de los estados financieros, a diferencia de otras experiencias, como el caso de la Comunidad Europea y otros países de Latinoamérica, donde sí se dio un oportuno proceso de difusión y capacitación.

- 9. Las reiteradas prórrogas para la entrada en vigencia de las normas, tanto de carácter contable como fiscal, es otro factor que perjudica el proceso de preparación y presentación de estados financieros, ya que origina que dichas normas entren en vigencia de manera desfasada, lo que genera desconfianza en los usuarios y perjudica a su vez el cumplimiento de los objetivos de las mismas.
- 10. En el caso específico de las micro y pequeña empresas, se observa que el nivel de incumplimiento de aplicación de las NIIF es alto y teniendo en cuenta la importancia de estas entidades en el aporte al PBI y en la generación de empleo en nuestro país, se debería prestar especial atención para capacitar adecuadamente a los profesionales responsables de la elaboración de los estados financieros en este tipo de empresas. De igual manera se debe explicar a los dueños de estas organizaciones la importancia que tiene la información contenida en los estados financieros para el proceso de toma de decisiones y, por lo tanto, en el crecimiento y sostenibilidad de sus empresas.

Es importante discutir y analizar la vigencia y oficialización de las NIIF para PYMES emitidas por el IASB en julio de 2009, ya que su aplicación podría contribuir a lograr una mejora en la preparación y presentación de los estados financieros de este tipo de empresas, en vista que este modelo planteado por el IASB se presenta con un lenguaje más sencillo.

11.La falta de un organismo oficial que se encargue de la supervisión de la información financiera, como lo ejercía en su oportunidad la CONASEV, se constituye en una limitación para que se pueda verificar que en la información presentada por las empresas peruanas que no se encuentran bajo la

- supervisión de este organismo, se haya aplicado adecuadamente las NIIF en el proceso de preparación y presentación de sus estados financieros.
- 12. Para lograr que la información contenida en los estados financieros que presentan las empresas peruanas se encuentre preparada en base a estándares y normas internacionales, como son las NIIF y como lo disponen las normas legales en nuestro país, se requiere llevar a cabo una mayor labor de difusión y capacitación. Por lo tanto, las instituciones como el Consejo Normativo de Contabilidad, los gremios profesionales, los gremios empresariales y las universidades, deben elaborar un plan conjunto para crear un marco que contribuya con una presentación razonable y cumplimiento de las NIIF, en beneficio de la transparencia que se requiere para ello.

Referencias bibliográficas

ALVA, Edgar

2005 Fundamentos de contabilidad: un enfoque de diálogo con un lenguaje claro. Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico.

Banco Mundial

2006 «Informe sobre cumplimiento de Normas y Códigos ROSC de Contabilidad y Auditoría». Lima:
Banco Mundial

Cańibano, Leandro

1997 Teoría actual de la contabilidad. Segunda edición. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Capcha, Jesús, Ángel Salazar, y Percy Vílchez

2007 «Estudio de las Normas Contables desde una perspectiva lógica y epistemológica y su utilización en los países de América». La Paz: XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad.

Díaz, Oscar

2005 «Los Estados Financieros y su importancia en la toma de decisiones». *Revista Análisis Tributario*, vol. XVIII, Nº 215, pp. 30-32.

2009 «El Plan Contable, las NIIF y el país de las prórrogas». *Revista Análisis Tributario*, vol. XXII, Nº 263, pp. 19-22.

Doupnik, Timothy y Héctor Perera

2007 *Contabilidad Internacional.* México: McGraw-Hill Interamericana.

Fierro, Ángel

2003 *Introducción a la Contabilidad*. Bogotá: Universidad Surcolombiana.

HORNGREN, Charles

2000 *Introducción a la Contabilidad Financiera*. México: Pearson Educación.

International Accounting Standard Board

2008 «Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 2008». Reino Unido: IASCF Publications Departament.

Kieso, Donald y Jerry Weygandt

2008 *Contabilidad Intermedia*. Segunda edición. México: Limusa Wiley.

Malhotra, Naresh

2004 *Investigación de mercados. Un enfoque aplicado*. Cuarta edición. México: Pearson Educación.

Márquez, Yorllelina

2006 «El Sistema Nacional de Contabilidad». *Revista Contabilidad y Negocios*, año 1, Nº 2, pp. 34-41.

Meigs, Robert, Mary Meigs y Mark Bettner

1998 Contabilidad la base para las decisiones gerenciales. Décima edición, Colombia: McGraw-Hill.

Pricewaterhousecoopers S. Civil de R.L.

2008 «Guía Rápida 2008. Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS o NIIF)». Lima: PricewaterhouseCoopers S. Civil de R.L.

SÁNCHEZ, José

2005 Teoría y práctica de la contabilidad. Madrid: Pirámide.

Tua, Jorge

1983 *Principios y Normas de Contabilidad.* Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.

1988 Evolución del concepto de Contabilidad. Madrid: Instituto de Planificación Contable.

VÍLCHEZ, Percy

2008 «La armonización de Normas Contables en los países de América». *Contabilidad y Negocios*, año 3, Nº 5, pp. 5-10.

Sitios Web recomendados:

CONASEV. http://www.conasev.gob.pe CNC. http://www.cpn.mef.gob.pe IASB. http://www.iasb.org.uk SUNAT. http://www.sunat.gob.pe

Guía de discusión

Esta guía de discusión se ha preparado con el objetivo principal de apoyar en la recolección de información que permita conocer y divulgar sobre el estado actual de los procedimientos y normas aplicadas para la preparación y presentación de los estados financieros individuales en las empresas peruanas, en particular sobre el cumplimiento de la aplicación obligatoria de las Normas internacionales de Información Financiera oficializadas en Perú por el Consejo Normativo de Contabilidad.

¿Los estados financieros son preparados y presentados de manera periódica?

¿La presentación periódica de los estados financieros en un plazo determinado se debe a una necesidad de la gerencia de contar con una herramienta para la toma de decisiones?

¿Las empresas presentan un juego completo de estados financieros?

¿Los estados financieros y la memoria anual son expuestos ante la Junta General de Accionistas para su aprobación, según lo establecido por la Ley General de Sociedades?

¿Los estados financieros son preparados de acuerdo a lo establecido por las NIIF o de acuerdo a las normas legales y fiscales (tributarias)?

¿Los estados financieros anuales son acompañados de notas a los estados financieros o solo se acompañan de información cuantitativa?

¿La gerencia ha establecido una política para la estimación y registro de cuentas de cobranza dudosa?

Para efectos de determinar la depreciación de los inmuebles, maquinaria y equipo, ¿se realiza una estimación de la vida útil de cada elemento del activo fijo o se aplica las tasas máximas establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta?

Cuando existen diferencias entre el tratamiento de las normas contables y de las normas tributarias, ¿se procede a registrar la transacción según lo establecido por la norma contable o lo establecido por la norma tributaria?

Cuando se detecta errores en la presentación de estados financieros de periodos anteriores ¿se procede a efectuar el ajuste de manera retroactiva y reelaborar la información comparativa o se procede a efectuar el ajuste como si fuese del periodo corriente?

Cuando se genera diferencias en cambio al reelaborar las cuentas por pagar comerciales que son plenamente identificables con las existencias en almacén, ¿se procede a aplicar la diferencia en cambio a resultados o se activa a la cuenta de existencias?

¿Los ingresos y los gastos son registrados y presentados en los estados financieros tomando en cuenta que se han devengando y están respaldados por los requisitos legales y fiscales o cuando se han devengado, aun cuando no se cumpla con los requisitos legales y fiscales?

¿En qué grado, la información contenida en los estados financieros de su empresa sirve como herramienta para la toma de decisiones empresariales?

Anexo 1

Encuesta sobre preparación y presentación de estados financieros en las empresas peruanas

Esta encuesta se ha preparado con el objetivo principal de recolectar información que permita conocer y divulgar el estado actual de los procedimientos y normas aplicadas para la preparación y presentación de los estados financieros individuales en las empresas peruanas, en particular sobre el cumplimiento de la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera oficializadas en Perú por el Consejo Normativo de Contabilidad.

I. De la actividad de la empresa

1. De acuerdo al sector en que se desarrollan las actividades de su empresa, marcar la actividad principal:

a) Comercio	
b) Industria	
c) Minería	
d) Construcción	
e) Servicios	
f) Agroindustria	
g) Otras actividades (especificar)	

2. Indicar el número promedio de empleados contratados por su empresa durante el ejercicio 2009:

a) De 1 a 10 empleados	
b) De 11 a 50 empleados	
c) De 51 a 100 empleados	
d) De 101 a más empleados	

3. Indicar el nivel de ingresos en nuevos soles obtenidos en el ejercicio 2009:

a) De 1 a 532 500	
b) De 532 501 a 6 035 000	
c) De 6 035 001 a más	

4. El cargo que ocupa actualmente en la organización es:

a) Miembro del directorio	
b) Gerente general	
c) Gerente de administración y finanzas	
d) Contralor	
e) Gerente financiero	
f) Contador general	
g) Asesor contable	
h) Auditor	
i) Otros (especificar)	

II. Del proceso y de las normas para la preparación de los estados financieros

5. Indicar la periodicidad con que se preparan y presentan los estados financieros en su organización:

a) Mensual	
b) Trimestral	
c) Semestral	
d) Anual	

6. De acuerdo a su respuesta a la pregunta anterior, indicar cuál es el motivo por el que se ha establecido la presentación de los estados financieros en un plazo determinado:

a) Por un requerimiento legal	
b) Por la exigencia de la gerencia o del directorio	
c) Necesidad de contar con información para toma de de-	
cisiones	
d) Otros (especificar)	

7. Los estados financieros que prepara y presenta su empresa en forma periódica son (marcar todas las opciones que considere necesario):

a) Balance General	
b) Estado de Ganancias y Pérdidas	
c) Estado de Cambios en el Patrimonio Neto	
d) Estado de Flujos de Efectivo	
e) Notas a los estados financieros	

8.	Indicar si los estados financieros anuales de su
	empresa son expuestos ante la Junta General de
	Accionistas para su aprobación, según lo estableci-
	do por la Ley General de Sociedades:

a) Sí	
b) No	
c) Se elabora y aprueba el acta sin que se reúna la junta	

9. Indicar si la empresa se encuentra obligada a reportar sus estados financieros, así como otra información, al exterior:

a) Sí	
b) No	

10.Los estados financieros son preparados de acuerdo a lo establecido por:

a) Las Normas Internacionales de Información Financiera	
b) Las normas legales de organismos de control o supervisión	
c) Las normas legales y fiscales (tributarias)	
d) Las normas contables de otros países	

11.Los estados financieros anuales son acompañados de:

a) Anexos con información cuantitativa			
b) Anexos con información cuantitativa y cualitativa (no son notas)			
c) Notas a los estados financieros según la NIC 1			
d) No se adjunta mayor información			

12.Indicar si se ha establecido una política para la estimación y registro de cuentas de cobranza dudosa:

a) Sí	
b) No	

13. Para efectos de determinar la depreciación de los inmuebles, maquinaria y equipo se aplica:

- a) Las tasas máximas establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

 b) Un profesional capacitado estima la vida útil de cada elemento del activo fijo.

 c) El contador estima la vida útil de cada elemento del activo fijo.
- 14. Cuando existen diferencias entre el tratamiento de las normas contables y de las normas tributarias, se procede a:

a) Registrar la transacción según lo establecido por la norma contable	
b) Registrar la transacción según lo establecido por la norma tributaria	

15. Cuando se detecta errores en la presentación de estados financieros de periodos anteriores se procede a:

a) No realizar ningún ajuste en los estados financieros	
b) Efectuar el ajuste cuando se detecta, como si fuera del periodo corriente	
c) Efectuar el ajuste de manera retroactiva y reelaborar la información comparativa	

16. Cuando se genera diferencias en cambio al reelaborar las cuentas por pagar comerciales que son plenamente identificables con las existencias en almacén, se procede a:

a) Aplicar la diferencia en cambio a resultados	
b) Activar la diferencia en cambio a la cuenta de existencias	

17.Los ingresos y los gastos son registrados y presentados en los estados financieros tomando en cuenta que:

a) Se han devengado y que están respaldados por los requisitos legales y fiscales.	
b) Se han devengado, aun cuando no se cumpla con los requisitos legales y fiscales.	
c) Se cumpla con los requisitos legales y fiscales, aun cuando no se han devengado.	

III. De la utilidad de la información contenida en los estados financieros

18.En qué grado la información contenida en los estados financieros de su empresa sirve como herramienta para la toma de decisiones empresariales:

Muy relevante	
Algo relevante	
Poco relevante	
No es útil	

Indicar cuál es el factor que considera como mayor limitación para que la información contenida en los estados financieros sea realmente útil para la toma de decisiones empresariales:

١	
١	
ŀ	
١	
١	
ŀ	
1	
П	

indicar cuales son las decisiones mas importantes que
su empresa toma en función a la información conteni-
da en los estados financieros:

Fecha de recepción: 3 de agosto de 2010 Fecha de aceptación: 28 de agosto de 2010 Correspondencia: odiaz@pucp.edu.pe

Un caso de aplicación del sistema ABC en una empresa peruana: Frenosa A case for implementing the ABC system in a Peruvian company: Frenosa

Sergio Luis Cherres Juárez

Jefe Corporativo de Costos y Presupuestos Complejo Hospitalario San Pablo

Resumen

En este artículo se presenta un estudio de caso de una empresa industrial peruana, en el cual se explica el desarrollo del modelo de costeo basado en las actividades a partir del costeo de una línea de producto fabricada por la empresa.

Palabras clave: sistema de costo, recursos, procesos, actividades, inductores y objetivo de costeo.

Abstract

This article presents a case study of a Peruvian industrial company, which covers the development of the model of activity-based costing from the costing of a product line manufactured by the company.

Keywords: System cost, resources, processes, activities, instigators and target costing.

1. Introducción

A partir de los estudios realizados por Johnson y Kaplan (1987: 36-44) sobre la insuficiencia de los sistemas de costos tradicionales basados en el volumen de producción, la contabilidad de costos ha experimentado cambios sustanciales. Dichos estudios demostraron categóricamente que los sistemas de costos por procesos y por órdenes de trabajo carecían de toda relevancia y oportunidad para la toma de decisiones, puesto que están estrechamente vinculados y subordinados a los ciclos y conceptos de la contabilidad financiera. El resultado de este estudio da origen a un replanteamiento casi total de la contabilidad de gestión y a un proceso fértil de creación de nuevos

conceptos tales como los costos del ciclo de vida, los costos de la cadena de valor y los costos basados en las actividades. Podemos encontrar diversos autores que siguen esta línea argumental, tales como Cuervo (2007), Horngren (2007), Shank (1995) y Sharman (1998, 1999).

En la última década, la crisis internacional y la competencia global han obligado a muchas empresas del mundo a implementar herramientas de gestión como el sistema ABC, con el propósito de optimizar sus procesos internos y el uso de sus recursos. Así pues, este modelo de costeo ABC se adapta rápidamente a estas nuevas condiciones ya que porporciona información útil para el planeamiento estratégico y la toma de decisiones.

El proceso de implementación del sistema ABC en las empresas requiere como condición necesaria una adecuada metodología para evitar fracasos al momento de implementarlo y así, incrementar la tasa de adopción de este sistema al interior de las empresas. Aun en países como Estados Unidos y Canadá donde está más difundido el modelo, de acuerdo a Stratton (2009: 31-40), solo el 50% de las empresas encuestadas han implementado el sistema ABC.

Un reciente estudio de Rodríguez (2010: 1-20), revisa exhaustivamente las evidencias empíricas existentes a nivel internacional, acerca del proceso de implementación del sistema ABC¹. Sus principales hallazgos son los siguientes:

- a) Los factores técnicos, organizacionales y culturales más importantes que afectan la implementación del sistema ABC son los siguientes: nivel de costos indirectos de fabricación, complejidad y diversidad de productos, apoyo y compromiso de la alta gerencia, existencia de un líder interno, el tamaño y la complejidad de la empresa, presencia de consultores y los valores y las creencias que subyacen en una compañía medidas como innovación y atención al cliente.
- b) La implementación de diversos modelos ABC a nivel internacional se examina a través de encuestas o estudio de casos en profundidad del proceso de implementación en empresas privadas de diferentes sectores económicos cuya información se analiza mediante modelos de regresión múltiple.
- c) El análisis de errores del modelo ABC, tales como los errores en la estimación de tiempo del modelo

- ABC se basan en diseños de experimentos y análisis estadísticos ANOVA de los resultados. Para tal fin, se consideran las siguientes variables: nivel de agregación de la actividad, coherencia de la actividad, entre otras.
- d) Las consecuencias de aplicar el sistema ABC en las empresas conlleva a mejoras en costos, en calidad, en tiempos de ciclos productivos y rentabilidad. Por ejemplo, la aplicación de los procesos de mejora continua permiten optimizar el uso de los recursos escasos de una organización.
- e) Se observan nuevos usos del sistema ABC en la metodología de *value chain analysis* (VCA) con el propósito de reducir los costos de la cadena de suministros. En un estudio de caso de una cadena de supermercados británico con sus proveedores, se presenta esta nueva aplicación del sistema ABC.

2. Estudio de caso

A continuación se ilustra la aplicación del sistema de costeo ABC sobre la base de la información de la empresa industrial Frenosa².

Frenosa es una empresa industrial, ubicada en la zona industrial del Callao del departamento de Lima; se dedica al diseño, desarrollo y producción de materiales de fricción, líquido de freno y refrigerante, remaches, herramental para instalar materiales de fricción y auto partes en general. La empresa pertenece al sector metal mecánica, y está clasificada dentro del CIIU 3430: fabricación de partes, piezas y accesorios para vehículos automotores y sus motores.

¹ Para una revisión previa de la literatura sobre la implementación del sistema ABC y ABM ver Ripoll y Tamarit (2003).

² El estudio de caso de la empresa Frenosa es una versión sucinta y modificada de Cherres (2008).

En julio de 2000, la empresa Frenosa obtuvo la certificación ISO 9002 a través de BVQI acreditado por AZ Austria, ANSI Arab, y DAR para los procesos de fabricación de sus diferentes líneas de productos³. Dicha certificación le ha permitido ganar y afianzar el reconocimiento y confianza ante sus clientes locales y del exterior.

Para desarrollar el estudio de caso seleccionamos y costeamos los procesos de producción y soporte⁴. Los pasos a seguir para generar el sistema ABC, teniendo en cuenta cada uno de los elementos que intervienen son los siguientes:

- a) Se agrupan todos los gastos y costos de la empresa bajo el concepto de *pool* de recursos. Seguidamente, se tipifican los recursos en tres categorías: materiales, personal directo y otros recursos.
- b) Se selecciona los objetos de costo: las actividades de producción y la línea de productos forros de embrague.
- c) Luego, hay que plantearse la siguiente pregunta: los costos de los recursos que conforman el *pool* de recursos ¿son directamente imputables al producto? Si la respuesta es afirmativa, entonces se cargan directamente al producto. A manera ilustrativa podemos mencionar que el costo de los materiales se imputan directamente al forro de embrague.
- d) En caso que la repuesta a la pregunta del punto c) sea negativa, entonces es necesario desarrollar inductores de recursos que permitan imputar el costo de los recursos a las actividades.

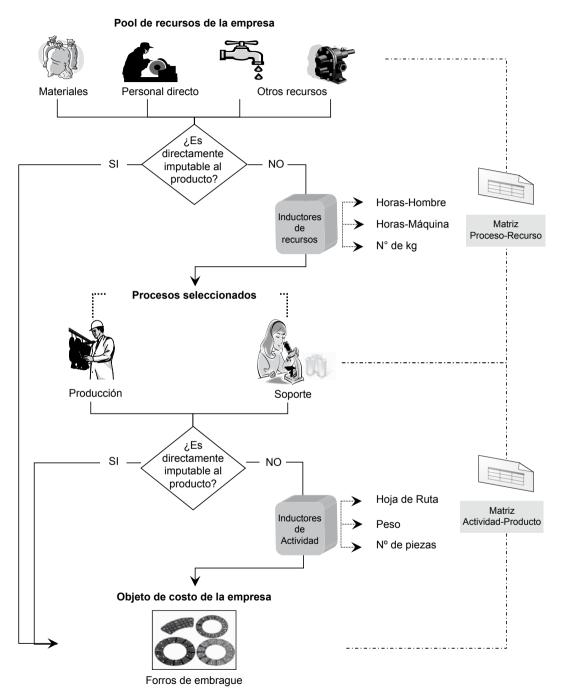
- e) Se elabora la matriz proceso-recurso para los recursos que no son directamente imputables al producto como es el caso de la categoría de recurso «Otros recursos». Asimismo, se utiliza como parámetro de imputación los inductores de recurso definido en el punto d).
- f) A continuación se definen y seleccionan los procesos a costear. Luego, es necesario desagregar dichos procesos en actividades. Seguidamente, se las debe clasificar en actividades de producción y soporte.
- g) El siguiente paso es plantearse la siguiente pregunta: el costo de los procesos seleccionados ¿es directamente imputable al producto? Si la respuesta es positiva, entonces se imputa directamente al producto.
- h) En caso que la repuesta a la pregunta del punto g) sea negativa, entonces se desarrolla inductores de actividades que permitan imputar el costo de las actividades a los productos.
- En seguida se transfiere el costo del proceso de soporte, el cual brinda apoyo al proceso productivo, para que unido a este, se fabrique los forros de embrague.
- j) Finalmente, se elabora la matriz actividad-producto para el costo de las actividades que no son directamente imputables a los productos. Además, se utiliza como parámetro de imputación los inductores de actividad definidos en el punto h).

En el gráfico 1, podemos visualizar los diez pasos que se deben tener en cuenta para generar el sistema de costeo ABC.

³ Información tomada de <www.frenosa.com.pe/historia.htm> [Consulta: 28 de junio de 2010].

⁴ Hemos omitido el proceso de comercialización de la empresa para evitar una mayor complejidad en la exposición del caso de estudio.

Gráfico 1. Generación del sistema ABC



Fuente: elaboración propia

2.1. Pool de recursos

Son todos aquellos bienes económicos que intervienen en el proceso de producción, tales como materiales, personal directo (operarios) y otros recursos. Seguidamente detallamos cada uno de ellos:

2.1.1 Materiales

Los materiales directos son unos de los elementos del costo del producto más representativos y se identifican fácilmente con el producto final. Para producir un forro de embrague se requiere de diferentes tipos de materiales, como a continuación mostramos:

Cuadro 1. Costo de los materiales utilizados en nuevos soles

	Cantidad en kg	Costo unitario	Costo total
Material SW-50	38 174	3,2045	122 329
Material FRE-9000	44 039	5,4810	241 378
Material FRE-9002	15 807	5,0792	80 287
Total materiales	98 020		443 993

Fuente: elaboración propia, según datos proporcionados por la empresa

2.1.2 Personal directo

Son los operarios que ejecutan las actividades productivas de manera directa. El salario de cada operario es de S/. 1350, el cual incluye todos los beneficios sociales de ley. La cantidad de operarios necesarios para el proceso productivo es 59.

Se realizó un estudio de métodos y tiempos⁵ con el propósito de determinar tiempos estándares (Te) expresados en minutos para el ciclo productivo. El cálculo de los tiempos se realizará en cada etapa del

proceso productivo que se detalla más adelante. Para tal fin debemos tomar en cuenta lo siguiente:

a) Tiempo normal (Tn)

Es el tiempo normal de duración del ciclo productivo para obtener un kilogramo de forro de embrague. Dicho ciclo productivo está compuesto de siete actividades. El tiempo de cada actividad expresado en minutos se muestra a continuación:

 $T_{n=1,00+0,31+0,65+1,05+0,17+0,39+0,27=}$ 3.84 minutos

b) Tiempo suplementario (Ts)

Es el tiempo adicional que debemos tener en cuenta y que considera los siguientes factores:

Cuadro 2. Factores del tiempo suplementario

	%
Tolerancia personal	5
Tolerancia básica por fatiga	4
Tolerancia por estar de pie	2
Tolerancia por estar encorvado	2
Total tiempo suplementario	13

Fuente: elaboración propia

c) Tiempo estándar (Te)

El tiempo estándar de duración de un ciclo productivo para obtener un kilogramo de forro de embrague, es:

Te=1,00 x (1,13)+0,31 x (1,13)+...+0,27 x (1,13) =
$$4,34$$
 minutos

El reporte de producción mensual indica que se fabricaron 98 020 kilos de forro de embrague. Asimismo,

Cuando la actividad se ejecuta de manera repetitiva es conveniente realizar un estudio de métodos y tiempos. Si la actividad no se ejecuta de manera repetitiva se debe optar por tomar tiempos mínimos, promedios y máximos.

el área de Recursos Humanos informó que se pagó S/. 79 650 por 6736 horas trabajadas durante el mes. El tiempo estándar total para la producción mensual en horas, se obtiene de la siguiente manera:

$$Te = \frac{\sum (1,13 \times 98\ 020 + ... + 0,31 \times 98\ 020)}{60} = 7090 \text{ horas}$$

Los datos anteriores nos permiten calcular el factor de distribución (Fd) como a continuación se muestra:

$$Fd = \frac{6736 \text{ horas}}{7090 \text{ horas}} = 0.95$$

Luego de haber calculado los tiempos estándares por actividad y el factor de distribución, podemos determinar el tiempo real por actividad y respectivos costos como se muestra a continuación:

Cuadro 3. Imputación del costo de la MOD en nuevos soles

Nro.	Actividades	Te x kg x Fd	Tiempo real	%	Costo total
FO-1	Impregnación	1,13 x 98 020 x 0,95	105 224	26	20 709
FO-2	Enrollado	0,35 x 98 020 x 0,95	32 620	8	6372
FO-3	Prensado	0,73 x 98 020 x 0,95	68 396	17	13 541
FO-4	Horneado	1,19 x 98 020 x 0,95	110 486	28	22 302
FO-5	Lijado	0,19 x 98 020 x 0,95	17 888	4	3186
FO-6	Taladrado	0,44x98 020x0,95	41 038	10	7965
FO-7	Acabado	0,31 x 98 020 x 0,95	28 411	7	5576
Total MOD			404 063	100	79 651

Fuente: elaboración propia, según datos de la empresa

2.1.3 Otros recursos

Estos recursos incluyen al personal indirecto: gerente de producción, asistente de producción y supervisores de producción; servicios: agua, energía eléctrica, teléfono y telecomunicaciones; operacionales: aceite hidráulico, gas licuado, mantenimiento y reparación de máquinas; no operacionales: fotocopias, limpieza

y útiles de escritorio; instalación: mantenimiento y reparación del local, tributos municipales y vigilancia.

En el siguiente cuadro se podrá visualizar los otros recursos utilizados en la fabricación de los forros de embrague.

Cuadro 4. Otros recursos utilizados en el proceso productivo

Código del recurso	Nombre del recurso	Importe en S/.	%
REC001	Personal indirecto	5724	6
REC002	Servicios	8199	9
REC003	Operacionales	49 769	54
REC004	No operacionales	2829	3
REC005	Instalaciones	25 617	28
Total otros recursos	92 138	100	

Fuente: elaboración propia

2.2. Inductores de recurso

El inductor de recurso es el factor o parámetro que permite determinar la variabilidad del consumo de los recursos, e imputar el costo de los recursos en forma cuantitativa y directa a cada una de las actividades. En el siguiente cuadro se puede apreciar los inductores de recursos a utilizar para imputar el costo de los otros recursos.

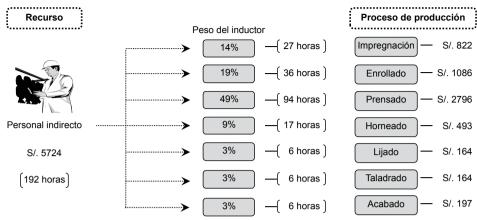
Cuadro 5. Recurso – Inductor de recurso

D	Inductores				
Recursos	Н-Н	H-M	Nº kg		
Personal indirecto	•				
Servicios		•			
Operacionales			•		
No operacionales			•		
Instalaciones		•			

Fuente: elaboración propia

En el gráfico 2, se puede apreciar el procedimiento a tener en cuenta para determinar el peso del inductor de recurso horas—hombre (H-H), el cual permite imputar el costo del personal indirecto a cada una de las actividades del proceso productivo que se realizaron.

Gráfico 2. Peso del inductor de recurso



Fuente: elaboración propia

A manera de ejemplo podemos mencionar que el gerente de producción (personal indirecto) planificó y controló el proceso productivo dedicándole un total de 192 horas. Dichas horas representan en términos monetarios S/. 5724. El costo total de las horas se imputa en función a la cantidad de horas dedicadas a cada una de las actividades productivas.

De esta manera, 27 horas dedicadas a la actividad de impregnación representan el 14% del total de horas. Al multiplicar el peso del inductor de recurso (14%)

por el costo total (S/. 5724) se obtendrá la valorización de la actividad de impregnación: S/. 822.

2.3. Matriz proceso-recurso para la imputación de los otros recursos

A partir de la información proporcionada por los cuadros 4 y 5, se elaborará la matriz proceso—recurso, la cual permitirá imputar el costo de los otros recursos a las actividades de producción. El costo de cada actividad estará valorizada en nuevos soles (S/.). Dicha matriz se muestra a continuación:

Cuadro 6. Imputación del costo de los otros recursos del proceso productivo

	Matriz Proceso - Recurso									
	Pool de recursos				Montos expresados en S/.					
Nº	Actividades	INDUCTORES		Personal indirecto	Servicios	Operacionales	No operacionales	Instalaciones	Total recursos	
		Н-Н	H-M	Nº kg	5724	8199	49 769	2829	25 617	92 138
FO-1	Impregnación	14%	17%	25%	822	1397	12 339	701	4364	19 624
FO-2		19%	9%	14%	1086	744	6812	387	2324	11 354
FO-3	Prensado	49%	16%	13%	2796	1321	6692	380	4127	15 316
FO-4	Horneado	9%	22%	15%	493	1837	7317	416	5740	15 803
FO-5	Lijado	3%	14%	13%	164	1139	6223	354	3558	11 438
FO-6	Táladrado	3%	10%	12%	164	850	5977	340	2657	9988
FO-7	Acabado	3%	11%	9%	197	911	4410	251	2846	8615
		100%	100%	100%	5724	8199	49 769	2829	25 617	92 138

Fuente: elaboración propia

2.4. Procesos seleccionados

Para el caso de aplicación se consideran dos procesos:⁶ producción y soporte. A continuación se explica brevemente cada uno de estos procesos:

2.4.1. Proceso de producción

Un proceso productivo se puede desagregar en una o varias actividades. Estas son el conjunto de tareas que realiza la empresa para obtener un producto final: el forro de embrague. Para producirlo debe tenerse en cuenta las siguientes actividades:

a) Impregnación

El proceso de fabricación del forro de embrague se inicia con la impregnación del hilo y una mezcla de caucho y aditivos.

b) Enrollado

El hilo ya impregnado se entreteje en forma de cintas sobre un plato de arrastre, formando una «torta».

c) Prensado

La «torta».es prensada y transformada en el forro propiamente dicho, bajo parámetros de presión, temperatura y tiempo, utilizando un molde que asegure las medidas finales.

d) Horneado

Proceso por el cual se realiza el cocido de los forros con la finalidad de cohesionar las partículas que permiten endurecer su estructura.

e) Lijado

Se realiza un lijado previo, el cual consiste en desbastar el forro pero sin llegar a su espesor final. Luego, en el lijado final se lija la zona con ranuras y plana del forro cumpliendo con tolerancias establecidas.

f) Taladrado

Es la perforación hecha para alojar los remaches en el ensamblado del forro al disco de embrague.

g) Acabado

Los forros aprobados son embolsados en grupos de diez unidades dentro de plástico termoencogible.

2.4.2. Proceso de soporte

Este proceso brinda diferentes servicios al proceso de producción. Dichos servicios son:

a) Mantenimiento

Brinda el servicio de mantenimiento a equipos de planta e instalaciones con la finalidad de garantizar la disponibilidad de los mismos. El costo del mantenimiento de cada equipo se identifica con cada actividad como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro 7. Costo de los servicios brindados por mantenimiento

	Equipo de planta	Total (S/.)	%	
MAQ001	Tina de impregnación	463	3	FO-1
MAQ002	Tanque mezclador	974	7	FO-1
MAQ003	Enrolladora	137	1	FO-2
MAQ004	Prensa hidráulica	4371	30	FO-3
MAQ005	Horno	1258	9	FO-4
MAQ006	Lijadora de banda	5672	38	FO-5
MAQ007	Taladro de columna	1425	10	FO-6
MAQ008	Túnel para plastificado	238	2	FO-7
Total costo	14 538	100		

Fuente: elaboración propia

⁶ Harrington (1998: 34) plantea que existen niveles jerárquicos de los procesos: macroprocesos, procesos, actividades, tareas y operaciones.

b) Control de calidad

Realiza pruebas de laboratorio para controlar, verificar e inspeccionar los materiales y forros de embrague. El costo total de las pruebas de ensa-yo se imputa a cada actividad de producción en función del peso porcentual (%) del costo de producción de cada actividad como se detalla en el punto 2.6.

Cuadro 8. Costo de las pruebas de laboratorio en nuevos soles

	Cantidad	Costo unitario	Costo total	%
Prueba de extracto acetónico	12	147	1761	30
Prueba de gravedad específica	10	34	339	6
Prueba de coeficiente de fricción	11	161	1775	30
Prueba de resistencia a la flexión	8	29	233	4
Prueba de dureza	8	27	215	4
Prueba de resistencia a la explosión	16	94	1503	26
Total costo de o	control de ca	lidad	5826	100

Fuente: elaboración propia

c) Ingeniería

Es el área que realiza la elaboración y actualización de planos para la fabricación de los forros de embrague. El costo total de los planos se imputa a cada actividad de producción en función del peso porcentual (%) del costo de producción de cada actividad como se detalla en el punto 2.6.

Cuadro 9. Costo de los planos según tipificación en nuevos soles

	Cantidad	Costo unitario	Costo total	%
Planos para productos	23	147	3381	71
Planos para proyectos	2	34	68	2
Planos para máquinas y equipos	8	161	1288	27
Total costo de ingeniería			4737	100

Fuente: elaboración propia.

2.5. Inductores de actividad

El inductor de actividad es el factor o parámetro que permite determinar la variabilidad del consumo de la actividad o actividades, e imputar el costo de la actividad en forma cuantitativa y directa a cada uno de los productos producidos. A continuación presentamos los inductores de actividad a ser aplicados en el caso práctico.

Cuadro 10. Actividad – inductor de actividad

Actividades		Inductores	
Actividades	H-R	kgxPz	Nº pz
Impregnación	•	•	•
Enrollado	•	•	•
Prensado	•	•	•
Horneado	•	•	•
Lijado	•	•	•
Taladrado	•	•	•
Acabado	•	•	•

Fuente: elaboración propia

Seguidamente en el gráfico 3, se puede visualizar el procedimiento a tener en cuenta para determinar el costo de cada forro de embrague seleccionado, utilizando como inductor de actividad el tiempo real de la actividad y otros factores de medición tales como: la hoja de ruta, el peso promedio de cada forro de embrague y la cantidad de productos fabricados durante el mes analizado.

Proceso productivo Línea de productos Peso del inductor Forro ×21.98×38 174 S/. 18 150 45% SW50 $\left(\frac{0.10}{0.225} \times 2,75 \times 44\,039\right)$ Forro S/. 20 973 52% FRE9000 Actividad de Impregnación Forro $\left(\frac{0.10}{0.225}\right) \times 2,75 \times 15 807$ S/. 1210 FRE9002 S/. 40 333 Hoja de Ruta kg | Minutos | Cantidad

Gráfico 3. Peso del inductor de actividad

Fuente: elaboración propia

Para ilustrar los cálculos realizados en el gráfico anterior, podemos indicar que el forro SW50 tiene un peso de 0,100 kg respecto al peso promedio que es 0,225 kg; la cantidad de minutos necesaria para fabricar un forro SW50 es 21:98 minutos; y el volumen de producción de este forro es 38 174 piezas. Al multiplicar estos tres factores se obtiene el peso del inductor de actividad. Además, se considera la hoja de ruta de los productos de esta línea de productos, es decir, todas las actividades productivas que se deben ejecutar de manera secuencial para obtener como resultado un forro de diferentes materiales.

Finalmente, el costo total de la actividad de impregnación (S/. 40 333) se imputa a cada uno de los forros en función a los pesos obtenidos: 45%, 52% y 3%. Así pues, se obtiene el valor de cada uno de los forros de embrague.

2.6. Presentación del costo de las actividades

En el siguiente cuadro podemos apreciar el costo de las actividades de producción y de soporte valorizados

en nuevos soles (S/.), teniendo en cuenta la clasificación de los procesos realizada por la empresa, la cual se muestra a continuación:

Cuadro 11. Costo del proceso productivo y de soporte

	Cuadros	Importe	%
a) Procesos de producción			
Impregnación	ver cuadro 3 y 6	40 333	21
Enrollado	ver cuadro 3 y 6	17 726	9
Prensado	ver cuadro 3 y 6	28 857	15
Horneado	ver cuadro 3 y 6	38 105	19
Lijado	ver cuadro 3 y 6	14 624	7
Taladrado	ver cuadro 3 y 6	17 953	9
Acabado	ver cuadro 3 y 6	14 191	7
Total producción		171 789	87
b) Procesos de soporte			
Mantenimiento	ver cuadro 7	14 538	8
Control de calidad	ver cuadro 8	5826	3
Ingeniería y desarrollo	ver cuadro 9	4737	2
Total soporte		25 101	13
Costo total en S/.		196 890	100

Fuente: elaboración propia

2.7. Transferencia de costos entre procesos

Para obtener el costo de cada producto debemos transferir el costo total del proceso de soporte al proceso de producción en función del peso porcentual (%) de cada una de las actividades del proceso fabril. Así pues, como se explicó en el punto 2.4.2, el costo del mantenimiento de cada equipo se identifica con cada actividad productiva. No obstante, en el caso del costo de control de calidad e ingeniería y desarrollo es necesario transferir dichos costos como se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro 12. Transferencia del costo de control de calidad e ingeniería y desarrollo al proceso de producción

				Control de calidad	Ingeniería y desarrollo	Costo total
	Actividades	S/.	%	5826	4737	10 563
FO-1	Impregnación	40 333	23	1340	1090	2429
FO-2	Enrollado	17 726	11	641	521	1162
FO-3	Prensado	28 857	17	990	805	1796
FO-4	Horneado	38 105	22	1282	1042	2324
FO-5	Lijado	14 624	9	524	426	951
FO-6	Taladrado	17 953	10	583	474	1056
FO-7	Acabado	14 191	8	466	379	845
Costo	total	171 789	100			

Fuente: elaboración propia

2.8. Presentación del costo total de soporte

En el cuadro que vamos a presentar a continuación se puede ver el costo total de los costos transferidos que le corresponde a cada actividad productiva. Los importes están valorizados en nuevos soles (S/.), y tienen en cuenta la clasificación de los procesos realizada por la empresa.

Cuadro 13. Costo total de soporte transferido al proceso productivo

		Cuadros	Mantenimiento	Control de calidad	Ingeniería y desarrollo	Costo total
FO-1	Impregnación	ver cuadros 7 y 12	1437	1340	1090	3867
FO-2	Enrollado	ver cuadros 7 y 12	137	641	521	1299
FO-3	Prensado	ver cuadros 7 y 12	4371	990	805	6166
FO-4	Horneado	ver cuadros 7 y 12	1258	1282	1042	3582
FO-5	Lijado	ver cuadros 7 y 12	5672	524	426	6622
FO-6	Taladrado	ver cuadros 7 y 12	1425	583	474	2482
FO-7	Acabado	ver cuadros 7 y 12	238	466	379	1083
Total o	costo transferido)				25 101

Fuente: elaboración propia

2.9. Producto seleccionado

El forro de embrague es un elemento mecánico, que en conjunto con el disco de embrague, sirve para transmitir la potencia desarrollada por el motor de un automóvil a la caja de cambio. La unidad de medida de este producto es la pieza (Pz), la cual pesa aproximadamente 1,00 kilogramo.

Gráfico 4. Línea de producto: forro de embrague



Fuente: información proporcionada por la empresa

2.10. Costeo del producto

El cálculo del costo de los productos seleccionados considera el costo total de cada producto, dicho en otros términos, el costo de los materiales, el costo del proceso productivo y el costo del proceso de soporte. A continuación se muestra los productos seleccionados en la línea de productos forros de embrague.

Cuadro 14. Línea de producto: forro de embrague

	Peso (kg)	Cantidad	Material
Forro FEF 0014 P	1,00	38 174	SW-50
Forro FEF 0014 P	1,00	44 039	FRE-9000
Forro FEF 0011 P	1,00	15 807	FRE-9002

Fuente: elaboración propia, según datos proporcionados por la empresa

2.11. Matriz actividad-producto para la imputación de los costos de conversión del proceso de producción

De igual forma que en el punto 2.3, se elabora la matriz actividad-producto en base a la información proporcionada por el cuadro 11, para la imputación de los costos de conversión: personal directo y otros recursos. El costo de cada producto está valorizado en nuevos soles (S/). Dicha matriz se presenta en el cuadro 15.

2.12. Matriz actividad-producto para la imputación de los costos del proceso de soporte

En este punto es necesario elaborar otra matriz Actividad-Producto teniendo en consideración la información proporcionada por el cuadro 13, para la imputación de los costos de mantenimiento, control de calidad e ingeniería y desarrollo. El costo de cada producto está valorizado en nuevos soles (S/). Dicha matriz se puede ver en el cuadro 16.

Cuadro 15. Imputación de los costos de conversión del proceso de producción: personal directo y otros recursos

	Matriz Actividad - Producto											
		Productos					Montos expresados en S/.					
Nº	Actividades		INI	INDUCTORES		FORRO FEF	FORRO FEF	FORRO FEF				
		171 789	H-R	kgxPz	Nº pz	00014P SW50	00014P FRE-9000	00011P FRE9002				
FO-1	Impregnación	40 333	45%	52%	3%	18 150	20 973	1210	40 333			
FO-2	Enrollado	17 726	45%	52%	3%	7977	9218	532	17 726			
FO-3	Prensado	28 857	45%	52%	3%	12 986	15 006	866	28 857			
FO-4	Horneado	38 105	45%	52%	3%	17 147	19 815	1143	38 105			
FO-5	Lijado	14 624	45%	52%	3%	6581	7604	439	14 624			
FO-6	Taladrado	17 953	45%	52%	3%	8079	9336	539	17 953			
FO-7	Acabado	14 191	45%	52%	3%	6386	7379	426	14 191			
			То	tal produ	cto	77 305	89 330	5154	171 789			

Fuente: elaboración propia

Cuadro 16. Imputación de los costos del proceso de soporte: mantenimiento, control de calidad e ingeniería

					Matriz A	ctividad - Producto					
	Productos					Montos expresados en S/.					
Nº	Actividades		INI	INDUCTORES		FORRO FEF	FORRO FEF	FORRO FEF			
		25 101	H-R	KgxPz	Nº Pz	00014P SW50	00014P FRE-9000	00011P FRE9002			
FO-1	Impregnación	3867	39%	45%	16%	1508	1740	619	3867		
FO-2	Enrollado	1299	39%	45%	16%	507	585	208	1299		
FO-3	Prensado	6166	39%	45%	16%	2405	2775	987	6166		
FO-4	Horneado	3582	39%	45%	16%	1397	1612	573	3582		
FO-5	Lijado	6622	39%	45%	16%	2583	2980	1060	6622		
FO-6	Taladrado	2482	39%	45%	16%	968	1117	397	2482		
FO-7	Acabado	1083	39%	45%	16%	422	487	173	1083		
			То	tal Produ	cto	9789	11 295	4016	25 101		

Fuente: elaboración propia

2.13. Presentación del costo de los productos

El costo unitario y total de los productos seleccionados expresados en nuevos soles (S/.) se puede observar en el siguiente cuadro.

Cuadro 17. Costos de los productos seleccionados

Forro de embrague	Cantidad en piezas	Costo total S/.	Costo unitario S/.	Cuadros
Forro FEF 0014 P – SW50	38 174	209 423	5,4860	ver cuadro 1, 15 y 16
Forro FEF 0014 P – FRE-9000	44 039	342 003	7,7659	ver cuadro 1, 15 y 16
Forro FEF 0011 P – FRE-9002	15 807	89 457	5,6593	ver cuadro 1, 15 y 16
Total forro de embrague	98 020	640 883		

Fuente: elaboración propia

A manera de ejemplo, podemos mencionar que el costo total del Forro FEE 0014P-SW50, se obtiene de sumar S/.122 329 del cuadro 1 más S/. 77 305 del cuadro 15 más S/. 9789 del cuadro 16. Para obtener el costo unitario de dicho forro de embrague debemos dividir el costo total entre la cantidad de piezas producidas, es decir, dividir S/. 209 423 entre 38 174, obteniéndose como resultado S/. 5,4860.

2.14. Estado de resultado

El informe que presentamos a continuación muestra la rentabilidad de cada producto, luego de haber aplicado la metodología planteada por el modelo de costos ABC.

Cuadro 18. Estado de resultado por producto (en nuevos soles)

	FORRO SW-50	FORRO FRE-9000	FORRO FRE-9002	Cuadros
Ventas netas				
Forros de embrague	324 479	453 602	110 649	
Costo de venta				
Materia prima directa	122 329	241 378	80 287	ver cuadro 1
Costos de conversión	77 305	89 330	5154	ver cuadro 15
Margen bruto	124 845	122 894	25 208	
Gastos operativos				
Procesos de soporte	9789	11 295	4016	ver cuadro 16
Margen operativo	115 056	111 599	21 192	

Fuente: elaboración propia

3. Conclusiones

A partir de lo expuesto, en el caso de aplicación del sistema ABC en la empresa Frenosa, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- a) El caso de estudio ilustra el costeo de una línea de producto utilizando el sistema ABC en una empresa peruana, el cual puede ser tomado como modelo por otras empresas de diversas actividades económicas y tamaños.
- b) En la práctica, podemos minimizar el riesgo al fracaso del proceso de implementación del modelo ABC si consideramos diversos factores tales como: las características de la organización, la complejidad de sus actividades y la diversidad de sus productos.

- c) La elaboración de un diagrama de flujo de costos (gráfico 1); nos da una visión panorámica de cómo, a partir del costo de los recursos que utiliza la empresa, podemos calcular el costo de las actividades que ejecuta, para luego determinar el costo unitario y total de los distintos productos que fabrica.
- d) Los costos de los recursos utilizados en forma común por las distintas actividades deben ser imputados entre las distintas actividades de acuerdo a sus características y a su relación con estas.
- e) Es fácil asociar el consumo de los materiales con la cantidad de productos producidos; asimismo, es relativamente sencillo medir el tiempo utilizado por los operarios en la ejecución de las actividades productivas; sin embargo, no es fácil identificar o asociar el consumo de energía eléctrica o el servicio de vigilancia con las actividades o productos terminados. Dichos recursos requieren de un análisis y medición especial para determinar con exactitud qué proporción de su costo se usó en cada actividad o producto.

Referencias bibliográficas

Cherres Juárez, Sergio Luis.

2008 Activity Based Costing: Metodología para el diseño e implementación de un sistema ABC: El caso Freno S. Tesis de Licenciatura. Pontificia Universidad Católica del Perú.

CUERVO T, Joaquin.

2007 Costeo basado en actividades -ABC- gestión basada en actividades -ABM- Bogotá: Ecoe Ediciones.

HORNGREN, Charles T.

2007 *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial.* 12^{da} edición. Naucalpan de Juárez: Pearson Educación.

HARRINGTON, H.J.

1993 *Mejoramientos de los procesos de la empresa*. Bogotá: Mc Graw-Hill.

Kaplan, Roberts S and Johnson, H.

1987 «The rise and fall of management accounting». *Engineering Management Review*, vol. 15, N° 3, pp. 36-44.

RODRIGUEZ-MAESO, Jorge Emilio.

2010 «El actual estado del arte en los Sistemas ABC/M: Un análisis e interpretación de la literatura internacional». *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol 8, Nº 15, pp. 1-20.

RIPOLL, Vicente y Carmen TAMARIZ

2003 «Una revisión de la literatura internacional sobre el sistema ABC/ABM: aspectos teóricos y empresariales». *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol 1, Nº 1, pp. 1-10.

STRATTON, William y Denis Desroches

2009 «Activity-Based Costing: is it still relevant?». Management Accounting Quarterly, Spring, vol 10, N° 3, pp. 31-40.

SHARMAN, Paul

1998 «ABC. El Activity-Based Costing se presenta como nueva forma de entender los costos». *Business. Negocios en el Perú*, Año V, Nº 51, pp. 38.

1999 «El reto es cambiar o desaparecer». *El Comercio*, pp. B18, Lima, 11 de mayo de 1999.

Shank, Johnk y Vijay Govindarajan

1995 Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva. Bogotá: Norma.

Fecha de recepción: 5 de agosto de 2010 Fecha de aceptación: 5 de octubre de 2010 Correspondencia: cherres.sl@pucp.edu.pe

TRIBUTACIÓN

Diseño de un sistema contable que permite optimizar legalmente la declaración del IVA en Ecuador

Design of an accounting system that legally optimizes the IVA declaration in Ecuador

José Díaz Montenegro

Docente Universidad Estatal de Milagro UNEMI

Resumen

Gran parte de los contribuyentes en el Ecuador no realizan una aplicación correcta del crédito tributario en sus declaraciones de IVA, lo que los lleva a pagar un valor mucho más alto del que pagarían si hicieran una aplicación adecuada. En el presente artículo, demostramos que a través de la implementación de un sencillo sistema contable, los contribuyentes pueden optimizar su declaración del IVA sin infringir ninguna disposición tributaria vigente, sino, por el contrario, apegándose estrictamente a lo que dice la ley en el país.

Palabras clave: impuesto al valor agregado, crédito tributario, sistema contable.

Abstract

Most of Ecuador's contributors don't prepare a well elaborate tax credit application form for their IVA declarations, which lead them to give a payment that goes unnecessary above the actual value, due to the inadequate form filling. In this article, we can see that through the implementation of a simple accounting system, taxpayers can optimize their IVA declaration without breaking any current tax provision, even more, going side by side with our country's established law.

Keywords: value-added tax, accounting system, tributary credit.

1. Introducción

Los impuestos se pueden clasificar atendiendo distintos criterios según las características que en cada caso presenten. Para motivos del presente artículo nos interesa distinguir entre impuestos progresivos e impuestos regresivos.

Un impuesto que grava una proporción mayor de los ingresos de las familias de ingresos altos que de los de las familias de ingresos bajos es un impuesto progresivo. Es decir, un impuesto es progresivo cuando afecta en mayor proporción a la población de mayores ingresos.

El tributo progresivo por excelencia es el impuesto a la renta (Escobar, Gutiérrez y Gutiérrez 2007).

Por el contrario, un impuesto que grava una proporción menor del ingreso de las familias de ingresos altos que del de las familias de ingresos bajos es un impuesto regresivo. En sentido estricto, en las economías puede que no existan impuestos regresivos, pero en la práctica, si el término regresivo se aplica a todo impuesto que tome una mayor proporción del ingreso del contribuyente con menores ingresos que del contribuyente con mayores ingresos, entonces sí lo hay (Spencer 1993).

Por ejemplo, una familia de ingresos altos en el Ecuador, digamos de 5 mil unidades monetarias (u.m.) mensuales, y que gaste en la compra de bienes y servicios 2 mil u.m., estaría pagando un impuesto al valor de agregado de 240 u.m. (el 12% de 2 mil). El IVA para esta familia representa el 4,8% de su ingreso. Una familia de ingresos bajos en tanto, digamos de 600 u.m. mensuales, que gaste 500 u.m. en bienes y servicios, paga un IVA de 60 u.m., lo cual representa el 10% de su ingreso.

Si bien es cierto, la tasa de IVA en el Ecuador (12%) es la misma para todas las personas, no todas ellas gastan la misma fracción de sus ingresos en bienes y servicios gravables. El ejemplo anterior nos muestra que aunque las familias de ingresos altos paguen más de IVA que las familias de ingresos bajos, terminan pagando una proporción menor de su ingreso que las primeras y es esto lo que le da el carácter de regresividad a este tributo.

Tomando en consideración que, en términos generales, las familias con mayores ingresos gastan una proporción menor de su renta en la compra de bienes

de consumo que las familias con menores ingresos, es posible afirmar que los impuestos regresivos representan una pesada carga para estas últimas, en especial en países como Ecuador, donde la distribución del ingreso es sumamente desigual y los niveles de pobreza bastante elevados.

De acuerdo a cifras provisionales del Banco Central del Ecuador, en el año fiscal 2009, los ingresos del Gobierno Central fueron de \$11 583 millones de dólares, de los cuales los correspondientes a recaudaciones tributarias fueron de \$7257 millones, el 63% de los ingresos totales. Los ingresos por IVA en ese mismo año, representaron el 26% de los ingresos totales y el 43% de los ingresos tributarios, al llegar a los \$3019 millones de dólares.

Este comportamiento no es exclusivo del año mencionado, aunque existe una tendencia a revertir tal situación. En el cuadro 1 se muestra los ingresos totales y la estructura de los ingresos tributarios del Gobierno Central desde el año 2000 hasta el 2009.

Cuadro 1. Ecuador: ingresos tributarios del Gobierno Central, 2000-2009 en millones de dólares

Polared and de						Años				
Rubros/ periodo	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008 (p)	2009 (p)
TOTAL INGRESOS	3250	3845	4572	4771	5179	6052	6895	8490	13 799	11 583
Tributarios	1623	2370	2750	2789	3166	3741	4244	4749	6570	7257
Impuesto al valor agregado IVA	836	1340	1529	1583	1720	1975	2228	2509	2825	3019
Impuesto a los consumos especiales ICE	75	137	221	181	202	221	257	220	474	448
Impuesto a la renta	293	476	531	592	702	937	1068	1268	2339	2518
Impuesto a la circulación de capitales	169	8	0	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto al comercio y transacciones internacionales	238	373	419	382	454	547	618	679	789	923
Impuesto a las operaciones de crédito en m/n	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto a los vehículos	11	23	49	52	56	60	70	72	95	118
Otros impuestos	0	12	0	0	32	2	3	3	48	231

⁽p) Cifras provisionales

Fuente: elaboración propia a partir del Boletín de información estadística mensual, Nº. 1900, junio de 2010, Banco Central del Ecuador.

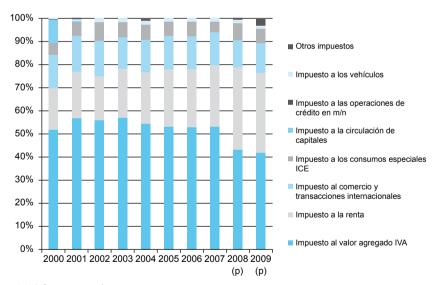
Si comparamos los años extremos, en el año 2000 el IVA representaba el 51% de los ingresos tributarios, en tanto que el IR, el 18%. En cambio, hacia el año 2009 los porcentajes de participación eran del 43% y del 35% respectivamente, lo cual se explica por los importantes esfuerzos realizados por los diferentes gobiernos para mejorar las recaudaciones del impuesto a la renta, afianzados por reformas como el cobro anticipado de este impuesto a través de un procedimiento que prácticamente no deja fuera a nadie de la carga impositiva.¹

No obstante, resulta preocupante que el impuesto al valor agregado, que como se ha dicho, afecta en mayor proporción a las familias de menores ingresos, siga siendo el rubro que financie, en gran medida, los ingresos tributarios del fisco ecuatoriano. El gráfico 1 ilustra la estructura porcentual de los ingresos tributarios del Estado de 2001 a 2009.

2. El impuesto al valor agregado en las declaraciones tributarias empresariales

Ya que el IVA afecta a las familias de la manera como lo hemos detallado en el punto anterior, la incidencia que tiene este impuesto en el desempeño de las empresas ecuatorianas, estriba en situaciones que tienden a deteriorar su liquidez. Ello se explica tanto por la modalidad que tiene la liquidación de este tributo en el Ecuador, cuanto por una inadecuada aplicación de las leyes tributarias vigentes, que termina provocando la declaración y pago de valores que pueden resultar excesivos.

Gráfico 1. Ecuador: ingresos tributarios del Gobierno Central, 2000-2009 en porcentajes



(p) Cifras provisionales

Fuente: elaboración propia a partir del *Boletín de información estadística mensual* No. 1900, junio de 2010, Banco Central del Ecuador.

La fórmula a aplicar para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta es: 0,2% del patrimonio + 0,2% del total de costos y gastos deducibles + 0,4% de los activos + 0,4% de los ingresos gravables (artículo 76 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

Para entender porqué la modalidad del impuesto afecta la liquidez de las empresas, debemos tener presente que en el Ecuador, de acuerdo al artículo 52 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI, el IVA grava:

- El valor de la transferencia de dominio de bienes muebles de naturaleza corporal en todas sus etapas de comercialización
- El valor de las importaciones de bienes muebles de naturaleza corporal y
- El valor de los servicios prestados

El artículo 67 de la LORTI, en tanto, señala que

[...] los sujetos pasivos del IVA declararán el impuesto de las operaciones que realicen mensualmente dentro del mes siguiente de realizadas, salvo de aquellas por las que hayan concedido plazo de un mes o más para el pago en cuyo caso podrán presentar la declaración en el mes subsiguiente de realizadas, en la forma y plazos que se establezcan en el reglamento.

Es decir, que las ventas o prestaciones de servicios con IVA a crédito de un mes o más, se cancelan obligatoriamente en el mes subsiguiente de realizadas, independientemente de que la empresa haya cobrado o no, lo cual implica, que la empresa tiene que desembolsar el dinero de su propia cuenta aunque haya concedido crédito de más de dos meses o que no haya cobrado las ventas a crédito de uno a dos meses.

El otro aspecto que afecta la liquidez empresarial relacionada con el IVA, tiene que ver con un desaprovechamiento de disposiciones que están contempladas en la ley tributaria y su respectivo reglamento, y que de hacerlo permitiría optimizar la declaración de este impuesto, entendiendo por tal que las unidades empresariales estarán pagando ni más ni menos de lo que estipulan las normativas tributarias vigentes.

Antes de profundizar en este punto, resulta importante resaltar las disposiciones legales relacionadas con el manejo del crédito tributario del IVA en Ecuador.

3. Crédito tributario del IVA

De acuerdo al artículo 63 de la LORTI, los agentes de percepción del IVA son:

Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa y las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

Al momento de hacer la declaración correspondiente, estos agentes de percepción, deben deducir del valor percibido por IVA en esta fase, el valor de IVA que pagaron en la fase anterior. Este valor que los agentes de percepción pagan por IVA en sus compras y que lo utilizan para restarlo del IVA que cobran en sus ventas, es conocido como crédito tributario.

Debemos por tanto entender el crédito tributario, como un valor que debe restarse del impuesto mismo: así el crédito tributario del impuesto al valor agregado, es el valor del IVA pagado en compras que se va a restar del IVA percibido en ventas.

Ilustramos lo mencionado a través de un ejemplo bastante simplificado:

Ejemplo 1: La empresa ABC ha realizado ventas por 2000 u.m. en el presente mes, todas ellas con tarifa 12% del IVA, por tanto el IVA percibido asciende a 240 u.m. En el mismo periodo ha tenido compras con IVA por 1500 u.m., por tanto el IVA pagado asciende a 180 u.m.

Cuadro 2. Crédito tributario del IVA

IVA percibido IVA pagado o crédito tributa		IVA por pagar
240 u.m.	180 u.m.	60 u.m.

Fuente: elaboración propia

El artículo 66 de la LORTI, estipula claramente la forma cómo se debe manejar el crédito tributario, según la empresa cumpla con alguna de las características allí señaladas. En esencia, dicho artículo menciona que el crédito tributario del IVA puede tener tres casos de usos: al 100%, es decir, utilizarlo totalmente; en un porcentaje menor al 100%, es decir, utilizarlo en forma proporcional; y, al 0%, es decir no tener derecho a utilizar el IVA pagado en las compras como crédito tributario. Estos casos se ilustran en el cuadro 3.

Vale mencionar que los usos del crédito tributario que constan en el cuadro 3, se refieren al IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasan a formar parte del activo fijo de la empresa, al igual que de los bienes, de las materias primas o insumos y, de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios.

Nos interesa particularmente el segundo caso, aquel en el cual la empresa utiliza el IVA pagado como crédito tributario en forma proporcional, lo cual se da en base a la aplicación de una fórmula que permite obtener el denominado factor de proporcionalidad, que viene a constituir el porcentaje por el cual debe multiplicarse el IVA pagado para determinar el valor del crédito tributario.

Según el artículo 66 de la LORTI se obtiene este factor de la siguiente manera:

Factor de Proporcionalidad = (ventas con tarifa 12% de IVA + exportaciones + ventas de paquetes de turismo

Cuadro 3. Ecuador: usos del crédito tributario del IVA

	Importancia relativa de los tipos de uso del crédito tributario del IVA en relación a la canasta básica*	Tipo de actividad de los sujetos pasivos del IVA
Al 100%	59% de los productos de la canasta básica están gravados con IVA 12%.	 Producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa doce por ciento (12%) Prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) Comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador Venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%) de IVA a exportadores Transferencia de bienes y prestación de servicios a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta Exportación de bienes y servicios
Menor al 100%		• Producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios en parte gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con tarifa doce por ciento (12%)
Al 0%	41% de los productos de la canasta básica gravados con IVA 0%	• Producción o venta de bienes o prestación de servicios gravados en su totalidad con tarifa cero (0%)

^{*} La canasta básica en el Ecuador está formada por 197 productos Fuente: elaboración propia a partir de LORTI, artículo 66

receptivo + ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa 0% de IVA a exportadores + ventas a las instituciones del Estado y empresas públicas)/Total de ventas

Ilustramos lo mencionado a través de un ejemplo:

Ejemplo 2: El RUC 0901935908001 —obligado a llevar contabilidad— ha tenido en el presente mes las siguientes transacciones:

- Vende al RUC 1792586985001 (contribuyente especial) azúcar por 7000 u.m. y aceite de oliva por 15 000 u.m. con factura al contado.
- Compra al RUC 1192586542001 azúcar por 7500 u.m. y aceite de oliva por 12 000 u.m. con factura a crédito de 45 días.

- Adquiere al RUC 1298563654001 (contribuyente especial) perchas para su negocio por 3500 u.m. con factura.
- Paga al RUC 0918526487001 350 u.m. por instalación de perchas con factura.
- Adquiere al RUC 115274582001 120 u.m. por útiles de oficina con facturas.
- Paga al RUC 1798526548001 por consumo telefónico del mes 200 u.m. con facturas.

El contribuyente del ejemplo no puede utilizar el 100% del IVA pagado en sus adquisiciones como crédito tributario, porque como vemos, vende bienes con las dos tarifas del IVA. Al momento de hacer la liquidación mensual del impuesto deberá proceder de la siguiente manera:

Cuadro 4. Transacciones para liquidación del IVA

Ventas						
Transacción	Con IVA 0%	Con IVA 12%	IVA percibido			
Azúcar	7000,00	-	-			
Aceite de oliva		15 000,00	1800,00			
TOTALES	7000,00	15 000,00	1800,00			
	C	ompras				
Transacción	Con IVA 0%	Con IVA 12%	IVA en compras COMPRAS			
Azúcar	7500,00	-	-			
Aceite de oliva		12 000,00	1440,00			
Perchas		3500,00	420,00			
Instalación de perchas	-	350,00	42,00			
Útiles de oficina	-	120,00	14,40			
Consumo telefónico	-	200,00	24,00			
TOTALES	7500,00	16 170,00	1940,40			
	Liquida	ción del IVA				
Factor de proporcionalidad Ventas 12%/ventas totales 15 000/22 000 = 0,68						
Crédito tributario IVA en compras x factor de proporcionalidad 1940 x 0,68 = 1319,20						
IVA por pagar IVA percibido – crédito tributario 1800,00 – 1319,20 = 480,80						

Fuente: elaboración propia

Para el caso del ejemplo, obviamos lo que tiene que ver con las retenciones del IVA y del impuesto a la renta, tanto en las ventas como en las compras.

El factor de proporcionalidad del contribuyente es de 0,68, es decir tiene derecho a usar el IVA pagado como crédito tributario en un 68%.

Como podemos apreciar en el cuadro 4, al aplicar el factor de proporcionalidad, el IVA que el contribuyente puede utilizar como crédito tributario rebaja ostensiblemente en su valor, de 1940,40 u.m. a 1319,20 u.m., con lo cual termina pagando una cantidad de 480,80 u.m.

No es que este procedimiento sea incorrecto. Todo lo contrario, es correcto, estamos además respetando la ley al aplicarlo. Pero el contribuyente, en estricto apego a la misma, puede pagar una cantidad menor, con lo cual obtendría un ahorro fiscal lícito.

Es decir, es posible optimizar la declaración del IVA de este contribuyente, sin violar ninguna norma tributaria; más bien un conocimiento pleno de la misma, es la que nos lleva a plantear esta optimización a través de la implementación de un sistema contable, que es de lo que trataremos en el siguiente punto.

4. Implementación de un sistema contable

El referido artículo 66 de la LORTI, en el primer inciso a continuación del literal c, expresa:

Si estos sujetos pasivos (se refiere a los que venden bienes con tarifa doce y cero por ciento del IVA) mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifas doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de bienes y

de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar.

El artículo es muy claro. Si los contribuyentes tienen un sistema contable que les permita diferenciar inequívocamente las adquisiciones con tarifa doce que generan ventas con tarifa doce, de las adquisiciones con tarifa doce pero que generan ventas con tarifa cero, entonces en el primer caso, esas adquisiciones con tarifa doce, no se utilizan ya en forma proporcional sino en forma total.

Si bien es cierto que la Administración Tributaria podría identificar alguna operación donde no se realice esta diferenciación inequívoca, con lo cual estaría desconociendo la aplicación del procedimiento y conminando a declarar en base a la proporcionalidad, tal circunstancia no está sujeta a subjetividades de la Administración Tributaria, sino al hecho cierto de que el sistema contable aplicado no realiza inequívocamente esta diferenciación, siendo por tanto este, uno de los elementos que habría que considerar en el diseño del sistema en cuestión.

Diferentes procesos administrativos llevados a cabo por la autoridad tributaria en el Ecuador, el Servicio de Rentas Internas (SRI), nos permiten afirmar que el manejo que hace de este tema es estrictamente técnico, sin lugar a que existan arbitrariedades de su parte. (Toscano 2006).

Ilustraremos en qué consiste la aplicación de un sistema contable que optimice la declaración del IVA con un ejemplo, tomando los mismos datos planteados en el ejemplo 2 para contrastar el valor a pagar en uno y en otro caso. El diseño del sistema contable sigue los siguientes pasos:

4.1. Plan de Cuentas

Lo primero que se debe hacer en el plan de cuentas es crear cuentas auxiliares para las cuentas de mayor: IVA pagado en bienes, IVA pagado en servicios, IVA pagado en activos fijos, IVA pagado en importaciones, IVA pagado en importaciones, IVA pagado en importaciones, IVA pagado en importaciones de activos fijos, etc., dependiendo de las transacciones que tenga el negocio.

Estas cuentas auxiliares servirán para distinguir si el IVA que se ha pagado en una determinada transacción, se puede tomar en forma total o en forma proporcional, dependiendo de si esa adquisición ayuda a generar ventas con tarifa doce o ventas con tarifa cero.

Si el IVA que se paga en una adquisición ayuda a generar ventas solo con tarifa doce, entonces el contribuyente puede tomarlo como crédito tributario en forma total, para lo cual contablemente deberá registrarlo en una cuenta que indique que es un IVA que se va a tomar como crédito tributario al 100%. Así por ejemplo, tendremos como cuentas auxiliares que registrarán el IVA que se paga en la transacción, de acuerdo al tipo de las mismas, las siguientes:

- IVA pagado bienes total
- IVA pagado servicios total
- IVA pagado activos fijos total
- IVA pagado importaciones total
- IVA pagado importaciones de activos fijos total

Si el IVA que se paga en una adquisición ayuda a generar ventas con las dos tarifas del IVA, tanto doce como cero, entonces el contribuyente deberá tomar ese IVA en forma proporcional, aplicando el factor de proporcionalidad tal y como se indicó en el cuadro

- 4. Contablemente, deberá registrarlo en cuentas que indiquen que el IVA pagado se está tomando en forma proporcional:
- IVA pagado bienes proporcional
- IVA pagado servicios proporcional
- IVA pagado activos fijos proporcional
- IVA pagado importaciones proporcional
- IVA pagado importaciones de activos fijos proporcional

4.2. Asientos de diario

En el libro diario se deberán registrar las operaciones, tal y como se hace normalmente en cualquier transacción, salvo por el hecho que en las adquisiciones deberá utilizar la cuenta auxiliar de IVA pagado en función de si se puede tomar este IVA como crédito tributario en forma total o en forma proporcional, y dependiendo obviamente de la naturaleza de la adquisición.

Para el caso del ejemplo que estamos ilustrando, deberá contabilizarse las compras con IVA de la siguiente manera (omitimos las retenciones):

Por la compra de aceite de oliva:

Cuadro 5. Registro contable

Detalle	Debe	Haber			
Mercaderías 12%	12 000,00				
IVA pagado bienes total	1440,00				
Proveedores		13 440,00			
P/R Compra de aceite de oliva					

En este caso el IVA que paga se va a tomar como crédito tributario en forma total, por cuanto claramente

se puede distinguir que el IVA que se está pagando en esta adquisición, va a ayudar a generar ventas solo con tarifa doce. Si compra mercaderías con tarifa doce, obviamente las va a vender con la misma tarifa.

Por la compra de perchas:

Cuadro 6. Registro contable

Detalle	Debe	Haber
Muebles y enseres	3500,00	
IVA pagado activos fijos proporcional	420,00	
Bancos		3920,00
P/R Compra de perchas		

En este caso, el IVA que paga en esta compra se va a tomar en forma proporcional, por cuanto estas perchas van a servir para generar ventas con las dos tarifas, ya que en ellas se exhibirá mercaderías tanto con IVA doce como con IVA cero. Téngase en cuenta, que si en estas perchas solo exhibiera productos con tarifa doce, que podría ser el caso, ya no se tomaría en forma proporcional el IVA pagado, sino en forma total, ya que con esta adquisición se estaría generando ventas sólo con tarifa doce.

Por la instalación de perchas:

Cuadro 7. Registro contable

Detalle	Debe	Haber
Gastos de instalación	350,00	
IVA pagado servicios proporcional	42,00	
Bancos		392,00
P/R Pago por instalación de perchas		

En este caso el IVA que paga se va a tomar en forma proporcional, por las razones ya expuestas cuando se hizo la compra de las mismas.

Por la compra de útiles de oficina:

Cuadro 8. Registro contable

Detalle	Debe	Haber
Útiles de oficina	120,00	
IVA pagado bienes proporcional	14,40	
Bancos		134,40
P/R Compra de útiles de oficina		

Los útiles de oficina por los cuales se está pagando IVA, ayudan a generar ventas con tarifa doce y cero por ciento, por tanto el contribuyente toma el IVA pagado como crédito tributario en forma proporcional.

Por el pago del consumo telefónico:

Cuadro 9. Registro contable

Detalle	Debe	Haber
Gastos servicio telefónico	200,00	
IVA pagado servicios proporcional	24,00	
Bancos		224,00
P/R Pago consumo telefónico del mes		

El servicio telefónico por el cual está pagando IVA, sirve para generar ventas con tarifa doce y con tarifa cero, por tanto se toma en forma proporcional.

Y así, el contribuyente debe ir registrando sus compras gravadas con IVA, separando por medio de un sistema contable, las compras con tarifa doce que ayudan a generar ventas con tarifa doce, de aquellas compras con tarifa doce que ayudan a generar venta con tarifa cero, tal y como lo establece la norma.

4.3. Liquidación del IVA

Para realizar la declaración mensual del IVA, debemos revisar en el **mayor contable** los saldos de las cuentas auxiliares de IVA pagado, a los cuales se les deberá aplicar el porcentaje respectivo de factor de proporcionalidad.

Para el caso de las cuentas que representan IVA pagado total, el factor de proporcionalidad sería el 100% y para el caso de las cuentas que representan IVA pagado proporcional, el factor se obtiene aplicando la fórmula utilizada en el ejemplo 2, es decir la fórmula de proporcionalidad que consta en la disposición tributaria del artículo 66 de la LORTI.

En el cuadro que mostramos a continuación constan los cálculos que se habrá que realizar antes de la declaración mensual del impuesto al valor agregado del contribuyente.

Cuadro 10. Crédito tributario

Cuenta contable	Saldo de mayor	Factor	Crédito tributario
IVA pagado bienes Total	1440,00	100%	1440,00
IVA pagado activos fijos proporcional	420,00	68%	285,60
IVA pagado servicios proporcional	66,00	68%	44,88
IVA pagado bienes proporcional	14,40	68%	9,79
TOTALES	1940,40		1780,27

En base a estos cálculos la liquidación del IVA queda de la siguiente manera:

Cuadro 11. Liquidación del IVA

Factor de proporciona- lidad	Ventas 12%/ventas totales 15 000/22 000 = 0,68
Crédito tributario	Crédito tributario a aplicarse en el mes 1780,27
IVA por pagar	IVA percibido – crédito tributario 1800,00 – 1780,27 = 19,73

El valor que tendría que pagar el contribuyente, aplicando el sistema contable es de 19,73 u.m. De no aplicar este sistema, y efectuar su declaración a través del factor de proporcionalidad, tendría que pagar

480,80 u.m. (ver cuadro 4), esto es lo que se denomina ahorro fiscal lícito.

Una consideración final: al aplicar el factor de proporcionalidad, para el caso del ejemplo que hemos considerado en el presente artículo, el contribuyente no podría utilizar como crédito tributario para su declaración de IVA, un equivalente a 629,80 u.m.—diferencia entre el IVA pagado en compras de 1940,40 u.m., con el crédito tributario de 1319,20 u.m.—, valor que lo puede emplear luego como gasto deducible en su declaración del impuesto a la renta. Al aplicar el sistema contable que aquí hemos descrito, el valor que no se podrá utilizar como crédito tributario para la declaración del IVA y que quedaría como gasto deducible sería de 160,13 u.m.

Es decir, optimizar la declaración del IVA aplicando un sistema contable tiene un doble impacto. De una parte reduce el valor de IVA a pagar en comparación con la aplicación del factor de proporcionalidad, pero de otra parte carga al gasto deducible, como crédito tributario no utilizado, un valor menor en comparación con aquel.

Al contribuyente le convendría utilizar el factor de proporcionalidad, cuando el valor a pagar de IVA no afecte en forma importante su nivel de liquidez, siendo por tanto manejable para el negocio y en correspondencia con su capacidad de pago.

Si para el contribuyente, la liquidez juega un papel importante en sus operaciones de negocio, el sistema contable aquí descrito es más conveniente, por cuanto le va a permitir contar mes a mes con mayor liquidez en comparación con el método del factor de proporcionalidad, al reducir el valor a pagar por IVA, con lo cual libera recursos importantes que podrán ser utilizados en las diferentes operaciones del negocio.

5. Conclusiones

El impuesto al valor agregado IVA, que es un impuesto a las ventas, tiene en su aplicación un carácter regresivo, por cuanto las familias de menores ingresos gastan en bienes y servicios de consumo una mayor proporción de sus ingresos que las familias de mayores ingresos, con lo cual, si bien en términos absolutos pagan menos IVA que las segundas, la participación que este impuesto tiene en sus ingresos, es mayor que para el caso de las familias con mejores salarios.

De todos los impuestos que existen en el Ecuador, el IVA se constituye en la principal fuente de ingresos tributarios para el Estado, ya que en el año 2009 ha representado el 43% de los mismos. Sin embargo, existe una tendencia a decrecer en su participación, que se explica, principalmente, por los importantes esfuerzos que en el actual gobierno se vienen desplegando para mejorar la recaudación tributaria por concepto de impuesto a la renta.

El problema de los impuestos regresivos es que estos constituyen una pesada carga para la clase más pobre, lo que agrava la desigualdad entre los distintos sectores sociales y contribuye a incrementar la pobreza. Por lo tanto, es importante buscar mecanismos a través de los cuales se pueda minimizar el impacto de este tipo de impuestos, en especial del IVA, dada la cobertura que tiene en su aplicación.

Desde el punto de vista del productor o comerciante, el IVA causa un fuerte impacto en su liquidez motivado por dos razones. La primera es que por que la lógica del impuesto, en el caso de las ventas a crédito, exige que este sea pagado máximo al mes subsiguiente de haberse producido, independientemente de que hayan sido cobradas o no. La segunda razón apunta a una inadecuada aplicación de las leyes tributarias que

conducen a las empresas a pagar por IVA una cantidad mayor de la que deberían.

En el artículo se ha explicado cómo, a través de la implementación de un sencillo sistema contable, los contribuyentes podrían optimizar su declaración del IVA, entendiendo por tal, pagar ni más ni menos de lo que permite la ley tributaria.

De no diseñar este sistema contable, se tendría que aplicar la fórmula para encontrar el factor de proporcionalidad y al hacerlo se estaría pagando un valor por IVA mucho mayor del que se pagaría aplicando el sistema contable que hemos explicado.

La aplicación de este sistema contable lleva añadido, entre otros, el costo de que el valor que no se puede utilizar como crédito tributario en la declaración del IVA, y que se carga luego como gasto deducible para la declaración del impuesto a la renta, es menor que si se aplicara el factor de proporcionalidad. No obstante, consideramos que al disminuir el valor mensual de IVA a pagar con la aplicación del sistema contable, los contribuyentes tienen la posibilidad de mejorar su posición de liquidez ampliando así sus posibilidades de inversión o de utilización de capital de trabajo.

El Servicio de Rentas Internas (SRI) siempre se precia de aplicar estrictamente las disposiciones legales en cada resolución o acto que realiza. Esto nos enseña que los contribuyentes también deben hacer lo mismo y es lo que hemos aplicado en el presente artículo: valernos de las disposiciones legales pertinentes para optimizar la declaración del IVA.

En materia de tributación existe una máxima: mientras menos se conozca la ley, más impuestos se pagará, mientras más se conozca la ley, menos impuestos se pagará.

Referencias bibliográficas

Albán, Marco

2003 Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico. Quito: Abya-Yala.

Almeida, Diego

2001 *Curso de legislación tributaria corporativa.* Quito: Editorial Ecuador F.B.T.

Andrade, Leonardo

2000 Manual de derecho tributario con jurisprudencia. Quito: Compu Grafic.

Aucar, Olga, Paula Subía

2008 Interpretación tributaria extensiva e integración analógica a partir del principio de reserva de ley. Guayaquil: Editorial Edino.

BARRERA, Boris

2005 El delito tributario, elementos constitutivos y circunstancias modificadoras. Quito: Abya-Yala.

Benalcázar, Juan

2005 *El acto administrativo en materia tributaria*. Quito: Ediciones Legales.

Bustos, Javier

2007 El impuesto al valor agregado y el régimen de facturación en el impuesto a la renta. Quito: Editorial Cevallos.

Corporación de Estudios y Publicaciones

2010 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Tomo I.
 Quito: Editorial Ediciones Legales.

ECUADOR, BANCO CENTRAL

2010 Boletín de información estadística mensual, No. 1900.

Escobar, H., E. Gutiérrez y A. Gutiérrez

2007 *Hacienda Pública. Un enfoque económico.* Segunda edición. Medellín: Universidad de Medellín, p. 201.

Loor, Ángel

2003 Manual de derecho penal tributario. Quito: Myl S.A.

Morales, Rosana

2003 La prescripción tributaria, estudio comparativo Ecuador-países andinos. Quito: Abya-Yala.

Montaño, César

2006 *Manual de derecho tributario internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional.

Spencer, M.

1993 *Economía contemporánea*. Tercera edición. pp. 91-92. Barcelona: Reverté.

TORRES, Tiberio

2007 *La protección de la intimidad en el derecho tributario.* Quito: Abya-Yala.

Toscano, Luis

2006 Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria. Quito: Pudeleco.

Troya, José Vicente

2008 Estudios de derecho internacional tributario. Quito: Pudeleco.

Vásouez, Germán

2006 *Legislación laboral, artesanal y tributaria.* Vigésima octava edición. Quito: Editorial Ecuador F.B.T.

Zavala Egas, Jorge

2008 Delito Tributario. Guayaquil: Imprenta y Diseño.

Fecha de recepción: 2 de agosto de 2010 Fecha de aceptación: 9 de setiembre de 2010 Correspondencia: jdiazm@unemi.edu.ec josealdiaz22@hotmail.com

La inequidad en la distribución de la carga tributaria: Perú 1950-1980* Inequity in the Distribution of the Tax load: Peru 1950-1980

Héctor Omar Noejovich

Departamento de Economía Pontificia Universidad Católica el Perú

Resumen

En el presente trabajo desarrollamos como hipótesis la existencia de una inequidad sectorial en la carga tributaria en el Perú durante el periodo 1950-1980, que constituye un enfoque diferente al análisis por familia. Desde ese ángulo encontramos, en el periodo considerado, una orientación de corte político para favorecer y/o desfavorecer a determinados sectores, según los gobiernos de turno.

Palabras clave: tributación, política, historia económica

Abstract

This research develops the hypothesis of the existence of a sectored inequity in the tax load in Peru during the period 1950-1980, which constitutes a different approach from the analysis made per family. From this point of view, during this period, we have found a political orientation to favor and/or disfavor certain sectors, depending on the ruling governments.

Keywords: taxation, policy, economic history

1. Presentación

El esquema de trabajo¹ que nos planteamos ha exigido recopilar las recaudaciones tributarias utilizando fuentes primarias, en este caso la *Cuenta General de la República* y, por supuesto, la legislación correspondiente.

Como es lógico suponer en un periodo tan amplio, se fueron produciendo reformas en concordancia con los cambios políticos, especialmente en materia de política económica; a tales efectos hemos periodizado la labor conforme puede verse en el siguiente cuadro 1.

La información viene siendo unificada mediante un plan de cuentas, que establece nuestros criterios de clasificación, la misma que no siempre coincide con la conceptuación provista por la contabilidad oficial, toda vez que los criterios de imputación se han ido modificando a lo largo del tiempo; la idea central es

^{*} El presente artículo deriva de la ponencia presentada en las XXII Jornadas de Historia Económica- Río Cuarto, Argentina, Septiembre 2010.

¹ Este artículo es el primer producto de una investigación de amplio alcance consistente en relevar y analizar el sistema tributario peruano por el periodo 1950-2005.

Cuadro 1. Periodización

Periodo	Características	Presidencias
1950-1968	Proliferación de impuestos específicos, con aplicaciones prefijadas.² Impuesto a la renta cedulario	Odría 1950-1956 Prado 1956-1962 Junta Militar 1962-1963 Belaúnde 1963-1968
1969-1979	Proceso de reorganización. Impuesto a la Renta Global. Supresión del Impuesto de Timbres. Creación del Impuesto a los Bienes y Servicios	Gobierno Militar Velasco 1968-1975 Morales Bermúdez 1976-1980
1980-1991	Nueva reorganización. Supresión del Impuesto a los Bienes y Servicios remplazado por Impuesto General a las Ventas (valor agregado) y unificación de los Impuestos Internos en el Impuesto Selectivo al Consumo	
1992-2005	Nueva Reforma Tributaria. Impuesto único simplificado. Ley Marco para la Inversión privada. Convenios de Estabilidad Tributaria	Fujimori 1990-2000 Paniagua 2000-2001 Toledo 2001-2003

mantener el máximo de desagregación posible.³ La clasificación de impuestos ha seguido el siguiente criterio:

- 1. Renta
 - a) Cedular
 - b) Global
 - c) Patentes
- 2. Patrimonio
 - a) Sucesiones
 - b) Ganancias de capital
 - c) Empresas
 - d) Personas naturales
- 3. Importación
 - a) Genéricos
 - b) Adicionales
 - c) Específicos⁴
- 4. Exportación
 - a) Genéricos
 - b) Específicos

- 5. Internos
 - a) Específicos
 - b) Transacciones
- 6. Contribuciones sociales
- 7. Rentas del Estado
 - a) Monopolios estatales
 - b) Inmobiliarias
 - c) Financieras
 - d) Mineras
 - e) Industriales
 - f) Comerciales
 - g) Correos y telégrafos
- 8. Tasas
 - a) Consulares
 - b) Aduanas
 - c) Multas
 - d) Registros y trámites
 - e) Otros servicios
- 9. Contribuciones

² Por ejemplo, el Impuesto a las Pepitas de Algodón exportadas por el puerto de Supe (Norte del Perú), inicialmente destinado a la construcción de un muelle se continuó cobrando durante muchos años, aun cuando el muelle estaba terminado.

³ Ver el plan de cuentas en el anexo I; asimismo el anexo II proporciona al lector información sobre el contenido de los impuestos principales revisados hasta el momento.

⁴ Se refiere a productos determinados.

Del conjunto de la investigación, aquí presentamos los dos primeros periodos. El primero de ellos fue confeccionado con las fuentes primarias señaladas; en el segundo, y al solo efecto de completar esta presentación, utilizamos las estadísticas agregadas del Banco Central de Reserva del Perú. La razón de esto último es que falta homogeneizar la información en el periodo del Gobierno Militar, toda vez que parte de ella recurre a ejercicios bianuales, volviendo al sistema presupuestario del siglo XIX.

Finalmente, nuestras hipótesis por discutir son las siguientes:

- a) La inequidad de la distribución de la carga tributaria se ha manifestado entre los sectores productivos, sin perjuicio de las escalas de ingreso familiar.
- b) Existe un manejo político y de elites en el diseño de la estructura tributaria, que en el comienzo de

nuestro periodo se manifestaba con la proliferación de impuestos y que fue evolucionando hacia la diversidad de exoneraciones.

La variable central de esta presentación es la presión tributaria, tanto global como sectorial.

2. Periodo 1950-1968

Tal como señaláramos, esta etapa se caracterizó por la enorme diversidad de rubros correspondientes⁵ a los ingresos tributarios. Sobre esa base hemos construido el cuadro 2 que refleja la estructura tributaria:

Pero esta evolución se apreciará con mejor claridad en el grafico 1, donde hemos indicado los periodos presidenciales como representativos de diferentes políticas económicas, de tal manera de conectar los resultados tributarios con el proceso político del país.

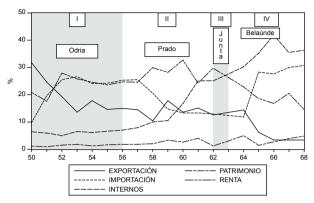
Cuadro 2. Estructura tributaria Perú 1950-1968 (porcentaje sobre el total recaudado)

Año	Renta	Patrimonio	Exportación	Importación	Internos	Rentestado	Sociales	Tasas	Contribuciones
1950	20,8	1,1	31,7	9,8	6,4	12,7	0,0	17,5	0,0
1951	17,6	0,9	24,6	19,6	5,9	9,2	0,0	22,2	0,0
1952	27,9	1,5	19,3	25,5	5,0	11,5	0,0	8,4	0,9
1953	25,8	1,8	13,6	26,6	6,5	12,9	0,0	12,8	0,0
1954	24,6	1,2	17,8	24,1	6,1	13,3	0,0	11,9	1,0
1955	23,6	1,6	14,6	24,2	6,6	12,3	0,0	16,2	0,9
1956	24,7	1,8	15,0	25,3	7,0	13,2	0,0	12,2	0,8
1957	24,6	1,8	14,5	25,5	7,9	12,4	0,0	9,8	3,5
1958	29,9	2,0	10,4	20,6	10,0	13,4	2,9	10,8	0,0
1959	28,2	3,3	17,8	14,8	10,5	14,3	4,1	6,9	0,1
1960	32,7	2,6	13,6	13,3	16,7	12,8	3,4	4,4	0,5
1961	24,3	4,0	15,1	13,3	25,1	10,0	3,3	4,9	0,0
1962	29,7	1,2	12,6	12,9	25,1	10,7	3,6	4,2	0,0
1963	26,3	3,0	13,5	12,4	27,6	9,6	3,5	4,1	0,0
1964	22,9	5,0	14,4	11,8	30,2	8,5	3,3	3,9	0,0
1965	18,6	1,4	6,2	28,3	35,2	3,6	3,4	3,3	0,0
1966	16,8	2,7	3,4	27,6	41,9	3,5	0,1	4,0	0,0
1967	20,5	3,9	3,4	30,0	35,5	3,0	0,0	3,7	0,0
1968	14,6	4,8	3,4	30,7	36,3	2,7	0,0	7,5	0,0

Fuente: elaboración propia a partir de Cuenta General de la República

⁵ En la Cuenta General de la República correspondiente a 1950 están contabilizados 119 rubros de ingresos corrientes, en tanto que para 1979 se reducen a 25.

Gráfico 1. Estructura de recaudación Perú (1950-1968)



Fuentes: Cuenta General de la República Elaboración propia

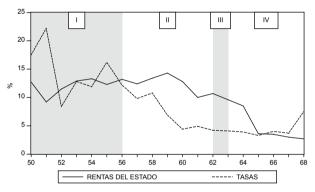
Durante los dos primeros periodos presidenciales y el interregno de la Junta Militar se mantuvo aproximadamente la significación del Impuesto a la Renta. El repunte de 1959 fue una consecuencia de las reformas del ministro Beltrán, como también el incremento de los impuestos internos;⁶ es de destacar que el presidente Prado, ante la crisis fiscal existente, convocó a su principal opositor para el cargo de Ministro de Hacienda y Comercio.⁷

Si bien también en 1959 se promulga la Ley de Promoción Industrial,⁸ comenzando así una orientación hacia la «industrialización por sustitución de importaciones», política que se profundiza en el gobierno de Belaúnde, a partir de 1963. Como resultado, en ese periodo crecieron aceleradamente los impuestos a la importación⁹ y asimismo los «internos; la tributación

indirecta prevaleció sobre la directa, formada por el Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Exportaciones.

En realidad, una fracción importante de este último formaba parte del Impuesto a la Renta, toda vez que en la década iniciada en 1940, se promulgaron nuevos Impuestos a la Exportación que se consideraron pago a cuenta del Impuesto a las Utilidades; 10 en nuestro caso ha sido considerado como Impuesto a la Exportación y desglosado del Impuesto a la Renta.

Gráfico 2. Otros ingresos del Estado Perú (1950-1968)



Fuentes: Cuenta General de la República Elaboración

Además existían otros ingresos corrientes, como las Rentas del Estado y las Tasas para los distintos servicios, cuyos detalles se encuentran en el Anexo I.

Estos ingresos formaron una parte significativa de la recaudación durante la presidencia de Odría, y como lo muestra el gráfico 2, fueron perdiendo importancia

⁶ Se eliminaron exoneraciones y se potenció el impuesto de timbres. Este último era un impuesto en «cascada», que se aplicaba a facturas (5%) y a los recibos (1%), pagadero por declaración jurada en el caso de las empresas.

Para ubicar al lector en la política peruana, Pedro Beltrán Espantoso, había sido presidente del Banco Central de Reserva del Perú y de la Sociedad Nacional Agraria; era dueño de uno de los periódicos más importantes: La Prensa.

⁸ Ley 13270, entre otros beneficios permitía la capitalización del 40% de las utilidades libre de impuesto a la renta. Se pagaba un impuesto a la capitalización (15%) y se distribuían las acciones sin otro gravamen.

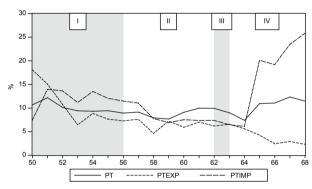
⁹ Tuvo lugar dos alzas fuertes de los aranceles.

¹⁰ Terminología para el sector del Impuesto a la Renta en el sistema cedulario

en la recaudación tributaria a lo largo del periodo aquí considerado, no tanto por sus montos, sino por la expansión de otros recursos provenientes de la tributación propiamente dicha. Constituyen, también, un indicador de una tendencia a la modernización de las finanzas públicas peruanas.

Pasemos a continuación a revisar las presiones tributarias, 11 tanto globales como sectoriales.

Gráfico 3. Presión tributaria: general y sectorial Perú (1950-1968)



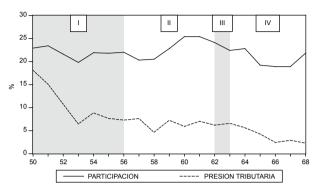
Fuentes: Cuenta General de República, BCRP Elaboración propia

El efecto del modelo ISI¹² queda más claramente explicitado. La presión tributaria a la importación, durante el gobierno de Belaúnde superó con creces la presión global; la implementación se hizo a través de sucesivas alzas de aranceles, tanto con fines fiscales como de protección industrial.

De otro lado, durante la etapa que estamos revisando, es claro que los sectores exportadores fueron favorecidos, tanto por razones de política económica, como por la influencia de los grupos económicos, principalmente los sectores mineros, agrarios —azúcar y

algodón— y, más tardíamente, el pesquero, los mismos que contaron con fuerte influencia política.

Gráfico 4. Sector exportador. Participación y presión tributaria sectorial Perú (1950-1968)



Fuentes: Cuenta General de República, BCRP Elaboración propia

En el gráfico 4 podemos observar que mientras la participación sectorial mantuvo su nivel en la actividad productiva, la presión tributaria sectorial disminuyó, mostrando un sesgo regresivo.

Los coeficientes de correlación — ρ — entre cada tipo de participación sectorial y la presión tributaria son congruentes con esta última observación, tal como se muestra en el cuadro 3.

Cuadro 3. Coeficientes de correlación entre impuestos y presión tributaria. Perú 1950-1969

Impuesto	ρ
Exportación	-0,164523
Importación	0,442455
Internos	0,334058
Patrimonio	-0,119303
Renta	-0,682173

Fuente: elaboración propia a partir de cuadro 2

¹¹ Entendida como el cociente entre el impuesto recaudado y el PBI, tanto total como sectorial.

¹² ISI = industrialización por sustitución de importaciones.

Los signos de los coeficientes son elocuentes; en el caso del Impuesto a la Renta en especial. La magnitud del mismo permite una visión clara de la regresividad respecto del ingreso de los sectores que integran el sistema cedulario.¹³

Desagregando el sector exportador, nos centraremos en los indicados anteriormente, pero como paso previo, veamos la estructura del las exportaciones peruanas:

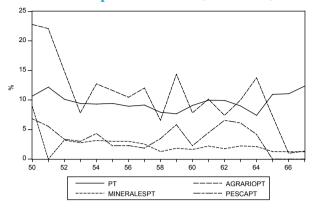
Cuadro 4. Exportaciones sectoriales Perú (1950-1968)

Año	Pesquero	Agrícola	Minero	Petróleo y derivados
1950	2,9	53,7	20,6	12,7
1951	2,4	52,6	24,9	8,0
1952	3,2	50,0	27,8	7,0
1953	3,1	49,9	28,7	6,3
1954	4,4	44,6	31,5	6,7
1955	4,2	42,3	33,3	7,9
1956	4,7	42,3	34,8	7,4
1957	5,6	42,3	33,2	8,1
1958	6,1	44,9	31,2	5,7
1959	13,2	40,2	31,0	5,0
1960	9,5	34,4	42,8	4,0
1961	11,8	33,8	41,2	2,8
1962	20,1	32,9	34,0	2,4
1963	20,3	34,9	34,7	1,8
1964	23,0	29,5	38,4	1,4
1965	26,0	23,7	41,9	1,4
1966	25,0	21,6	46,3	0,9
1967	26,5	19,1	48,7	1,5
1968	27,4	19,0	48,7	1,0

Fuente: Banco Central de Reserva del Perú

El sector agrario constituyó el principal aportante en términos de presión tributaria como se puede ver en el gráfico 5, aun cuando todos los sectores estuvieron permanentemente debajo de la presión tributaria global.

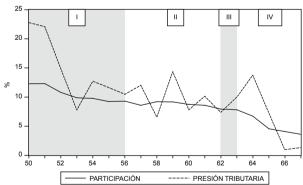
Gráfico 5. Presiones tributarias: global y por sectores exportadores Perú (1950-1967)



Fuentes: Banco Central de Reserva del Perú Elaboración propia

Veamos la relación entre la presión tributaria y participación en la actividad productiva medida como porcentaje en relación con el PBI.

Gráfico 6. Presión tributaria y participación en PBI de exportaciones agrarias Perú (1950-1967)



Fuentes: Banco Central de Reserva del Perú Elaboración propia

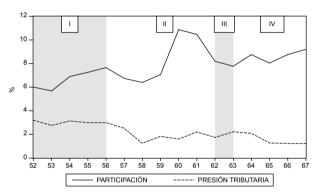
En el caso agrario, compuesto por productos como el azúcar, el algodón, el arroz y la coca, la hipótesis de

¹³ Cf. anexo I

influencia no puede verificarse. ¹⁴ Sin embargo, por ejemplo en 1958, con la asunción del presidente Prado la presión disminuyó, como también a partir de la primera reforma agraria de 1965. En realidad los primeros proyectos en ese sentido datan de la Junta Militar (1962-1963) y, evidentemente, la actividad disminuyó ante esa perspectiva.

Contrariamente, el aumento de la participación del sector minero en el PBI fue notoriamente superior a la presión tributaria, como se expone en el gráfico 7.

Gráfico 7. Presión tributaria y participación en PBI de exportaciones mineras Perú (1952-1967)

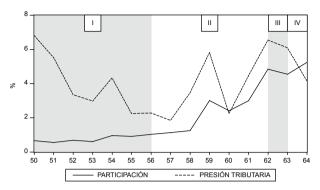


Fuentes: Banco Central de Reserva del Perú Elaboración propia

Esta situación perdura hasta el presente frente al pago del Impuesto a la Renta y en consonancia con los convenios de estabilidad tributaria.

Finalmente vayamos al caso del sector pesquero, en el cual predominó la producción de harina de pescado; es decir, que no puede considerarse, al menos a partir de 1960, como una simple actividad extractiva sino como un proceso de transformación.

Gráfico 8. Presión tributaria y participación en PBI de exportaciones pesqueras Perú (1950-1964)



Fuentes: Banco Central de Reserva del Perú Elaboración propia

La influencia política de los conglomerados pesqueros se nota a partir de la Junta Militar hasta la extinción de la presión tributaria¹⁵ a partir de 1965.

3. Periodo 1969-1979

A partir del golpe militar que tuvo lugar el 3 de octubre de 1968 se vivió una etapa de transformaciones. El proceso político se dividió en dos fases: la primera, con modificaciones en el régimen de propiedad, tales como una amplia reforma agraria, la creación de comunidades industriales y mineras, el fomento de empresas de propiedad social y cooperativas, acompañados de expropiaciones y nacionalizaciones; la segunda, a partir de 1975, en la que se fueron «suavizando» las reformas drásticas de la primera fase y se preparó el terreno político para la convocatoria a una Asamblea Constituyente en 1979.

El proceso de la primera fase tuvo como consecuencia más inmediata la liquidación del poder político existente,

¹⁴ Salvo el caso específico del azúcar, donde la influencia política de los grandes complejos azucareros tuvo relevancia.

¹⁵ No se registran ingresos específicos provenientes del impuesto a la exportación a partir de 1965

como el detentado por las concentraciones económicas en las plantaciones algodoneras y azucareras, ¹⁶ la industria pesquera¹⁷ y las transnacionales mineras. ¹⁸

En el ámbito que nos ocupa, todas estas transformaciones tuvieron consecuencia en modificaciones de los sistemas de contabilidad pública, por lo que a los efectos de este estudio hemos utilizado, como ya se mencionó anteriormente, las estadísticas del Banco Central de Reserva del Perú. Conforme con las mismas, la estructura tributaria se refleja en el cuadro 5.

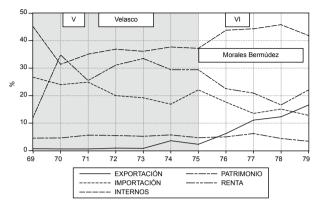
Cuadro 5. Estructura tributaria Perú 1969-1979 (porcentaje sobre el total recaudado)

Año	Renta	Patrimo- nio	Exporta- ción	Importa- ción	Internos	Otros
196919	12,0	4,5	0,7	26,7	45,1	11,0
1970	34,8	4,6	0,6	24,0	31,4	4,6
1971	25,5	5,6	0,6	24,9	35,1	8,3
1972	25,0	5,5	0,9	20,0	36,9	11,8
1973	31,1	5,2	0,8	19,2	36,1	7,6
1974	33,5	5,7	3,6	16,9	37,7	2,6
1975	29,4	4,7	2,3	22,1	37,2	4,2
1976	22,5	5,0	6,2	17,6	43,8	5,0
1977	20,9	6,2	11,1	13,5	44,3	4,1
1978	16,6	4,4	12,3	15,1	45,8	5,8
1979	22,1	3,4	16,6	12,8	41,8	3,3

Fuente: elaboración propia a partir de Banco Central de Reserva del Perú

Podemos observar cambios entre la recaudación tributaria de la primera fase y la segunda, que con más claridad se aprecia en el gráfico 9.

Gráfico 9. Estructura tributaria Perú (1969-1979)



Fuente: Banco Central de Reserva del Perú Elaboración propia

Durante la gestión de Morales Bermúdez vuelve a cobrar impulso el Impuesto a la Exportación, se relajan los Impuestos a la Importación, se impulsan los Impuestos Internos y disminuye la significación del Impuesto a la Renta.

Fueron señales del inicio de un cambio del régimen, que apuntaba a la inversión privada y menguaba el impulso de las expropiaciones y la orientación estatista de la economía. Dentro de estas señales, estuvo la reducción de aranceles y la promoción de exportaciones no tradicionales, a partir de la gestión del Ministro Silva Ruete en 1978.

De cualquier manera, en términos de presión tributaria, esta continuó en ascenso tal como señala el siguiente gráfico 10:

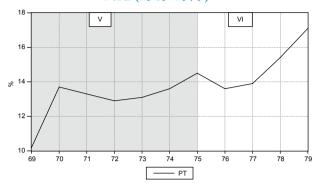
¹⁶ Convertidas en cooperativas a raíz de la Reforma Agraria de 1969.

¹⁷ Inicialmente se estatizó la comercialización de la harina de pescado, para continuar con la expropiación de las plantas industriales y vender las embarcaciones a las «pequeña empresa pesquera» formada mayormente por el personal que laboraba en las flotas de propiedad de las industrias harineras.

¹⁸ Principalmente la Cerro de Pasco Copper Co., creándose un monopolio de comercialización.

¹⁹ Las estadísticas del BCRP comienzan en 1970; el año 1969 fue calculado sobre la Cuenta General de la República.

Gráfico 10. Presión tributaria Perú (1969-1979)



Fuente: Banco Central de Reserva del Perú Elaboración propia

Un cambio importante a partir de 1973, fue la supresión en «cascada» del Impuesto de Timbres y su sustitución por el Impuesto a los Bienes y Servicios, al cual eran afectos los fabricantes, es decir se abonaba en la etapa de producción y no en la de comercialización. El impuesto, obviamente, era trasladado al comprador.

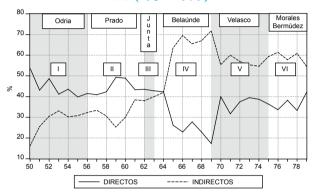
Resumen y reflexiones

Este artículo se apoya en fuentes primarias. En tal sentido, la evidencia empírica, especialmente la del primer periodo, no rechaza las hipótesis que indicamos al comienzo y, antes bien, da pie para intensificar en el desagregado con casos sectoriales.²⁰

Hay indicadores que determinados sectores tienen menores presiones tributarias, como en el caso de los exportadores entre 1950-1968; o también mayores presiones, como en el caso de los importadores desde 1963, para defender el modelo ISI y, por tanto, beneficiar a los industriales con la protección y desgravaciones del Impuesto a la Renta.²¹

En el gráfico 11, agrupamos los impuestos directos —renta, exportación, patrimonio— y los indirectos —importación e internos—; la división se sustenta en el principio de traslación.

Gráfico 11. Impuestos directos VS. indirectos Perú (1950-1979)



Fuente: Gráficos anteriores Elaboración propia

El quiebre de las tendencias se ubica hacia 1964, en el gobierno de Belaúnde con el modelo ISI, que se continúa durante el Gobierno Militar; sin embargo, la brecha entre ambos se acorta, supuestamente atribuible a la sustitución del Impuesto a la Renta cedulario, por un global y fuertemente progresivo.²²

No obstante en el transcurso del periodo 1950-1979, el aumento de la presión tributaria descansó básicamente en los impuestos indirectos, como se colige de los coeficientes de correlación que se aprecian en el cuadro 6.

²⁰ Insistimos en las evidencias empíricas indicadas en el anexo III.

²¹ La Ley General de Industrias, 18350, promulgada en la primera fase del Gobierno Militar, establecía exoneraciones por capitalización de utilidades en tres rangos, según la prioridad industrial: 85%, 75% y 50%.

²² Decreto Supremo 286-HC, hacia marzo de 1968, a instancias del ministro Ulloa. No obstante, los efectos de la modificación se pudieron apreciar a partir de 1970.

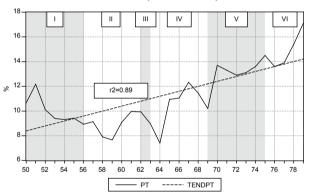
Cuadro 6. Coeficientes de correlación entre impuestos y presión tributaria Perú 1950-1979

IMPUESTOS	ρ
DIRECTOS	-0,287660
INDIRECTOS	0,604474

Fuente: elaboración propia a partir de BCRP y Cuenta General

La correlación positiva entre los impuestos indirectos y la presión tributaria, aunada a la negativa respecto de los directos, nos sugieren la perdurabilidad de un sistema regresivo; subrayo sistema toda vez que la fuerte dependencia de impuestos indirectos y la orientación hacia sectores determinados de la tributación, sugieren una inequidad en la distribución de la carga.

Gráfico 12. Presión tributaria. Coeficientes y tendencia (1950-1979)



Fuente: gráficos anteriores Elaboración propia Finalmente, podemos comprobar que en el periodo 1950-1979 la tributación apuntó hacia una mayor presión tributaria, tal como vemos en el gráfico 12; además podemos agregar que durante el periodo allí señalado, la tendencia de esa orientación fue constante.

Fuentes

Banco Central de Reserva del Perú Cuadros Anuales Históricos 1950-1980. historicos.htmll>

Contaduría General de la República, 1950-1968. Contaduría General de la República, Lima.

Normas Tributarias Ver Anexo II

> Fecha de recepción: 7 de setiembre de 2010 Fecha de aceptación: 27 de setiembre de 2010 Correspondencia: hnoejov@pucp.edu.pe

ANEXO I CLASIFICACIÓN DE LOS RUBROS DE LA CUENTA GENERAL DE LA REPÚBLICA

INGRESOS	Código 1	CLASE	Código 2	HECHO IMPONIBLE	Código 3
Renta	1	Cedular	1	Capital movible	1101
Renta	1	Cedular	1	Predios rústicos	1102
Renta	1	Cedular	1	Predios urbanos	1103
Renta	1	Cedular	1	Utilidades industriales y comerciales	1104
Renta	1	Cedular	1	Sobreutilidades industriales y comerciales	1105
Renta	1	Cedular	1	Utilidades profesionales no comerciales	1106
Renta	1	Cedular	1	Sueldos	1107
Renta	1	Cedular	1	Nombramientos	1108
Renta	1	Cedular	1	Adicional a las utilidades industriales y comerciales	1109
Renta	1	Cedular	1	Pago a cuenta utilidades industriales y comerciales	1110
Renta	1	Cedular	1	Adicional al capital movible pro-desocupados	1111
Renta	1	Cedular	1	Adicional a las utilidades industriales y comerciales pro-desocupados	1112
Renta	1	Global	2	Complementario de tasa fija	1201
Renta	1	Global	2	Complementario de tasa progresiva	1202
Renta	1	Global	2	Personas naturales	1203
Renta	1	Global	2	Personas jurídicas	1204
Renta	1	Patentes	3	Industriales y comerciales	1301
Renta	1	Patentes	3	Profesionales	1302
Patrimonio	2	Sucesiones	1	Herencias, donaciones y legados	2101
Patrimonio	2	Ganancias de capital	1	Ganancias en la transferencia de inmuebles	2102
Patrimonio	2	Empresas	2	Revaluación de activos	2201
Patrimonio	2	Empresas	2	Impuesto de registro	2202
Patrimonio	2	Personas naturales	3	Rodaje	2301
Patrimonio	2	Personas naturales	3	Capitalización de utilidades	2302
Importación	3	Genérico	1	Aduanas marítimas y fluviales	3101
Importación	3	Genérico	1	Encomiendas postales	3102
Importación	3	Genérico	1	Derechos dobles	3103
Importación	3	Genérico	1	Derechos sobre liberaciones	3104
Importación	3	Adicionales	2	Impuesto Adicional Único	3201
Importación	3	Adicionales	2	Adicional ad-valorem	3202
Importación	3	Adicionales	2	Adicional encomiendas postales	3203
Importación	3	Específicos	3	Derechos específicos	3301
Importación	3	Específicos	3	Cigarros extra valor CIF1	3302
Importación	3	Específicos	3	Sedas	3303
Exportación	4	Exportación	1	Algodón ley 10797	4101
Exportación	4	Exportación	1	Azúcar Ley 10398	4102
Exportación	4	Exportación	1	Artículos no especificados	4103
Exportación	4	Exportación	1	Bismuto	4104
Exportación	4	Exportación	1	Carbón	4105

INGRESOS	Código 1	CLASE	Código 2	HECHO IMPONIBLE	Código 3
Exportación	4	Exportación	1	Coca	4106
Exportación	4	Exportación	1	Cobre	4107
Exportación	4	Exportación	1	Cueros	4108
Exportación	4	Exportación	1	Adicional minerales	4109
Exportación	4	Exportación	1	Lanas	4110
Exportación	4	Exportación	1	Lino-fibra	4111
Exportación	4	Exportación	1	Melaza de caña	4112
Exportación	4	Exportación	1	Minerales diversos	4113
Exportación	4	Exportación	1	Molibdeno	4114
Exportación	4	Exportación	1	Oro	4115
Exportación	4	Exportación	1	Petróleo y derivados	4116
Exportación	4	Exportación	1	Pescado	4117
Exportación	4	Exportación	1	Plata	4118
Exportación	4	Exportación	1	Plomo	4119
Exportación	4	Exportación	1	Tungsteno	4120
Exportación	4	Exportación	1	Vanadio	4121
Exportación	4	Exportación	1	Zinc	4122
Internos	5	Específicos	1	Alcoholes potables y bebidas alcohólicas	5101
Internos	5	Específicos	1	Frío artificial- ley 8946	5102
Internos	5	Específicos	1	Apuestas y premios a las carreras de caballos	5103
Internos	5	Específicos	1	Artículos y autos de lujo	5104
Internos	5	Específicos	1	Bebidas gaseosas	5105
Internos	5	Específicos	1	Aceites y grasas	5106
Internos	5	Específicos	1	Gasolina vehículos	5107
Internos	5	Específicos	1	Vinos y licores importados	5108
Internos	5	Específicos	1	Prima de aduanas	5109
Internos	5	Específicos	1	Primas de seguros	5110
Internos	5	Específicos	1	Alcohol desnaturalizado	5111
Internos	5	Específicos	1	Noticiarios nacionales y películas documentales	5112
Internos	5	Transacciones	2	Timbres fiscales	5201
Internos	5	Transacciones	2	Timbres a los sobregiros bancarios	5202
Internos	5	Transacciones	2	Alcabala de enajenaciones	5203
Internos	5	Transacciones	2	Timbres de artículos suntuarios	5204
Sociales	6	Seguridad Social	1	Cuotas patronales y obreras-ley 12868	6101
Sociales	6	Seguridad Social	2	Descuentos para pensiones	6201
Rentas del Estado	7	Monopolios y estancos	1	Coca	7102
Rentas del Estado	7	Monopolios y estancos	1	Explosivos	7103
Rentas del Estado	7	Monopolios y estancos	1	Fósforos	7104
Rentas del Estado	7	Monopolios y estancos	1	Guano	7105

INGRESOS	Código 1	CLASE	Código 2	HECHO IMPONIBLE	Código 3
Rentas del Estado	7	Monopolios y	1	Sal	7106
D 115 1		estancos	-	m.1	7107
Rentas del Estado	7	Monopolios y estancos	1	Tabaco	7107
Rentas del Estado	7	Inmobiliarias	2	Bienes postales	7201
Rentas del Estado	7	Inmobiliarias	2	Regadíos	7202
Rentas del Estado	7	Inmobiliarias	2	Fundos rústicos	7203
Rentas del Estado	7	Inmobiliarias	2	Fundos urbanos	7204
Rentas del Estado	7	Inmobiliarias	2	Tierras de montaña	7205
Rentas del Estado	7	Inmobiliarias	2	Venta de terrenos	7206
Rentas del Estado	7	Inmobiliarias	2	Arrendamiento de gomales	7207
Rentas del Estado	7	Inmobiliarias	2	Bienes nacionales	7208
Rentas del Estado	7	Financieras	3	Dividendos	7301
Rentas del Estado	7	Financieras	3	Banco Central de Reserva	7302
Rentas del Estado	7	Financieras	3	Caja de Depósitos y consignaciones	7303
Rentas del Estado	7	Financieras	3	Aporte de la Caja de Depósitos y consignaciones	7304
Rentas del Estado	7	Financieras	3	Servicios anexos de la Caja de Depósitos y consignaciones	7305
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Canon superficie-Petróleo	7401
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Contribuciones Fuerza Hidroeléctrica	7402
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Canon de minería	7403
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Regalía al oro - BCR	7404
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Impuesto a la superficie de minas	7405
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Timbres sobre denuncios	7406
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Yacimientos de salitre y bórax	7407
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Yacimientos de terrenos calizos y arcillosos	7408
Rentas del Estado	7	Mineras	4	Regalías mineras	7409
Rentas del Estado	7	Industriales	5	Descarga de Tubos	7501
Rentas del Estado	7	Industriales	5	Centrales eléctricas del Estado	7502
Rentas del Estado	7	Industriales	5	Explotación de Planta de Tubos	7503
Rentas del Estado	7	Industriales	5	FFCC	7503
Rentas del Estado	7	Industriales	5	Fábrica de calzado	7504
Rentas del Estado	7	Industriales	5	Instituto nacional de higiene	7505
Rentas del Estado	7	Correos y telégrafos	6	Sellos postales	7601
Rentas del Estado	7	Correos y telégrafos	6	Apartados	7602
Rentas del Estado	7	Correos y telégrafos	6	Giros postales	7603
Rentas del Estado	7	Correos y telégrafos	6	Servicio internacional de encomiendas	7604
Rentas del Estado	7	Correos y telégrafos	6	Telegrafía y radiotelegrafía	7605
Rentas del Estado	7	Comerciales	7	Servicios Compañía Administradora del Guano	7701
Rentas del Estado	7	Comerciales	7	Venta de envases de guano	7702
Tasas	8	Consulares	1	Entradas consulares	8101
Tasas	8	Consulares	1	Derechos consulares	8102
Tasas	8	Consulares	1	Completar certificación de documentos consulares	8103
Tasas	8	Consulares	1	Derechos consulares por encomiendas postales	8104

INGRESOS	Código 1	CLASE	Código 2	HECHO IMPONIBLE	Código 3
Tasas	8	Consulares	1	Derechos consulares por encomiendas postales	8104
Tasas	8	Aduanas	2	Carga	8201
Tasas	8	Aduanas	2	Multas de aduana	8202
Tasas	8	Aduanas	2	Almacenaje aduanas	8203
Tasas	8	Aduanas	2	Reintegro papel de aduanas	8204
Tasas	8	Aduanas	2	Estadías y sobreestadías	8205
Tasas	8	Aduanas	2	Correspondencia de cargo	8206
Tasas	8	Aduanas	2	Papel de aduanas	8207
Tasas	8	Aduanas	2	Acarreo de almacenes	8208
Tasas	8	Aduanas	2	Acarreo de almacenes	8209
Tasas	8	Aduanas	2	Pesaje terminal marítimo	8210
Tasas	8	Aduanas	2	Autoridad portuaria Callao	8211
Tasas	8	Aduanas	2	Almacenaje por encomiendas	8212
Tasas	8	Aduanas	2	Certificado de aforo	8213
Tasas	8	Aduanas	2	Derecho de póliza	8214
Tasas	8	Aduanas	4	Pensiones de agua	8401
Tasas	8	Otros servicios	4	Agua potable	8402
Tasas	8	Otros servicios	4	Depósitos fiscales	8403
Tasas	8	Multas	5	Varios	8501
Tasas	8	Varios	7	Imprevistos	8702
Tasas	8	Varios	7	Licencias - Policía	8703
Tasas	8	Varios	7	Extranjería	8704
Tasas	8	Varios	7	Derechos de examen y certificado	8707
Tasas	8	Varios	7	Reconocimiento y examen médico para brevete	8705
Tasas	8	Varios	7	Producto control de dosaje etílico	8706
Tasas	8	Registros y trámites	8	Registros públicos	8801
Tasas	8	Registros y trámites	8	Contaloría de cooperativas	8802
Tasas	8	Registros y trámites	8	Papel sellado	8803
Tasas	8	Registros y trámites	8	Registro fiscal de ventas a plazo	8804
Tasas	8	Registros y trámites	8	Inscripción de registro farmacéutico	8805
Contribuciones	9	Varios	1	Construcciones escolares	9101
Contribuciones	9	Varios	1	Pepitas de algodón	9102
Contribuciones	9	Varios	1	Rendimiento Ley 12133	9103

Fuente: elaboración propia

ANEXO II INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Impuesto	Definición	Año y ley de creación
Adicional 10% exportación	Este era un impuesto adicional a cobrarse sobre todos los productos de exportación cuando el precio del producto excediera el 25% del precio legalmente vigente sobre el cual se cobraba el impuesto. Se establecieron impuestos diferenciales al algodón Tanguis, a los de las provincias de Ica, Nazca Caravelí, Castilla, Piura, entre otros.	
Capital movible	Este impuesto gravaba con 7% la renta emanada de operaciones de crédito que percibían personas individuales o colectivas de la república: a) intereses provenientes de capitales, b) intereses de capitales empleados en obligaciones emitidas del Estado, corporaciones municipales, instituciones o empresas de cualquier clase, c) renta de capitales impuestos a interés en los bancos, cajas de ahorro, cajas comerciales y otros, d) saldo de intereses provenientes de capitales impuestos en cuenta corriente, e) intereses originados por parte del precio debido a contratos a plazo, f) interés producido por el capital movible por contrato o ley, g) aquellos provenientes de contratos o convenios (gravando el exceso que se debe pagar con respecto a lo que se recibió). Posteriormente se hizo efectivo un recargo de 25% en el cobro de este impuesto para el caso de contribuyentes varones, solteros o viudos, divorciados sin hijos mayores de 35 años, quedando exonerados los viudos sin hijos y con nietos menores de edad.	por ley 9103 (11 de mayo
Derechos de importaciones (liberación)	Materiales de guerra consignados directamente al Estado, artículos de uso personal de los agentes diplomáticos extranjeros y nacionales, artículos eximidos legalmente por el Estado y terceras personas. A las compañías de aviación en la importación de aviones, motores y de materiales de uso aeronáutico requeridos para el mantenimiento de sus servicios, tanto en aire como en tierra y del pago de tarifas por derechos de licencia de estacionamiento; a la gasolina de aviación importada. En 1970 se exoneró de este impuesto a la importación de equipos y materiales para el hogar clínica San Juan de Dios (dada la naturaleza de su actividad), siempre y cuando no compitieran con aquellos de producción nacional. Posteriormente se propuso la exoneración del impuesto de importación y liberaciones a las entidades de transporte público colectivo y de carga. Por ley 4054, se liberaban de este impuesto los aeroplanos, aviones, hidroplanos, y otra maquinarias destinadas a la aviación.	Modificada por ley 16037 (3 de febrero de 1966), ley 18675 (10 de diciembre de
Exportación de azúcar, algodón, lanas y cueros	Para el caso del azúcar el gravamen era de 6 peniques por cada quintal de 100 libras y se cobraría cuando el precio del azúcar de 96% de polarización se cotizara en 11,6 chelines puesto en embarque; incluyendo cualquier clase (chancaca o concreto) con incidencia diferenciada para el tipo de precio estipulado. Para el caso del algodón, se cobraba impuesto por cada quintal español puesto a bordo. Se establecía diferencias entre los gravámenes según tipo de algodón: a) áspero de Piura (7 y medio peniques por quintal), b) semiáspero y mita fifi (5 peniques por quintal como base), c) algodón suave (5 y medio a 6 y 3 octavos de penique libra por quintal). En el caso de las lanas, el impuesto era de 2 chelines por cada quintal a partir de la cotización de 11 peniques a más. Para los cueros era como sigue: a) cueros de res frescos, tres cuartos de penique por kilo, b) cueros de res secos, uno y un cuarto de penique el kilo. Estos gravámenes se recaudaban en letras sobre Londres o su equivalente sobre letras a Nueva York. Posteriormente, una vez terminada la etapa de protección y la crisis que afectó a la industria azucarera nacional se cambiaron de estrategias para determinar que el impuesto a la exportación de cualquier clase de azúcar regía a partir de la cotización de 4 chelines y 6 peniques por quintal de 96% de polarización, 10% más por cada exceso de precio.	1915). Modificatoria de la

Impuesto	Definición	Año y ley de creación
Impuesto a la gasolina	Este impuesto gravaba con 10 centavos por galón de 3,78544 litros el consumo de toda gasolina y demás sustancias similares derivadas del petróleo, los combustibles y kerosene.	Ley 5867 (18 de octubre de 1927). Modificada por ley 18162 (3 de marzo de 1970)
Impuesto a la plata	La plata metálica en cualquier forma pagaba un derecho de un chelín a partir de la cotización de 3,5 peniques la onza troy de 925. Los sulfuros de plata de lixiviación pagaban un derecho de exportación de 3 peniques por kg a partir de 23,5 peniques la onza troy.	
Impuesto a las utilidades de profesiones no comerciales	Este impuesto gravaba con el 5% anual la utilidad líquida que perciba todo profesional que independientemente hubiera establecido un estudio, consultorio, oficina, laboratorio y profesionales que no sean empleados. En este impuesto estaban incluidas las utilidades que obtuvieran los notarios, procuradores, escribanos, apoderados, etc. Posteriormente se hizo efectivo un recargo de 25% en el cobro de para el caso de contribuyentes varones, solteros o viudos, divorciados sin hijos mayores de 35 años, quedando exonerados los viudos sin hijos y con nietos menores de edad.	Ley 7904 (Ley de Impuesto a la Renta). Modificada por ley 9103 (11 de mayo de 1940)
Impuesto a las utilidades industriales y comerciales	Este impuesto gravaba con el 7% a las utilidades líquidas obtenidas por los establecimientos bancarios o de crédito, entidades mineras, agrícolas, ganaderas, industriales, la industria de transporte, almacenes de ventas al por mayor y al por menor, casas de préstamos, bazares, cafés, agencias de aduana, etc. Se entendía como utilidad sujeta al impuesto la diferencia entre la entrada bruta total y el importe de los gastos, castigos necesarios para obtener la utilidad. Posteriormente se hizo efectivo un recargo de 25% en el cobro de este impuesto para el caso de contribuyentes varones, solteros o viudos, divorciados sin hijos mayores de 35 años, quedando exonerados los viudos sin hijos y con nietos menores de edad.	Ley 7904 (Ley de Impuesto a la Renta). Modificada por ley 9103 (11 de mayo de 1940)
Impuesto a los alcoholes y bebidas alcohólicas (nacio- nales)	El destino de dicho impuesto era de carácter único y se destinaba a cubrir las necesidades de la defensa nacional. Este impuesto se cobraba independientemente a las materias primas empleadas en su fabricación. Del total recaudado, el 64% correspondía al fisco y el 36% restante era distribuido por la entidad recaudadora a las instituciones beneficiarias. En la misma ley se dispuso se gravase con un impuesto de S/. 40 por cada cien kilos la exportación de melazas. Posteriormente se modificó la ley 11000 mencionando que se gravaba con un impuesto de 42 centésimas del precio FOB en puerto peruano la exportación de cada tonelada de melaza de caña y azúcar cuando el precio fuese superior a 50 soles. Las bebidas alcohólicas que comprendían este impuesto eran alcoholes de caña de jugos directos, alcohol de melaza en la industria azucarera, alcohol de uva, rones potables, vinos corrientes, hidromiel, vinos generosos, champagne, sidra, espumantes, vermouth, licores, cervezas de manera diferenciada.	Ley 11000 (1 de abril de 1949). Modificada por ley 12346 (13 de junio de 1955). Modificada por ley 11600 (25 de marzo de 1951). Modificada por ley 15222 (17 de noviembre de 1964)
Impuesto a los boratos	Aquellos boratos que se exportaran por Salinas (Arequipa) pagaban un derecho de exportación de 2 chelines por t. Posteriormente, se fijó en dos chelines por t el derecho de exportación de boratos.	Ley 2187 (13 de noviembre de 1915). Modificado por ley 2727 (20 de marzo de 1918)
Impuesto a los nombramientos	Se gravó con el 10% del haber mensual de determinado cargo la expedición de nombramientos que emanaran de cualquiera de los poderes públicos en forma diferenciada (despachos militares y navales en forma de timbres, beneficios eclesiásticos, y nombramientos que provinieran de las municipalidades y otras beneficencias de la república), títulos de notarios, escribanos y procuradores, capellanes. Destino: construcción del nuevo local del Palacio de Justicia y posteriormente de las Cortes Superiores y Juzgados de primera instancia. Posteriormente se extendió el alcance de este impuesto a todos los nombramientos de funcionarios y empleados de las companías fiscalizadas y del terminal marítimo.	de 1929. Modificatoria: ley 8637 (17 de marzo de

Impuesto	Definición	Año y ley de creación
Impuesto a los predios rústicos y urbanos	Este impuesto gravaba con el 7% de la renta líquida anual que produjeran los predios rústicos y urbanos y se conformaba de la siguiente manera: a) para el caso de predios urbanos, el 25% de la renta bruta por concepto de vacíos, malas deudas y gastos de conservación, administración y seguros, arbitrios, alumbrado, baja policía y serenazgo y b) el 10% del valor bruto de los predios rústicos a deducirse por concepto de todo gasto; se rebajaba además el monto de los intereses que el propietario acreditara haber pagado por operaciones de crédito hipotecario o anticrético que afectaran al predio. El impuesto al predio rústico afectaba también a la renta obtenida por el ganado, maquinaria y accesorios existentes en el predio arrendado. Posteriormente se hizo efectivo un recargo de 25% en el cobro de este impuesto para el caso de contribuyentes varones, solteros o viudos, divorciados sin hijos mayores de 35 años, quedando exonerados los viudos sin hijos y con nietos menores de edad.	ley 9103 (11 de mayo de
Impuesto al cobre	Este metal, puro o impuro, debía pagar derechos de exportación a partir de la cotización de 60 libras por t: de 60 a 65, 15 chelines por t que se exportara y el derecho subía en 2 chelines por cada libra esterlina de mayor precio.	Ley 2187 (13 de noviembre de 1915)
Impuesto al oro	El impuesto al oro metálico pagaría un derecho de acuñación de 3 libras peruanas por kg de peso fino y 10 libras si es que se exportaba. El oro en barras y matas pagaría un derecho de exportación de 2 libras peruanas por kg de peso fino.	Ley 2187 (13 de noviembre de 1915)
Impuesto al pe- tróleo	El petróleo bruto y residuos y productos de su destilación pagaban un derecho de exportación de 1 chelín por t de peso bruto.	Ley 2187 (13 de noviembre de 1915)
Impuesto al plomo	Se pagaba por este metal un derecho únicamente por la plata contenida y ascendía a 1 chelín por kg fino a partir de la ley de dos kg por t.	Ley 2187 (13 de noviembre de 1915)
Impuesto complementario de tasa fija	Se fijaba en 19% la tasa del impuesto complementario de tasa fija que gravaba las siguientes rentas: a) dividendos de acciones al portador, b) dividendos de acciones nominativas pertenecientes a personas residentes en el extranjero, c) rentas provenientes de utilidad de profesiones no comerciales, remuneración de servicios, intereses de operaciones de créditos, predios rústicos y urbanos que obtuvieran en el Perú las personas individuales o colectivas, nacionales o extranjeras no residentes en el país. Además, se fijaba un 15% para aquellas utilidades líquidas procedentes de negocios establecidos en el Perú de personas individuales o colectivas no residentes en el país, y en 9% aquella tasa que gravaba los intereses de bonos al portador.	Modificada por ley 12997 (12 de mayo de 1958)
Impuesto de alcaba- la de enajenaciones	Este impuesto gravaba con 6% sobre el valor de transferencia, la venta, permuta, adjudicación por disminución de capital o la disolución de la sociedad o la cesión en pago de pago de inmuebles o de acciones o derechos sobre inmuebles, en escritura pública y cualquier clase de transferencia de inmuebles o derechos de inmuebles a título oneroso. Las escrituras de bienes muebles y de constitución de renta vitalicia y de transferencia de vehículos pagarían el 5%. Las escritura de constitución de sucursales de sociedades extranjeras o de cualquier naturaleza abonarían el 2% como impuesto de registro sobre el monto de capital asignado, así como también aquellas de mutuo reconocimiento de deudas, redención de censos y capellanías.	bre de 1964). Modificada
Impuesto a metales raros	El tungsteno, molibdeno, vanadio y sus concentrados pagaban una libra por tonelada cualquiera fuera el precio en el mercado. Posteriormente, el vanadio debía pagar una libra por tonelada de ley de 18 a 20% y cuando esta fuera mayor a 20% se pagaba 5 soles por cada cinco unidades; el tungsteno pagaba una libra por tonelada de peso bruto cuando la cotización fuera de 20 dólares por cada 1% de ácido túngstico contenido; y el molibdeno pagaría 2 libras por tonelada de cualquier ley.	Ley 2187 (13 de noviembre de 1915). Modificada por ley 2727 (20 de marzo de 1918)

Impuesto	Definición	Año y ley de creación
Impuesto sobre el algodón de la provincia de Ica	Este impuesto gravaba el algodón producido en la provincia de Ica con un sol de oro y 50 centavos por quintal de algodón desmotado y 60 centavos por quintal de algodón en rama que se enviara a otros lugares fuera de la provincia en la que había sido desmotado. La renta obtenida se destinaba a la asociación de agricultores de Ica para el sostenimiento de la Estación Experimental Agrícola.	Ley 11815: 17 de abril de 1952
Impuesto vario: a las gaseosas y el agua mineral	Como medida urgente para encontrar solución al problema de la alimentación y dada la importancia de la industria lechera en esta causa, se dispuso crear un gravamen de 5 centavos por cada botella de gaseosa y agua mineral expendida en el territorio nacional, cuya recaudación se destinaría a fomentar el desarrollo de la industria lechera. La aplicación de este impuesto se hizo a través de timbres llamados «fomento a la industria lechera» a adherirse en cada botella.	
Impuesto vario: al hielo y los aparatos generadores eléctricos	Se aplicaba de la siguiente manera: por cada tonelada expendida o consumida en fábricas, empresas y establecimientos frigoríficos se pagaría un impuesto de 4 soles. Los aparatos refrigeradores de establecimientos públicos, clubs, restaurantes y bodegas pagaban 24, 36 y 60 soles oro dependiendo de la capacidad de los mismos. El producto de este impuesto se destinaba a la instalación y sostenimiento del Departamento de Ginecología y Cáncer de la Facultad de Medicina.	Ley 7985 (12 de febrero de 1935)
Impuesto vario: construcciones escolares	Se autorizó la emisión de este timbre especial que gravaban los recibos que expedían los colegios nacionales y particulares de la república. Estos timbres llamados «Fondo de Educación Nacional» a colocarse eran diferenciados según fuera el grado escolar o diplomas, documentos emitidos por el Ministerio de Educación. Los recursos recaudados eran destinados a incrementar las rentas para las construcciones escolares. Adicionalmente, estaba constituido por el 10% sobre el importe de los boletos de apuesta en las carreras de caballos, y un impuesto adicional del 4% sobre los premios de las loterías de Lima y Callao.	de 1948). Modificada por
Impuesto vario: ventas de las casas de joyería	Este impuesto se creó debido a la dificultad de determinar la adecuada proporción entre la importación de joyería de fantasía falsa y el monto vendido y a que estos artículos eran de consumo suntuario. Con estos fines, se gravó con 5% sobre el valor de ventas a joyería de oro y platino, perlas y relojes por parte de las casas comerciales. Era recaudado en forma de timbres a colocarse en los libros de ventas.	Ley 8513 (4 de marzo de 1937)
Impuesto a la ex- portación de azúcar (cargo a renta)	El impuesto que gravaba la exportación de este producto era progresivo y acumulativo, con un precio base de un dólar setenta por quintal de 100 libras puesto a bordo (azúcar granulado de 96% de polarización). A partir de este valor se cobraban sobre cualquier clase de azúcar o chancaca. Las cantidades abonadas por este impuesto se consideraban como pago a cuenta del impuesto a las sobreutilidades (hasta el límite de dicho impuesto). En 1962 se modificó la primera ley, en el sentido que la tasa sería 15% para el mayor valor que excediera el 50% del precio base, 35% cuando excediera el 100%, y hasta 150% del precio base y de 45% sobre todo mayor exceso. En 1965, se fijó en 4 soles la base de la ley 10398 y se suprimió la ley del impuesto adicional sobre el precio FOB (15% por precios mayores a 4,00 soles el quintal)	1962). Modificada por ley 15731 (16 de noviembre de
Impuestos a la exportación de las industrias agrícolas, ganadera y minera	La ley subyacente a este impuesto modificó la ley 2143. Las mayores variaciones experimentadas eran en cuanto al monto del gravamen en el caso del azúcar y diferentes tipos de algodón. Además se estipulaba un impuesto para la coca y la cocaína las mismas que quedaron gravadas con el 10% sobre el mayor precio por kg y diferenciado según región de producción: Cusco, Ayacucho, La Libertad, Huánuco, Trujillo y Lima. Por otro lado, se gravó mediante esta ley los pergaminos, cueros de cabra, aceite de pepita de algodón, arroz, pasta de semilla de algodón, menestras, jabón, alcoholes y aguardientes de caña.	

Impuesto	Definición	Año y ley de creación
Impuestos a los beneficios derivados de la transferencia de dominio de inmuebles rústicos y urbanos	Este impuesto gravaba a los beneficios no sujetos al pago del impuesto a las utilidades obtenidas de la compra-venta, permuta, expropiación, cesión en pago o adjudicación e remate judicial (excepto las que sean de un precio menor al crédito sobre el que indicen). Grava la diferencia entre el precio por el que se transfieren los bienes y el valor básico de ellos.	Ley 10804 (1 de marzo de 1947)
Impuestos a los sueldos	Estaban afectos a este impuesto los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, comisiones, gratificaciones y todas las remuneraciones por prestación de servicios personales. Posteriormente se hizo efectivo un recargo de 25% en el cobro de este impuesto para el caso de contribuyentes varones, solteros o viudos, divorciados sin hijos mayores de 35 años, quedando exonerados los viudos sin hijos y con nietos menores de edad.	Ley 7904 (Ley de Impuesto a la Renta). Modificada por ley 9103 (11 de mayo de 1940)
Impuestos pro desocupados	Debido a la falta de trabajo y sus consecuencias sobre la situación económica y social de los hogares que las padecían, se creó un conjunto de nuevos impuestos con las siguientes características: a) 1% adicional al impuesto <i>ad valorem</i> sobre las exportaciones, b) 1% adicional <i>ad valorem</i> a las importaciones, c) 2% sobre las utilidades de sociedades anónimas de crédito, d) 1% adicional sobre la renta del capital movible, e) 1% sobre el monto de los recibos de arrendamiento por medio de timbres, f) 25% sobre la tarifa de rodaje para autos de servicio particular, g) 10% sobre el monto de las apuestas en espectáculos públicos, h) timbre especial «pro desocupados» obligatorio a colocarse en todas las cartas, i) 1% sobre todos los sueldos y jornales superiores a los 200 soles oro, j) timbre representativo del 10% del valor de las cajetillas de cigarrillos del territorio nacional, k) erogaciones o donaciones voluntarias.	Ley 7103 (10 de abril de 1931)
Impuestos sobre herencias, donacio- nes y legados	Gravaba las transmisiones de toda clase de bienes, acciones y derechos a titulo de sucesión, herencia, legado o donación, según sea el grado de parentesco entre el donante y el adquiriente. Los ingresos eran destinados a obras públicas y de beneficencia. También se gravaba las dotes de cualquier tipo, anticipaciones, derechos, liquidaciones de pólizas de seguros, así como bienes muebles e inmuebles radicados en el país con incrementos regulares.	Ley 2227: 12 de febrero de 1916. Modificada por ley 18336 (14 de julio de 1970)
Impuestos sobre las gaseosas y el agua mineral (modifi- cado)	Posteriormente se elevó a S/.0.10 el impuesto a cada botella de agua mineral y a S/. 0.15 para cada botella de agua gaseosa. El destino de la renta de agua mineral era 50% para el Banco de Fomento Agropecuario del Perú (ley 11691) y 50% era ingreso ordinario del Presupuesto General de la República. La renta del impuesto a las aguas gaseosas se distribuía en: la tercera parte para el Banco de Fomento Agrario, tercera parte para el ingreso ordinario del presupuesto de la república y tercera parte a la defensa nacional.	
Impuestos sobre las ventas al por menor de joyas y objetos de lujo	La ley de creación de este impuesto derogó la ley 8513 sobre impuestos a los metales y piedras preciosas.	Ley 10847 (21 de marzo de 1947)
Impuestos varios fines	a) ad valorem de 3% sobre la importación (sobre el valor CIF) y 1% ad valorem sobre la exportación (valor FOB), b) \$ 1,50 por quintal de algodón desmotado, c) \$0,47 por quintal de algodón en rama, pima o similar y 0,58 por algodón tanguis, d) 18% sobre el valor CIF como impuestos a los artículos suntuarios y de fabricación extranjera, e) disposiciones con respecto a nuevas tarifas de impuestos a las utilidades industriales y comerciales que gravaban la industria minera, g) 10% sobre el valor bruto por botella como impuesto sobre las aguas minerales y gaseosas, h) 8% de impuesto a la cerveza	Ley 14920 (27 de febrero de 1964). Modificada por ley 15225. Modificada por ley 17442 (18 de febrero de 1969)

Impuesto	Definición	Año y ley de creación
Otros metales y artículos no especi- ficados	El carbón de piedra, azufre, minerales de hierro, manganeso y cinc quedaban exentos para efectos de tributación según ley 2187. Posteriormente por ley 2727 se gravó con el 10% de las utilidades la exportación de pergaminos, cueros de cabras, aceites de pepita de algodón, arroz, pasta de semilla de algodón, semilla de algodón, menestras, jabón, alcoholes y aguardientes de caña.	de 1915). Modificada por ley 2727 (20 de marzo de
Pepita de algodón	Se gravó con un impuesto de 10 centavos cada saco de pepita de algodón que se exportaba por al puerto de Supe y cada saco de guano que se introducía por dicho puerto. Destino: obras de agua potable y desagüe en el puerto de Supe.	Ley 4143: 28 de agosto de 1920
Producción de frío artificial	Se implantó un impuesto de frío artificial debido a la disminución del consumo de hielo físico y con el fin de promover la conservación a bajas temperaturas de los productos para alimentación. Este impuesto debía ser abonado por las plantas industriales de enfriamiento de la república según su fuerza.	ley 8946 (17 de agosto de

ADMINISTRACIÓN

Algoritmo aplicado en el diálogo con los grupos de interés: un estudio de caso en una empresa del sector de turismo

Algorithm applied in dialogue with stakeholders: a case study in a business tourism sector

Luciano Barcellos Paula y Anna María Gil Lafuente

Universidad de Barcelona

Resumen

De acuerdo con numerosos estudios científicos uno de los puntos más importantes en el ámbito de la sostenibilidad en las empresas radica en el diálogo con los grupos de interés. Tomando como base la teoría de los grupos de interés, trataremos de analizar la sostenibilidad empresarial y el proceso de elaboración de un informe que una empresa del sector de turismo prepara de acuerdo con las directrices de la guía G3, Global Reporting Initiative (GRI). Con la realización de un estudio empírico se pretende conocer las expectativas de los grupos de interés con respecto al cumplimiento del contenido de la memoria de sostenibilidad. Para alcanzar el objetivo propuesto utilizaremos el «método de los expertones», algoritmo que permite la agregación de opiniones de varios expertos sobre el tema y que representa una importante extensión de los subconjuntos borrosos para procesos de agregación. Al final de nuestro estudio, presentaremos los resultados de la utilización de este algoritmo, las aportaciones y futuras líneas de investigación.

Palabras clave: stakeholders, sostenibilidad, turismo, GRI, subconjuntos borrosos, método de los expertones.

Abstract

According to numerous scientific studies one of the most important points in the area of sustainability in business is related to dialogue with stakeholders. Based on Stakeholder Theory we try to analyze corporate sustainability and the process of preparing a report that a company in the tourism sector in accordance with the guidelines of the guide G3 - Global Reporting Initiative. With the completion of an empirical study seeks to understand the expectations of stakeholders regarding the implementation of the contents of the sustainability report. To achieve the proposed aim we use «The Expertons Method» algorithm that allows the aggregation of opinions of various experts on the subject and represents an important extension of fuzzy subsets for aggregation processes. At the end of our study, we present the results of using this algorithm, the contributions and future research.

Keywords: stakeholders, sustainability, tourism, GRI, fuzzy subsets, expertons method.

1. Introducción

La teoría de los grupos de interés postula que la capacidad de una empresa para generar una riqueza sostenible a lo largo del tiempo y, con ello, su valor a largo plazo, viene determinada por sus relaciones con sus grupos de interés (Freeman 1984). Según el mismo autor, el grupo de interés de una empresa es —por definición— cualquier grupo o individuo que puede afectar o es afectado por el logro de los objetivos de la organización. A partir de Freeman, otros autores (Alkhafaji 1989, Carroll 1989, Brummer 1991, Clarkson 1991, Goodpaster 1991, Hill y Jones 1992, Wood 1991, Donaldson y Preston 1995; Mitchell, Agle y Word 1997; Post, Preston y Sachs 2002, Rodríguez et al. 2002, Aguilera y Jackson 2003, Hart y Sharma 2004) han puesto énfasis principal en el concepto de los grupos de interés.

De acuerdo con los autores (Post *et al.* 2002), los grupos de interés de una empresa son los individuos y colectivos que contribuyen, voluntaria o involuntariamente, a su capacidad y a las actividades de creación de riqueza y que, por lo tanto, son sus potenciales beneficiarios y/o portadores de riesgo. En la teoría de los grupos de interés (Olcese *et al.* 2008), la empresa se define como una organización socioeconómica formada para crear riqueza en beneficio de los múltiples colectivos que la componen. En la participación constructiva de las partes interesadas (Elkington 1998), las empresas pueden aumentar la confianza externa en sus intenciones y actividades, ayudando a mejorar la reputación corporativa y catalizar la difusión de prácticas más sostenibles en el sistema de empresa en general.

La característica central del modelo de empresa que subyace al enfoque de *stakeholder*, es la de afirmar que la empresa no está configurada solo por uno o dos grupos de interés sino por muchos grupos de los que

depende su supervivencia a largo plazo. Y este es el rasgo que diferencia los enfoques clásicos de empresa centrados en el accionista o propietario (stockholder o shareholder approach) y los enfoques pluralistas de empresa centrados en los diferentes stakeholders de la empresa (stakeholder approach) (Brummer 1991: 144-164). Las diferencias fundamentales de ambos modelos de empresa se pueden resumir del siguiente modo: el modelo centrado en el accionista se basa en la teoría neoclásica y básicamente afirma que la empresa es y debería ser dirigida siguiendo los intereses de los accionistas. La racionalidad en este enfoque es la maximización del beneficio económico o del valor de las acciones; así pues, cualquier acción se justifica si está basada en razones que apuntan al incremento del valor económico de la empresa.

La teoría de los *stakeholders*, por su parte, es un intento de integrar la idea básica de que la empresa tiene una responsabilidad frente a diferentes públicos o grupos donde están incluidos, por ejemplo, los accionistas, los clientes, los trabajadores y los directivos. Sostiene que la empresa tiene esa responsabilidad porque los *stakeholders* tienen intereses legítimos referentes por ejemplo, a la seguridad del producto, a la no discriminación en el puesto de trabajo, a la protección del medioambiente, entre otros.

En esta nueva economía de los grupos de interés (Olcese Santoja 2009) podemos hablar de dos tipos de empresa: la empresa tradicional y la empresa sostenible. Sus características pueden ser diferenciadas como se expone en el cuadro 1. La empresa tradicional posee un enfoque *shareholder* orientado a tres grupos de interés —accionistas, colaboradores y clientes—. Su orientación está basada en potenciar los activos tangibles de la empresa y sus expectativas son de corto plazo. El único objetivo de la empresa es maximizar beneficios y responder ante los accionistas.

Cuadro 1. Diferencias entre empresa tradicional y empresa sostenible

Empresa tradicional	Empresa sostenible
Enfoque Shareholder	Enfoque Stakeholder
Accionistas, colaboradores y clientes.	Accionistas, clientes, ONG, grupos de opinión, proveedores, colaboradores, administraciones, sindicatos y comunidad local.
Gestión de activos tangibles	Gestión de activos tangibles e intangibles
Corto plazo	Largo plazo

Fuente: elaboración propia, a partir de los datos de Brummer (1991) y Olcese Santoja (2009).

Por otro lado, la empresa sostenible posee un enfoque stakeholder orientado hacia todos los grupos de interés que concurren en la actividad empresarial: accionistas, colaboradores, clientes, ONG, administraciones, sindicato, comunidad local, grupos de opinión y proveedores. Su objetivo es potenciar los activos tangibles e intangibles de la empresa como parte de su valor y sus expectativas son de largo plazo. Es una nueva forma de dirigir la empresa (Carrión 2009) en la que se deben generar estrategias y políticas a través de códigos de conducta internos que garanticen que el desarrollo de sus actividades ordinarias sea sostenible y no impacte contra los derechos sociales y ambientales de los grupos de interés implicados, a la vez de tenerlos en cuenta en la definición de sus estrategias empresariales.

De acuerdo con la «Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad», versión 3G, de Global Reporting Initiative (GRI 2006) los procesos de participación de los grupos de interés pueden servir como herramientas para comprender las expectativas e intereses razonables de los mismos. La GRI señala que una

[...] organización podrá encontrarse con opiniones contradictorias o expectativas divergentes entre sus grupos de interés, y tendrá que poder explicar cómo ha valorado estos factores a la hora de elaborar la memoria. Si los grupos de interés no participan en la elaboración de la memoria ni se identifican con ella, es menos probable que las memorias se adecuen a sus necesidades, lo que a su vez provocará que sean menos creíbles para todos los grupos de interés. Por el contrario, una participación sistemática de estos aumentará su receptividad y la utilidad de la memoria. Si este procedimiento se ejecuta adecuadamente, probablemente genere un proceso de aprendizaje continuo dentro y fuera de la organización y refuerce la confianza entre la organización informante y sus grupos de interés. De esta forma, esta confianza fortalecerá la credibilidad de la memoria (GRI 2006: 13).

Debido a la complejidad que significa el diálogo con los grupos de interés, es fundamental abordar el análisis sobre la base de un enfoque de sistemas complejos y encontrar modelos que ayuden a los empresarios en la toma de decisiones, principalmente en un ambiente de incertidumbre. Por estas razones, se justifica analizar el diálogo con los grupos de interés utilizando algoritmos como es el «método de los expertones». Este representa una importante extensión de los subconjuntos borrosos cuya idea y desarrollo se debe a Kaufmann (1993). Para Gil Lafuente y Gil Lafuente (2007: 47-91), «el avance que representan los expertones en relación con otros instrumentos de tratamiento de la incertidumbre viene dado por el hecho de que permite a la vez una buena agregación de la opinión de varios expertos y que estos expresan sus opiniones con la libertad que proporcionan los números borrosos».

Destacamos algunos autores que han utilizado la lógica borrosa aplicada a la sostenibilidad como Gil Lafuente y Salgado Beltrán (2005) y Gil Lafuente *et al.* (2006) en el análisis de la decisión de compra ecológica de los consumidores, Lu *et al.* (2007) en el análisis de decisión y evaluación de proveedores «verdes», Barcellos y Gil Lafuente (2009a) en el proceso de selección de elementos que contribuyen al crecimiento sostenible de la empresa, y Barcellos y Gil Lafuente (2009b) en algoritmos aplicados en la gestión sostenible de los recursos humanos.

2. Metodología

Veamos, muy brevemente, cómo se construye un expertón a partir de sus propiedades. Se conoce que todo expertón posee la propiedad de la monotonía creciente horizontal no estricta, es decir, la función característica de pertenencia de la función de pendiente positiva es menor o igual a la función característica de pertenencia de la función de pendiente negativa. Y por otro lado todo expertón posee monotonía creciente vertical no estricta, salvo en el nivel 0 que siempre toma el valor 1. Por tanto, diremos que:

1)
$$\forall \alpha \in [0,1]: a_1(\alpha) \leq a_2(\alpha) \text{ en } [a_1(\alpha), a_2(\alpha)]$$

2)
$$\forall \alpha, \alpha' \in [0,1]: (\alpha' > \alpha) \Rightarrow (a_1(\alpha)) \le a_1(\alpha'), a_2(\alpha)$$

 $\le a_2(\alpha')$

3)
$$(\alpha = 0) \Rightarrow (a_1(\alpha) = 1, a_2(\alpha) = 1)$$

Consideramos que la valuación de cada experto expresa un nivel de verdad mediante la escala endecadaria —11 valores entre 0 y 1 ambos incluidos— que puede ser explicada genéricamente de la siguiente forma:

0: falso

0.1: prácticamente falso

0.2: casi falso

0.3: bastante falso

0.4: más falso que verdadero

0.5: ni verdadero ni falso

0.6: más verdadero que falso

0.7: bastante verdadero

0.8: casi verdadero

0.9: prácticamente verdadero

1: verdadero

A partir de aquí se va a iniciar todo un proceso de agregación dirigido a la transformación de opiniones en una valuación representativa de las anteriores. En primer lugar, será preciso obtener una estadística de las opiniones para conocer las veces que los expertos han formulado el mismo dictamen. A partir de las frecuencias acumuladas obtenidas se procede al cálculo de las frecuencias acumuladas relativas dividiendo los valores anteriores por el número total de opiniones. El resultado obtenido es el denominado «expertón». Su significación no solo reside en la obtención de las frecuencias relativas asignadas a la función característica de pertenencia, sino que la información suministrada permite conocer la distribución y la tendencia de unas opiniones subjetivas cuyo número puede ser muy variable. El expertón es en sí una opinión agregada representativa de todas las que han sido consideradas en la muestra. Con objeto de dar una representación simplificada de un expertón, se puede recurrir a la obtención de la esperanza matemática. Todos los operadores que pueden ser utilizados con variables o intervalos de confianza en [0,1] también pueden utilizarse con expertones, y estas operaciones son válidas para un número cualquiera de expertones.

3. Aplicación del método de los expertones

Nuestro estudio se concentra en conocer las expectativas de los grupos de interés con respecto al cumplimiento del contenido de la memoria de sostenibilidad que prepara una empresa de acuerdo con la guía GRI G3. Para alcanzar este objetivo trataremos

de analizar la sostenibilidad de una empresa del sector de turismo, más específicamente un hotel, a través de un estudio empírico realizado en agosto de 2009 por la Idéias e Soluções Consultoria de Brasil. Por solicitud del contratante, los datos del estudio fueron tratados con estricta confidencialidad. Cabe destacar que la elaboración de una memoria de sostenibilidad proporciona una imagen clara de los principales impactos sociales y ambientales de la organización; identifica los riesgos y las oportunidades de sus actividades; reconoce áreas de mejora de la gestión; aumenta la participación de los empleados actuales y atrae a nuevos empleados motivados; estimula la innovación y la mejora de las soluciones; mejora la reputación, la fidelidad del cliente y el respeto de la comunidad; y permite la obtención de una ventaja competitiva.

Por lo tanto, como sugiere las directrices de la versión 3G de Global Reporting Initiative (GRI), para elaborar el informe de sostenibilidad la empresa debe contar con la colaboración de una amplia red de expertos procedentes de diversos grupos de interés. En la revisión de la literatura, hemos encontrado diferentes métodos utilizados en la identificación de los grupos de interés. Mitchell *et al.* (1997) han propuesto un marco de tres criterios esenciales para informar el proceso de gestión de la identificación de las partes interesadas. Se basan en la relación atributos de poder, legitimidad y urgencia. Para Olcese *et.al* (2008) es posible identificar los grupos de interés a través del análisis del origen de las distintas transacciones económicas o de los procesos de la empresa.

En este estudio, los diez expertos fueron seleccionados de acuerdo con el «Manual para la práctica de las relaciones con los grupos de interés» (Krick *et. al* 2005) ya que constituye una herramienta de consenso en el proceso de identificación de los grupos de interés. Por tanto, podemos identificarlos de acuerdo con el tipo

de relación, o sea, la identificación de *stakeholders* puede realizarse en distintas dimensiones:

- 1. Por responsabilidad: personas con las que tiene o tendrá responsabilidades legales, financieras y operativas según reglamentaciones, contratos, políticas o prácticas vigentes.
- 2. Por influencia: personas que tienen o tendrán posibilidad de influenciar en la capacidad de la organización para alcanzar sus metas, ya sea que sus acciones puedan impulsar o impedir su desempeño. Se trata de personas con influencia informal o con poder de decisión formal.
- 3. Por cercanía: personas con las cuales interactúa la organización, incluyendo *stakeholders* internos o con relaciones de larga duración con la organización, o aquellos de los que la organización depende en sus operaciones cotidianas y los que viven cerca de las plantas de producción.
- 4. Por dependencia: se trata de las personas que más dependen de su organización, como por ejemplo, los empleados y sus familias, los clientes cuya seguridad, sustento, salud o bienestar depende de sus productos, o los proveedores para quienes la compañía es un cliente importante.
- Por representación: personas que, a través de estructuras regulatorias o culturales/tradicionales, representan a otras personas. Por ejemplo, líderes de las comunidades locales, representantes sindicales, consejeros, etc.

En este estudio, los grupos de interés del hotel incluyen organizaciones empresariales, de trabajadores, ONG, inversores, clientes y proveedores. La consultoría contratada se encarga de reunir una selección de grupos de interés, compuesta de diez expertos, en un panel para debatir sobre asuntos de responsabilidad social corporativa que se han predefinido. El objetivo es examinar los contenidos básicos de la GRI, entre los cuales se destaca el desempeño social, y producir uno o más resultados, tales como comentarios o recomendaciones, sobre los que la empresa puede o no establecer compromisos específicos.

Una vez presentados en una entrevista personal a los diez expertos los contenidos del informe de sostenibilidad sobre desempeño social, les solicitamos que nos especifiquen su opinión mediante la escala [0,1], según la cual, a medida que la estimación se acerque más a 1, mejor será el cumplimiento de las expectativas de los grupos de interés con relación al enfoque de la dirección sobre las prácticas laborales y trabajo digno, derechos humanos, sociedad y responsabilidad sobre productos. A continuación se expone los aspectos relacionados con cada enfoque de gestión.

a) Prácticas laborales y trabajo digno

Empleo Relación empresa/trabajadores Salud y seguridad en el trabajo Formación y educación Diversidad e igualdad de oportunidades

b) Derechos humanos

Prácticas de inversión y aprovisionamientos No discriminación Libertad de asociación y convenios colectivos Abolición de la explotación infantil Prevención del trabajo forzoso y obligatorio Quejas y procedimientos conciliatorios Prácticas de seguridad Derechos de los indígenas

c) Sociedad

Comunidad

Corrupción
Política pública
Comportamiento de competencia desleal
Cumplimiento normativo

d) Responsabilidad sobre productos

Salud y seguridad del cliente Etiquetado de productos y servicios Comunicaciones de marketing Privacidad del cliente Cumplimiento normativo

4. Resultados

El planteamiento que sigue a continuación se basa en la consideración de elementos y datos surgidos a partir de una demanda real. Los resultados pueden permitir una profunda reflexión y aplicación al ámbito académico y profesional. De acuerdo con datos recogidos por la consultoría tendríamos las opiniones de los diez expertos, como queda demostrado en la tabla 1.

Tabla 1. Opiniones de los expertos

Evenouto	Valuación				
Experto	1	2	3	4	
1	0,3	0,4	0,4	0,5	
2	0,7	0,6	0,5	0,6	
3	0,1	0,4	0,6	0,7	
4	0,4	0,6	0,8	1	
5	0,8	0,7	0,9	0,8	
6	0	0,3	0,4	0,6	
7	0,5	0,6	0,7	0,4	
8	0,2	0,4	0,8	0,6	
9	0,3	0,3	0,6	0,7	
10	0,9	0,8	0,5	0,8	

En primer lugar será preciso obtener una estadística de las opiniones para conocer las veces que los expertos han expresado la misma valuación (tabla 2).

	1		2		3		4	
	Frecuencias acumuladas	N° veces	Frecuencias acumuladas	N° veces	Frecuencias acumuladas	N° veces	Frecuencias acumuladas	N° veces
0	10	1	10	0	10	0	10	0
0,1	9	1	10	0	10	0	10	0
0,2	8	1	10	0	10	0	10	0
0,3	7	2	10	2	10	0	10	0
0,4	6	1	8	3	10	2	10	1
0,5	5	1	5	0	8	2	9	1
0,6	4	0	5	3	6	2	8	3
0,7	3	1	2	1	4	1	5	2
0,8	2	1	1	1	3	2	3	2

0

0

0

Tabla 2. Frecuencias acumuladas

A partir de las frecuencias acumuladas obtenidas se procede al cálculo de las frecuencias acumuladas relativas (tabla 3) dividiendo los valores anteriores por el número total de opiniones, en nuestro caso diez.

1

0

Tabla 3. Frecuencias acumuladas relativas

	Frecuencias relativas					
	1	2	3	4		
0	1	1	1	1		
0,1	0,9	1	1	1		
0,2	0,8	1	1	1		
0,3	0,7	1	1	1		
0,4	0,5	0,8	1	1		
0,5	0,4	0,5	0,8	0,9		
0,6	0,3	0,5	0,6	0,8		
0,7	0,3	0,2	0,4	0,5		
0,8	0,2	0,1	0,3	0,3		
0,9	0,1	0	0,1	0,1		
1	0	0	0	0,1		

0,9

Esperanza matemática
$\varepsilon_{1} = 0.4$
$\varepsilon_2 = 0.5$
$\varepsilon_3 = 0.6$
$\varepsilon_4 = 0.7$

0

El resultado obtenido es el denominado «expertón». El expertón es en sí una opinión agregada representativa de todas las que han sido consideradas en la muestra.

Con objeto de dar una representación simplificada de un expertón, se puede recurrir a la obtención de la esperanza matemática (tabla 4).

Tabla 4. Esperanza matemática

1

0

Esperanza matemática		
$\varepsilon_1 =$	0,4	
$\varepsilon_2^{} =$	0,5	
$\varepsilon_3 =$	0,6	
$\varepsilon_4^{} =$	0,7	

El resultado permite identificar las expectativas de los grupos de interés sobre el contenido del informe de sostenibilidad relacionado con el desempeño social de la empresa a través de la agregación de opiniones. En este caso, observamos una distancia muy grande entre las expectativas de los grupos de interés y el borrador del informe de sostenibilidad que está siendo preparado por la empresa. Por lo tanto, la empresa necesita dedicar especial atención a los contenidos relacionados con «Prácticas laborales y trabajo digno» y «Derechos humanos» que recibieron valuación 0.4 y 0.5 respectivamente. Los ítems «Sociedad» y «Responsabilidad sobre productos» tuvieron valuación 0.6 y 0.7 respectivamente. El modelo propuesto puede ser ampliado de acuerdo con las necesidades de cuestionamientos así como el número de expertos participantes y sectores empresariales.

5. Conclusiones

El estudio sobre la sostenibilidad empresarial pone de manifiesto que, frente a los cambios que estamos viviendo, es fundamental encontrar modelos que ayuden a los empresarios en la toma de decisiones, principalmente en un ambiente de incertidumbre. Debido a la complejidad que supone la búsqueda por el desarrollo más sostenible a partir del diálogo con los grupos de interés, en nuestra investigación tratamos de analizar estos sistemas complejos utilizando la lógica borrosa.

En la aplicación del modelo propuesto, buscamos aportar un instrumento en base a la utilización del «método de los expertones». Esta metodología puede facilitar la toma de decisiones mediante la obtención de datos cualitativos a partir del diálogo con los diferentes grupos de interés. Ello constituye una innovación y una herramienta útil a ser utilizada en los procesos de agregación y unificación de opiniones contradictorias o expectativas divergentes entre sus grupos de interés. Además, el modelo permite conocer la distribución por niveles en la función característica de pertenencia de los valores agregados. El resultado que se desprende ha permitido conocer las expectativas de los grupos de interés con respecto al cumplimiento del contenido de la memoria de sostenibilidad. Ahora la empresa deberá rever sus compromisos y enfoque de gestión relacionados con las cuestiones sociales, como pueden ser las prácticas laborales, trabajo digno y derechos humanos.

La contribución principal de este trabajo consiste en aportar un modelo que auxilie a los empresarios en la agregación de opiniones relacionadas a los grupos de interés de las empresas. Al mismo tiempo, como señala la GRI G3, sirve a la empresa como documentación y explicación de cómo se ha valorado estos factores

al momento de elaborar la memoria. Consideramos que nuestro aporte servirá de soporte a futuras líneas de investigación en el campo de la sostenibilidad en las empresas y la aplicación de la metodología en el diálogo con los grupos de interés.

Referencias bibliográficas

AGUILERA, Ruth V. y JACKSON, Gregory

2003 «The Cross-National Diversity of Corporate Governance: Dimensions and Determinants». *The Academy of Management Review*, 28(3), pp. 447-465.

ALKHAFAJI, Abbass F.

1989 A stakeholder approach to corporate governance: Managing in a dynamic environment. New York: Quorum Books.

Barcellos Paula, Luciano y Gil Lafuente, Anna María 2009a «Proceso de selección de elementos que contribuyen al crecimiento sostenible de la empresa». En *Proceeding of International Conference and Doctoral Consortium for ISEOR and Academy of Management*, Lyon, Francia, (1), pp. 773-788.

2009b «Algoritmos aplicados en la gestión sostenible de los recursos humanos». Economic and Financial Crisis: «New challenges and Perspectives». En *Proceeding of XV Congress of International Association for Fuzzy-Set Management and Economy (SIGEF)*, Lugo, España.

Brummer, James J.

1991 Corporate responsibility and legitimacy: An interdisciplinary analysis. New York: Greenwood Press.

Carrión, Jesús

2009 «Responsabilidad Social Corporativa». Observatory on Debt in Globalization. Sustainability Portal. UNESCO Chair of Sustainability at UPC. Barcelona, España.

CARROLL, Archie B. y Ann K BUCHHOLTZ

1989 Business and Society: Ethics and Stakeholder Management. Cincinnati: Southwestern Publishing Co.

CLARKSON, Max B.E.

1991 «Defining, evaluating, and managing corporate social performance: A stakeholder management model». En J. E. Post (Ed.), *Research in corporate social performance and policy*, pp. 331-358. Greenwich, CT: JAI Press.

Donaldson, T. y Lee E. Preston

1995 «The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications». *Academy Management Review*, 20(1), pp. 65-91.

ELKINGTON, John

1998 Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st Century Business. Oxford: Capstone Publishing Limited.

FREEMAN, R. Edward

1984 Strategic Management: A Stakeholder Approach. Pitman Series in Business and Public Policy Financial Times Prentice Hall, UK.

GIL LAFUENTE, Anna María y Jaime GIL LAFUENTE

2007 Modelos y Algoritmos para el tratamiento de la creatividad en la gestión empresarial. Vigo, España: Editorial Milladoiro, pp.47-91.

GIL LAFUENTE, Anna María y Lisbeth SALGADO BELTRÁN 2005 «Models for analysing purchase decision in consumers of ecologic products». *Fuzzy Economic Review*, X, pp. 47-62.

GIL LAFUENTE, Anna María, Lisbeth Salgado Beltrán, Ester Subirá Lobera, Luís Felipe Beltrán

2006 «Teoría de efectos olvidados en el consumo sustentable de productos ecológicos». En *Desarrollo sustentable:* ¿Mito o realidad?, pp. 223-240. México: Ed. Centro de Investigaciones Biológicas del Noroeste, S.C.

GRI (Global Reporting Iniciative)

2006 Guía para elaboración de Memorias de Sostenibilidad, versión G3, 2006. Fecha de consulta: 12/02/2010. http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/54851C1D-A980-4910-82F1-0BDE4BFA6608/2729/G3_SP_RG_Final_with_cover.pdf

GOODPASTER, Kenneth E.

2006 «Business ethics and stakeholder analysis». *Business Ethics Quarterly*, 1(1), pp. 53-73.

HART, S.L. y Sanjay SHARMA

2004 «Engaging Fringe Stakeholders for Competitive Imagination». *Academy of Management Executive*, 18(1).

HILL, C.W.L. y Thomas M. Jones

1992 «Stakeholder-Agency Theory». *Journal of Management Studies*, 29, pp. 131-154.

KAUFMANN, Arnold

1987 Les expertones. París: Ed. Hermés.

Kaufmann, Arnold y Jaime Gil Aluja

1993 *Técnicas especiales para la gestión de expertos*. Santiago de Compostela: Milladoiro, pp. 89-118.

Krick, Thomas; Maya Forstater, Philip Monaghan, Maria Sillanpää, Cornis van der Lugt, Katharine Partridge, Charles Jackson y Asaf Zohar

2005 From words to action. The Stakeholder engagement Manual. Vol. 2: The practitioner's handbook on stakeholder engagement. London. Accountability, United Nations Environment Programme, Stakeholder Research Associates Canada Inc.

Lu, Lyy, Ch. Wu y Tc. Kuo

2007 «Environmental principles applicable to green supplier evaluation by using multi-objective decision analysis». *International Journal of Production Research*, 45(18-19), pp. 4317-4331.

MITCHELL, R.K.; AGLE, B.R.; WOOD, Donna J.

1997 «Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of who and what really Counts». *The Academy of Management Review*, 22(4), pp. 853-886.

OLCESE SANTOJA, Aldo

2009 La Responsabilidad Social y el Buen Gobierno en la empresa, desde la Perspectiva del Consejo de Administración. Thesis Directors: Dr. Prosper Lamothe and Dr. John Mascarenas. Universidad Autónoma de Madrid and Universidad Complutense de Madrid. Faculties of Economics and Business.

Olcese, Aldo; Rodríguez Ángel, Miguel; Alfaro, Juan 2008 *Manual de la empresa Responsable y Sostenible*. Madrid: McGraw-Hill.

Post, J.E.; Preston, L.E.; Sachs, Sybille.

2002 «Managing the Extended Enterprise: The New Stakeholder View». *California Management Review*, 45(1), pp. 5-28.

RODRÍGUEZ, Miguel Angel; RICART, J.E.; SÁNCHEZ, Pablo.
2002 «Sustainable Development and the Sustainability of
Competitive Advantage: A Dynamic and Sustainable View of the firm». Creativity and Innovation
Management, pp. 11.

Wood, Donna J.

1991 «Social issues in management: Theory and research in corporate social performance». *Journal of Management*, 17, pp. 383-405.

Fecha de recepción: 30 de junio de 2010 Fecha de aceptación: 25 de agosto de 2010 Correspondencia: amgil@ub.edu luciano@isolucoes.com

Fomento y desarrollo regional. Implementación de las Agencias Regionales de Desarrollo Productivo. El caso de la región del Maule, Chile Promotion and regional development. Implementation of Regional Productive Development Agencies. The case of Maule region, Chile

Enrique Yamil Alul González

Director Ejecutivo Agencia Regional Desarrollo Productivo Región del Maule

Resumen

Las Agencias Regionales de Desarrollo Productivo (ARDP) implementadas en Chile a partir del año 2006, vienen a responder a un anhelo mayoritario por la descentralización territorial para que sean las propias regiones quienes definan su futuro. Las ARDP tienen la responsabilidad de desarrollar agendas de fomento productivo e innovación participativas, es decir que, con el concurso del sector público, académico y principalmente privado, deben implementar planes de mejoramiento de la competitividad (PMC), (cluster) en sectores económicos priorizados por la propia región. Los PMC son liderados por los privados de cada sector.

Palabras clave: agenda, descentralización, focalización, brechas, competitividad, productividad, innovación, visión, estrategia, articulación y participación.

Abstract

The Regional Productive Development Agencies implemented in Chile in 2006, were developed as a way to answer the longing desire to territorially decentralize, and that the own Regions be whom define their future. The Agencies have the responsibility to develop innovation and productive development Agendas in participative processes, which means with public, academic and private actors. Also, the Agencies have the mission to implement Competitive Improvement Plans-PMC (clusters) in prioritized economic sectors by the own region. These PMC are leaded by private actors in each sector.

Keywords: Agenda, decentralize, focus, gaps, competitivity, productivity, innovation, vision, strategy, coordination, participation.

1. Introducción. Orígenes y finalidades

El fin del programa es contribuir a mejorar la capacidad competitiva de las regiones de Chile, incrementar la productividad de las MiPyMe regionales participantes del programa y mejorar la equidad e inclusión social. El propósito es fortalecer las capacidades regionales para diseñar e implementar programas de mejoramiento de competitividad de ámbito territorial, instalando y poniendo en marcha agencias regionales

de desarrollo productivo que coordinen y articulen, desde el nivel regional, los actores locales y la oferta de apoyo productivo de los organismos públicos según las necesidades competitivas de las empresas de las regiones (BID 2006).

La Agencia Regional de Desarrollo Productivo de la Región del Maule, se constituyó oficialmente en agosto de 2006, como una instancia público-privada, con el fin de promover un desarrollo productivo regional

sustentable que contribuya al mejoramiento de la competitividad regional.

Las finalidades de las agencias son: a) impulsar la descentralización de la política de fomento, b) expandir la cobertura de las acciones de fomento en el segmento de la micro y pequeña empresa y, c) adecuar el diseño y operación de acción de fomento a una lógica de intervención basada en la dinámica y necesidades de los negocios, más que a la colocación de recursos a partir del instrumental de fomento existente.

En concordancia con lo anterior, las agencias tienen como tarea: a) instalar capacidades locales «redes de inteligencia competitiva», b) construir, validar e impulsar agendas regionales de desarrollo productivo e innovación, c) facilitar la coordinación de la oferta de fomento productivo, d) proveer información sobre oportunidades productivas de la región, e) gestionar condiciones de entorno para el desarrollo productivo y f) desarrollar la cooperación interregional y regional-internacional.

La estructura organizacional de la agencia es pequeña pero de alta capacidad profesional; está constituida por un consejo estratégico público-privado —presidido por el intendente regional—; dos subcomités temáticos, fomento productivo e innovación; un director ejecutivo y un equipo técnico profesional de cuatro personas.

2. Agencia y fomento productivo

2.1. Antecedentes económicos y productivos de la región del Maule

La región del Maule se ubica en la zona central de Chile, a 257 kilómetros de la capital del país, Santiago, entre los paralelos 34°41′ y 36°30′ de latitud sur y desde el meridiano 70°20′ hasta el océano Pacífico. Tiene una superficie de 30 296 km², que representa el 4% de la superficie nacional. Cuenta con una población de

908 097 habitantes (censo 2006), de la cual el 66% es urbana y el 34% rural, con una densidad de treinta habitantes por km². La región está formada por cuatro provincias y treinta comunas, cuya capital es la comuna de Talca. Dispone de un clima templado mediterráneo, con temperatura promedio de 14°C y precipitación media anual de 725 mm.

El producto interno bruto nacional es de M MMUS\$ 162 al año 2009 (según IDN y CEPEC). El Maule representa el 3,5% a nivel nacional, con un crecimiento promedio en los últimos treinta años de aproximadamente un 4%. La tasa de desocupación se ubica en torno al 8%, con una clara estacionalidad en el periodo estival. Los principales sectores económicos son el silvoagropecuario (17%), electricidad, gas y agua (11%) e industria manufacturera (22%). Las exportaciones en el año 2009 fueron de US\$ 1435, de las cuales destacan el sector forestal , frutas y vinos; sus principales destinos son USA (19%), China (6%), Inglaterra (6%) y Holanda (5%).

El peso específico de algunos sectores industriales de la región en el ámbito nacional se observa en el siguiente cuadro

Industria	Posición nacional	% nacional
Industria vitivinícola	10	43
Industria celulosa	10	37
Industria arrocera	10	78
Industria azucarera	10	31
Multiplicación y producción semillas	10	36
Leguminosas	10	51
Kiwis	10	50
Manzanas	10	58
Frambuesas	10	80
Tomates	10	51
Cerezos	10	42
Peras	10	33
Plantaciones forestales industriales	2°	19
Aporte PIB nacional agrícola	2°	

Basándose en esta realidad regional, es que la agencia definió el diseño e implementación de planes de mejoramiento de la competitividad, en algunos ejes o sectores productivos.

2.2. Diseño e implementación de Planes de Mejoramiento de la Competitividad

2.2.1. Identificación de cluster

La identificación de *cluster* regionales orientados por negocio se sustenta a través de una acuciosa revisión bibliográfica y un extenso trabajo de campo efectuado por la consultora regional Codesser, que concluyó en la realización de setenta entrevistas en profundidad a empresarios y representantes de instituciones públicas y privadas.

Se identificaron inicialmente diecisiete negocios, los cuales son: fruta fresca, fruta y vegetales congelados, pulpa vegetal, fruta deshidratada, aceite comestible, cereales y leguminosas, carne fresca, derivados de carne, multiplicación de semillas, vino embotellado, turismo, muebles, cartulinas, madera aserrada, celulosa, construcción de viviendas y generación de energía eléctrica. Luego, se procedió a evaluar si dichos negocios correspondían a clusteres, basándose en los siguientes criterios: masa crítica, concentración geográfica, pertenencia a un mismo negocio, presencia de industrias asociadas y servicios de apoyos relacionados, competencias y grado de especialización. Se concluyó que la fruta deshidratada, generación de energía eléctrica, papel (cartulina), celulosa y madera aserrada no clasifican como cluster. Por consiguiente la lista quedó compuesta por 12 clusteres orientados por negocio, sin embargo, como no es posible emprender PMC en todos en forma paralela, se priorizaron seis clusteres, a los cuales se les aplicó una caracterización y análisis estratégico, que son: a) vino embotellado, b) fruta fresca, c) turismo de intereses especiales,

d) frutas y vegetales congelados, e) mueble y, f) construcción de viviendas.

2.2.2. Metodología de elaboración del PMC

Introducción

El propósito de un Plan de Mejoramiento de la Competitividad (PMC) es reforzar la competitividad de las empresas del *cluster*. Para esto el PMC integra las perspectivas empresariales individuales en una visión de futuro. Es decir, establece acciones coordinadas para la mejora del destino; y por otra parte, sirve como evidencia para la redefinición de políticas de fomento horizontales, al mismo tiempo que mejora la comunicación entre las instituciones públicas y las empresas, lo que permite alcanzar la comprensión mutua de la situación competitiva del *cluster* y el consenso en líneas de acción para fomentarla.

La metodología del PMC combina un cuidadoso análisis estratégico y herramientas de gestión del proceso de cambio del *cluster*. Ambos componentes son igualmente importantes y deben ser considerados y desarrollados en paralelo durante el proyecto. Para organizar esta labor es necesaria la intervención de un agente de gestión, llamado *cluster manager*, quien puede ser una persona contratada —consultor— especialmente para estos efectos y que será la persona encargada de coordinar el proceso, mas no de establecer una posición de liderazgo.

El objetivo de la metodología es fomentar el cambio involucrando a las empresas e instituciones hacia metas y soluciones comunes. Para lograrlo, la atención debe estar puesta en el proceso de gerencia del cambio. Los proyectos se diseñan para alcanzar el más alto nivel posible de compromiso de las empresas. Esto se consigue con un importante esfuerzo de comunicación y una actitud fuerte hacia el cambio, además de la

aplicación de instrumentos tales como entrevistas personales, trabajos en grupo y presentaciones públicas.

2.3.3. Análisis estratégico

Es necesario evaluar las fuentes de ventajas competitivas del *cluster*, siendo estas las que permiten a una empresa obtener un beneficio superior a la media de la industria en la que compite. Por lo cual, la metodología habrá de resolver una serie de problemas analíticos que son: a) análisis de la industria mundial, con énfasis especial en cambios recientes y tendencias del futuro, b) posición estratégica de las empresas y recomendaciones en opciones estratégicas alcanzables y c) destacar en la cadena de valor de las empresas las principales necesidades de mejora.

2.2.4. Proceso de cambio

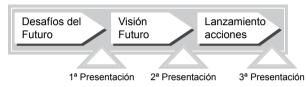
Un PMC actúa como catalizador del cambio, por tanto durante cada proyecto de *clusterización* habrá tres fases dinámicas que son: a) consensuar desafíos principales, b) definir una visión de futuro compartida y, c) diseñar soluciones.

El proceso de *clusterización* de un sector productivo involucra la participación de empresas, proveedores de bienes y servicios, organizaciones comerciales, instituciones de entrenamiento, entidades reguladoras y el resto de los actores relacionados. Los proyectos deben terminar con una definición clara de una lista corta de acciones que puedan generar resultados a corto plazo y comprometer al *cluster* en una dinámica de cambio. Una de las empresas del *cluster* comienza el cambio y mejora, las otras la siguen debido a un efecto de imitación. En el proceso de diseño de un *cluster* se implementarán una serie de herramientas de gestión, entre las cuales se destacan las siguientes: entrevistas con actores claves, jornadas de *benchmarking* y referencias externas, trabajos y/o talleres grupales y presentaciones públicas.

2.2.5.Metodologíaentrespasos(fuentecomptitiveness)

El diseño de un PMC dura aproximadamente seis meses, este es el tiempo mínimo requerido para iniciar el cambio en el *cluster*, así como el tiempo máximo en que los agentes o consultores podrán mantener la atención de las empresas en el proceso de facilitación de cambio. Este periodo se estructura en tres fases, tal como aparece en la siguiente figura:

Línea de tiempo: seis meses



2.2.6. PMC seleccionados. Proceso de ejecución e implementación

De los seis *clusteres* identificados, el consejo estratégico de la ARDP decidió por unanimidad implementar el primero en el sector turismo y posteriormente incursionar en el PMC de vinos y frutas (frambuesas).

Para la implementación y ejecución de los PMC, se contó con el apoyo de la consultora internacional Global Develepment Advisors (DALBERG) y se marcó como objetivo general apoyar la formulación de programas de mejoramiento de la competitividad como parte de la preparación de agendas regionales de desarrollo productivo.

La metodología de trabajo de Dalberg contempla los siguientes hitos y/o actividades:

- Análisis sectorial inicial: entrevistas con stakeholders críticos, análisis cadena de valor del sector industrial priorizado, evaluación de brechas de la cadena respectiva, identificación de factores críticos de éxito y determinación de posibles palancas para dinamizar el cluster.

- Construcción de la estrategia del *cluster*: revisión del estado actual del PMC, análisis FODA e implicaciones, presentación del *Benchmarking* con un experto internacional sectorial, discusión de la visión para el *cluster*, definición de la estrategia general y formulación de hipótesis iniciales respecto de iniciativas a desarrollar. Esta actividad se construye junto con los privados sectoriales y actores públicos en talleres participativos.
- Diagnóstico y formulación de iniciativas: definición de diagnóstico sectorial, generación de iniciativas promisoras planteadas por actores públicos y privados del sector respectivo, refinamiento y elaboración de iniciativas. Esta etapa se construye en talleres participativos.
- Refinamiento de iniciativas: discusión de las iniciativas con potenciales responsables o líderes, preferentemente del sector privado, detalle y consenso respeto de las iniciativas y plazos de ejecución, además de la exploración de fuentes de financiamiento.
- Plan de acción preliminar: construcción de plan de acción basándose en las iniciativas planteadas en los talleres participativos.

Posteriormente se conforma el comité gestor del PMC, generalmente de diez integrantes, conformado por un 70% de actores privados y un 30% de públicos, responsables de la ejecución e implementación del PMC.

2.2.7. Caso de implementación de PMC: sector turismo

Introducción

Cuando se define un *cluster* como competitivo, se entiende que es capaz de alcanzar de forma sostenida en el tiempo una rentabilidad superior a la media de la

industria en que se compite. Por lo tanto, para mejorar dicha competitividad es imprescindible que cada empresa opte por la innovación y el mejoramiento continuo con la finalidad de satisfacer las necesidades de sus clientes; por consiguiente, se vuelve trascendental que esas empresas sean favorecidas por un entorno que estimule la innovación.

La actividad turística de la región del Maule es sustentada principalmente por atractivos naturales y patrimoniales, lo que ha dado origen a diversas formas de ordenamiento territorial.

Alcance del PMC. Focalización. Justificación

El turismo en sí mismo es estacional, ya que al ser ocio, solo se practica cuando no se trabaja, es decir, en vacaciones. Pero también es cierto que en temporada baja y media, cuando la capacidad turística es subutilizada, existe tiempo libre en el cual se podría practicar el turismo denominado de fin de semana o de corta duración. Para realizarlo es necesario desplazamientos cortos, poca planificación y un precio moderado.

Dentro del concepto de turismo de fin de semana se tiene una alternativa real al potenciar el turismo rural como desarrollo para los pequeños agricultores de la región del Maule, siendo necesario encadenarlo con otras actividades y actores del ámbito turístico como el enoturismo, las artesanías, la gastronomía, los pueblos típicos, la historia y las termas, entre otras.

En cuanto a los factores, la región presenta recursos naturales necesarios para la explotación del turismo, siendo clave considerar su ubicación geográfica respecto a grandes ciudades de Chile, como son Santiago por el norte y Concepción por el sur; es de fácil acceso a través de la Panamericana Sur, que está dotada de doble vía en todo el trayecto. La existencia de una

variedad de transportes interurbanos que se dirigen hacia la región con tarifas relativamente bajas es otro factor importante a la hora de considerar sus proyecciones de turismo desde otras regiones. Sin embargo, pese a que es fácil acceder al Maule, la estructura vial dentro de ella es en muchos casos deficiente, especialmente en las rutas que conectan el valle con el sector precordillerano, a lo cual se añade una deficiente señalización.

Una oportunidad de explotación turística la ofrece la tradición, costumbres, sitios históricos, artesanía típica y construcciones antiguas. En particular la falta de manutención de estas últimas ha desembocado, a veces, en la destrucción de la riqueza arquitectónica. Así y todo existe en la región una cantidad importante de pueblos que mantienen su arquitectura de tipo colonial, costumbres típicas y artesanías exclusivas.

Visión

Maule será reconocida como un destino turístico de clase mundial en términos de experiencia de nuestros huéspedes, diferenciándose de las regiones del viejo y nuevo mundo, por nuestras tradiciones culturales únicas, nuestra gastronomía, tradición vitivinícola e innumerables atractivos de montaña y costa, todo envuelto en nuestra generosa hospitalidad.

Estrategia

Este PMC apunta a incrementar los volúmenes del negocio mejorando la competitividad de las empresas, principalmente las localizadas en el valle central de la región del Maule, para luego incorporar otros territorios con potencial turístico.

Mediante esta estrategia se busca generar una imagen fuerte de la región en los mercados como destino turístico aprovechando las ventajas existentes en términos de la vinculación con empresas vitivinícolas, una gastronomía típica de buena calidad y tradiciones culturales únicas.

La estrategia apunta a convertir a Maule en un destino de fin de semana para turistas nacionales y un eslabón de circuitos turísticos mayores que consideran el sur de Chile como destino principal. Las iniciativas se concentran en ocho estrategias genéricas que apuntan a fortalecer áreas claves del negocio como marketing y comercialización; articulación entre los actores del *cluster*; infraestructura física y logística.

Principales estrategias e iniciativas (Consultora DALBERG)

a) Marketing estratégico

Se busca mejorar la promoción y la marca del Maule de acuerdo con sus vinos, gastronomía y lugares de interés relacionados. El objetivo es crear una «marca» para Maule en los mercados adecuados. Hasta la fecha, Maule ha tenido éxito en la producción de vinos, pero poco se ha hecho para enlazarlos a los bienes culturales de la región en las campañas de promoción o los actuales productos turísticos. Para crear este nombre de marca y una cultura de mercado vinculada a los productos de manera más eficaz, es importante primero reconocer que las ofertas turísticas nacionales e internacionales entregan dos diferentes oportunidades de mercado en términos de las necesidades y preferencias de los consumidores, en términos de horizonte temporal para lograr el éxito y de los recursos necesarios para alcanzarlo.

b) Desarrollo de productos

Los empresarios deben entender la dinámica de la demanda en términos de productos que son exclusivos de su localidad y que ellos pueden producir con mayor calidad que en cualquier otro lugar. Los empresarios de vino y gastronomía no cometerán este error, ya que han desarrollado iniciativas centradas en los recursos singulares de la región, las cuales coinciden con sus propios intereses y habilidades personales.

c) Creación de capacidades

Es necesario identificar y fomentar las iniciativas en este proceso de construcción, organización y capacidad operacional del negocio de vino y gastronomía de Maule, agencias de turismo, ONG y centros de entrenamiento para desarrollar una nueva cultura de productos relacionados, facilitar la eficiencia logística/promocional, desarrollo y la aplicación de normas mundiales, evaluación y sugerencia de cambios en el diseño de infraestructuras culturales, y la mejora de la gestión de los principales recursos culturales vinculados a la viabilidad de las atracciones.

d) Desarrollo colaborativo de la estrategia

Para desarrollar e implementar estas iniciativas se requiere la coordinación y visión compartida entre los actores del turismo, vino y gastronomía del Maule, mejorar el diálogo de los sectores público y privado, las asociaciones, como también el liderazgo. El enfoque de clusterización identifica las fuentes de liderazgo dentro del grupo de turismo, vino y tecnología (TVG) del Maule y apoya el establecimiento de los objetivos para el cluster y cómo lograrlos. Algunos esfuerzos para el *cluster* suelen desarrollar iniciativas tempranas enfocadas en actividades conjuntas de marketing y posicionamiento de marca, pero evolucionan hacia ampliar los esfuerzos para desarrollar nuevos productos y crear nuevas capacidades. El éxito del Maule en la movilización de sus recursos será determinado en gran medida por el tipo de iniciativas que se puedan llevar a buen término a través de los líderes locales.

e) Iniciativas estrellas o proyectos emblemáticos

			1
Iniciativa	Monto US\$ (*)	Fuente	Beneficiarios
Plataforma digital de promoción, ventas y reservas de servicios y productos turís- ticos	791 316	Innova–CORFO – conectividad rural – bienes públicos	470 empresas
Plataforma de di- seño de desarrollo sistemático de la actividad turística del Maule	700 000	Innova–CORFO – Bienes Públicos	470 empresas
Observatorio turístico región del Maule	639 632	Innova–CORFO – Bienes Públicos	470 empresas
I Congreso Internacional de Gastronomía	63 964	Bienes Club PMC Turismo– FUCOA– INDAP–FIA- Privados	600 empresas
Fiesta costum- brista «Estamos de Chancho muerto en Talca»	69 446	PMC Turismo– FUCOA– Municipalidad de Talca–Privados	50 empresas (25 000 asistentes)
Seminario Internacional de Turismo de Inte- reses Especiales	58 480	Bienes Club PMC Turismo	200 empresas

^(*) Montos valorizados al tipo de cambio del 10 de julio: US\$ 1 = \$547.19

f) Impactos y resultados esperados

Al término del periodo de implementación y ejecución del PMC y dos años después de su finalización, se esperan obtener los siguientes resultados e impactos en el sector:

- Aumento significativo del flujo turístico anual.
- Ruptura de la estacionalidad en la demanda.

- Apertura de la oferta turística regional a mercados internacionales de larga distancia y turismo de intereses especiales, particularmente turismo enogastronómico, turismo de aventura, ecoturismo y turismo histórico-cultural.
- Aumento significativo en la ocupación efectiva de camas-días en empresas de alojamiento regionales.
- Incorporación creciente a la oferta en la cadena de valor de la industria turística organizada.
- Aumento en la cantidad de personal de contacto turístico capacitado sobre la base de competencias laborales.
- Certificación de empresas turísticas en gestión de calidad.
- Posicionamiento del Maule como destino turístico nacional e internacional de turismo de intereses especiales (TIE), particularmente el enogastronómico, de naturaleza e histórico-cultural.

3. Agencia e innovación

3.1. Consideraciones generales

Antes de la instalación de las Agencias Regionales de Desarrollo Productivo en la región del Maule, la responsabilidad de la coordinación de las acciones de ciencia, tecnología e innovación recaía en la Comisión Regional de Ciencia y Tecnología (CORECYT), institución que no logró desarrollar cabalmente una adecuada estrategia sobre el particular pues fueron muy escasas las instancias de coordinación con los diferentes actores del sector.

Según lo señalado por el estudio territorial de la OCDE sobre Chile, uno de los desafíos para mejorar la innovación de las regiones chilenas tiene que ver con la coordinación de:

- Los diversos organismos nacionales que tienen programas de innovación.
- Los organismos nacionales con investigación e iniciativas realizadas por universidades y centros de investigación regionales.
- La armonización de todas estas iniciativas con la estrategia de desarrollo del Gobierno Regional.

En este marco una de las primeras acciones de la agencia del Maule fue reestructurar el Subcomité de Innovación, el cual quedó constituido por las siguientes instituciones: Secretaría Regional Ministerial de Economía —que preside—, Servicio de Cooperación Técnica (Sercotec), Innova Corfo, Gobierno Regional, Universidad de Talca, Universidad Católica del Maule, Subsecretaría de Telecomunicaciones-Maule, Comisión Nacional de Investigación, Ciencia y Tecnología (Conicyt), Fundación para la innovación Agraria (FIA) y el Instituto de Investigaciones Agropecuarias (INIA).

Este subcomité tiene por objeto, junto con lo senalado anteriormente, promover la generación de proyectos de innovación tecnológica y supervisar la ejecución de proyectos de investigación, innovación y transferencia tecnológica llevados a cabo por universidades, institutos tecnológicos, consorcios tecnológico-empresariales, corporaciones, fundaciones y empresas productivas de bienes y servicios con impacto regional.

3.2. Acciones realizadas

Este subcomité ha cumplido una serie de acciones y/o actividades que han permitido una mayor visualización del impacto que tiene en la economía regional la implementación de actividades de investigación, desarrollo, ciencia, tecnología e innovación, además

de haber alcanzado una eficiente coordinación de todos actores vinculados al sector.

Dentro de las actividades más importantes, se pueden destacar, entre otras, las siguientes:

En octubre del año 2007 se realizó la primera jornada regional de innovación, la cual contó con la participación y colaboración de actores claves en el ámbito de la ciencia y tecnología, como son el Ministerio de Economía, Innova, Conicyt y el sector privado. Este seminario se llevó a cabo en el hotel Diego Almagro de Talca, en donde participaron más de setenta empresarios, académicos, servicios públicos e investigadores, obteniéndose como resultado la determinación de ciertas brechas en la temática de investigación y propuestas de solución. Este material sirve como base para el desarrollo de una primera estrategia sobre el tema.

La agencia y el subcomité participaron activamente en el seminario internacional «Política y Gestión de la Ciencia, Tecnología e Innovación en la industria alimentaria, cimientos para el Mejoramiento de la Competitividad de la Región del Maule», organizado por la Universidad de Talca en junio de 2008.

La agencia y el subcomité coordinaron el seminario de Análisis de la Estrategia Regional de Desarrollo en conjunto con el Consejo Nacional de Innovación para la Competitividad NCIC, efectuado en Talca en agosto de 2008, con la participación de más de cincuenta empresarios, investigadores, académicos y servicios públicos.

Se han realizado reuniones periódicas del subcomité con el objeto de delinear acciones en el ámbito de la ciencia y tecnología, definir prioridades de proyectos presentados frente a las distintas reparticiones públicas que financian proyectos de ciencia y tecnología, delimitar propuestas de distribución de fondos de

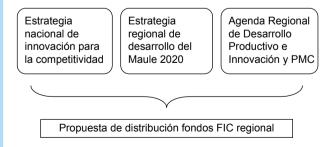
innovación para la competitividad (FIC) provenientes de los fondos del *royalty* minero.

3.3. Fondo de innovación para la competitividad de asignación regional (FIC)

El fondo de innovación para la competitividad (FIC), es el instrumento que financia la implementación de políticas nacionales y regionales de innovación. Sus recursos provienen del *royalty* minero desde el año 2008. El 25% de los recursos del FIC serán asignados regionalmente, el 60% en regiones mineras y el 40% en regiones no mineras. El Gobierno Regional definirá el uso de estos recursos, previa aprobación del Consejo Regional (CORE). En el caso de la región del Maule, el Intendente solicitó a la agencia regional, por medio del Subcomité de Innovación, preparar dicha propuesta de distribución.

En el año 2008 le correspondió a la región fondos ascendentes a US\$ 1,8 millones, US\$ 2,3 millones para el año 2009 y US\$ 2,6 millones para el año 2010. Por glosa presupuestaria estos fondos podrán ser transferidos por los Gobiernos Regionales para actividades de ciencia, tecnología e innovación, a través de agencias ejecutoras.

El Subcomité teniendo en consideración:



El proceso de elaboración de la propuesta de distribución, comprende los siguientes hitos o actividades:

- La agencia identifica proyectos y áreas de acción, en función de la agenda de fomento y planes de mejoramiento de la competitividad.
- La agencia genera una propuesta preliminar, identificando: iniciativas, recursos globales y agencias ejecutoras; posteriormente entrega la propuesta sancionada por el Subcomité al Consejo Estratégico para su aprobación al Consejo Regional.
- El Consejo Regional CORE recibe la propuesta, la cual es puesta en tabla, discutiéndose previamente en la comisión respectiva para posteriormente ser discutida y votada en el pleno del CORE. La presentación es efectuada por el director ejecutivo de la agencia regional.
- La agencia se encargará de gestionar y coordinar los convenios respectivos, los cuales son suscritos por las agencias ejecutoras adjudicatarias de fondos y el Gobierno Regional.
- La agencia, por medio del subcomité, hace seguimiento de los proyectos aprobados.

La propuesta de distribución de los fondos FIC, se basa en tres pilares: a) formación de capital humano, b) fortalecimiento de capacidades regionales y, c) innovación empresarial.

Dentro de los proyectos de ciencia, tecnología e innovación financiados y que se encuentran en ejecución, se destacan los siguientes:

- Magíster en Gestión Tecnológica impartido por la Universidad de Talca, monto asignado para dos años: US\$ 140 000
- Centro Regional de Alimentos Procesados CEAP, ejecutado por INIA, Universidad de Talca y Universidad Católica del Maule, monto asignado para cinco años: US\$ 3,6 millones

Plataforma de Gestión para la Competitividad Vitivinícola (Atlas del Viñedo), ejecutado por Centro Geomática de la Universidad de Talca, monto asignado para dos años: US\$ 548 000

Observatorio turístico de la región del Maule, adjudicado a Innova Corfo, monto asignado para dos años: US\$ 458 000

Diseño de una estrategia regional de ciencia, tecnología e innovación, adjudicado a Conicyt, monto asignado para cuatro meses: US\$ 73 100

Creación del Centro Regional de Análisis para la Competitividad (CRAC) ejecutado por la Universidad de Talca, monto asignado para dos años: US\$ 185 000 (www.centrocompetitvidaddelmaule.cl)

Todos los proyectos de ciencia y tecnología e innovación, ejecutados o en proceso de implementación, se han focalizado en los sectores productivos priorizados por la agencia regional, y en particular en los *cluster* (PMC) de vinos, frutas y turismo.

4. Conclusiones

- Las agencias representan el primer esfuerzo de crear capacidades en las regiones para apoyar el desarrollo productivo y la innovación, con un fuerte apoyo desde la administración central, que se supone que se irá reduciendo gradualmente con el tiempo (OECD-BID).
- 2. Uno de los principales objetivos en la creación de las ARDP fue que los recursos de fomento productivo e innovación se concentraran en las demandas regionales y de los sectores productivos priorizados en la región, de allí la importancia de la implementación de glosa especial en los presupuestos de los servicios públicos de fomento, que

destinan una parte de sus fondos a cubrir necesidades identificadas en los PMC de cada región; igual rol ha jugado la distribución de los fondos de innovación para la competitividad (FIC) de decisión regional.

- 3. Se requiere que en forma creciente los instrumentos y/o programas de fomento productivo e innovación se ajusten a la realidad regional y no sigan con una lógica estandarizada a nivel nacional, además de descentralizar la toma de decisiones.
- 4. Las agencias deben profundizar su rol en explorar nuevos mecanismos para fomentar la identificación de nuevos sectores intensivos en conocimiento, e identificar *cluster* que promuevan la diversificación de la economía regional.
- 5. Para mantener objetivos de mediano y largo plazo, las agencias deben disponer de financiamiento predecible por un periodo relativamente largo y contar con una mayor cantidad de profesionales.
- 6. Las agencias se constituirán en una nueva estructura jurídica, al crearse las Corporaciones Regionales de Desarrollo Productivo al alero de los Gobiernos Regionales. Esto significa una oportunidad para intensificar el proceso de descentralización y el fortalecimiento de las aglomeraciones productivas regionales.

Referencias bibliográficas

CODESSER, UNIVERSIDAD DE TALCA Y COMPETITIVENESS

2007 «Informe de caracterización y análisis estratégico Región del Maule», Talca: ARDP Maule.

2007 «Diseño Preliminar PMC para el *cluster* del turismo». Talca: ARDP Maule.

2007 «Plan de Mejoramiento de la Competitividad para tres *cluster* ». Talca: ARDP Maule.

Agencia Regional de Desarrollo Productivo

2010 «Panoramas Sectores Silvoagropecuarios y Turismo». Talca: ARDP Maule.

Universidad de Talca

2008 «Informe Ejecutivo Actualización Estrategia Regional de Desarrollo 2008-2020». Talca: ARDP Maule.

2009 «Actualización Agenda Regional de Desarrollo Productivo e Innovación Región del Maule». Talca: ARDP Maule.

GLOBAL DEVELOPMENT ADVISORS

2008 «PMC Turismo; Informe de Diseño». Talca: ARDP Maule.

2010 «PMC Vitivinícola; Informe de Diseño». Talca: ARDP Maule.

2010 «PMC Frambuesas; Informe de Diseño». Talca: ARDP Maule.

Fecha de recepción: 8 de julio de 2010 Fecha de aceptación: 27 de agosto de 2010 Correspondencia: ealul@ardpmaule.cl

NUESTROS COLABORADORES

Enrique Yamil Alul González

Contador público y auditor por la Universidad de Talca (Chile), donde también obtuvo su Magíster en Administración de Empresas-MBA. Se ha desempeñado como profesor (*part-time*) en la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de Talca, durante los años 2002-2009. Actualmente se desempeña como director ejecutivo de la Agencia Regional de Desarrollo Productivo del Maule.

Luciano Barcellos Paula

Doctorado en Empresa por la Universidad de Barcelona (España). Maestría en Investigación de Empresa, Finanzas y Seguros de la Universidad de Barcelona. MBA de la UPC de Barcelona. Maestría en Administración y Gestión de Ocio, EAE Business School de Barcelona. Licenciado en Economía por la Universidad Federal Fluminense (Brasil). Su investigación se centra en cuestiones de sostenibilidad corporativa y lógica borrosa. Ha participado en diversas conferencias internacionales y publicado artículos en revistas científicas en Europa, Latinoamérica y Asia.

Sergio Luis Cherres Juárez

Contador público colegiado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Se ha desempeñado como consultor en la implementación de sistemas de costos y sistemas presupuestales en empresas nacionales de gran envergadura, principalmente del sector metalmecánico, gráfico, gastronómico y de servicios de

salud. Actualmente es Jefe Corporativo de Costos y Presupuestos del Complejo Hospitalario San Pablo y consultor externo del Grupo Huayta Wanka SAC.

Oscar Alfredo Díaz Becerra

Contador público por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con estudios de maestría en Contabilidad con mención en Gestión por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Es profesor ordinario asociado a tiempo completo en el Departamento Académico de Ciencias Administrativas de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Se ha desempeñado como contador general y asesor contable en diversas empresas nacionales y extranjeras. Ha sido miembro de la Comisión Ad Hoc en la Oficina Descentralizada del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual - INDECOPI en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro Asociado del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario - IPIDET. Es autor de artículos publicados en revistas académicas y de divulgación profesional sobre temas de contabilidad financiera.

José Díaz Montenegro

Economista por la Universidad de Guayaquil (Ecuador). Contador público autorizado por la Universidad de Especialidades Espíritu Santo UESS de Guayaquil. Diplomado en Contaduría y Finanzas con aplicación en Informática por la Escuela Superior Politécnica del Litoral Espol de Guayaquil. Diplomado en Currículum

por Competencias, Universidad Técnica de Ambato UTA. Profesor de la Unidad de Ciencias Administrativas de la Universidad Estatal de Milagro UNEMI (actualmente). Contador en diferentes instituciones privadas y director de la firma Asesores Empresariales dedicada a la consultoría de negocios.

Anna María Gil Lafuente

Doctora en Administración de Empresas y licenciada en Administración de Empresas de la Universidad de Barcelona (España). Profesora titular de Finanzas y Contabilidad de la Universidad de Barcelona. Durante más de 15 años, sus actividades de investigación incluyen la publicación de varios libros, más de cien artículos y la participación en más de treinta comités científicos de conferencias internacionales. Su investigación se centra en el tema de la Lógica Borrosa.

Héctor Omar Noejovich Chernoff

Doctor de la Ecole des Hautes Etudes en Sciences Sociales, Paris (Francia), con especialidad en Historia Económica. Magíster en Economía, Pontificia Universidad Católica del Perú. Posgrados en Economía y Organización Bancaria, Finanzas Argentinas y Matemáticas para Economistas, de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Contador público por la Universidad de Buenos Aires (UBA). Profesor ordinario asociado del Departamento de Economía de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Autor de artículos en temas de su especialidad, publicados en libros y en diferentes revistas académicas, tanto en el Perú como en el extranjero, tales como Economía Histórica, Revista de Derecho, Bulletin Francaise d'Etudes Andines, Fronteras de la Historia, Revista Complutense de Historia de América, Investigación Económica, entre otras.

INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

Contabilidad y Negocios pretende promover y difundir la producción de artículos sobre temas de actualidad de las disciplinas de Administración y Contabilidad, y aspira posicionarse como una revista de alto nivel académico, tanto para la comunidad universitaria como para el ámbito empresarial, por lo cual está dirigida a investigadores, estudiantes y profesionales relacionados con estas disciplinas.

Nuestro objetivo es que los lectores aprecien el contenido de los artículos como una fuente importante de consulta y referencia en su quehacer académico o empresarial y que contribuya al estudio y debate de los temas que nuestros colaboradores aportan en cada publicación.

Los artículos seleccionados y publicados deben ser de contenido original e inédito, acerca de temas de interés académico y/o profesional de las especialidades de Contabilidad, Administración, Economía y especialidades afines. Dichos artículos son evaluados por los miembros del Comité Editorial y por colaboradores de las áreas correspondientes.

En cuanto a las citas bibliográficas de otros autores, estas deberán ser incluidas en los artículos utilizando la norma de referencias parentéticas (apellido año: página). Asimismo, se debe tener en cuenta que todo

texto que sea citado en el contenido del artículo deberá figurar de manera obligatoria en la bibliografía.

Los artículos propuestos para su publicación deberán adecuarse a los siguientes lineamientos generales:

- Presentación en Microsoft Word.
- Formato A-4, espacio y medio, letra Arial 11.
- La extensión aproximada debe fluctuar entre seis (6) y nueve (9) páginas, incluyendo gráficos y cuadros, los cuales deberán ser entregados, adicionalmente, en PowerPoint, Excel y otros similares que se hayan empleado en su elaboración.
- Resumen (200 palabras aproximadamente), palabras clave (4) y título en español e inglés.
- Citas y referencias bibliográficas debidamente especificadas, de acuerdo a las pautas del manual de estilo que emplea el Fondo Editorial de la PUCP, el cual puede ser consultado en la versión electrónica de la revista, en la siguiente dirección:

http://revistas.pucp.edu.pe/contabilidadynegocios/colaboraciones

Contabilidad y Negocios se publica dos veces al año, en julio y noviembre.

INSTRUCTIONS TO THE AUTHORS

Contabilidad y Negocios expects to promote and spread the production of articles about recent topics related to Administration and Accountancy disciplines, and it aspires to be a journal with high academic level, both for the university community as well as for the business field, that is why it is directed to researchers, students and professionals related to those disciplines.

Our objective is that our readers appreciate the content of the articles as an important consulting and reference source for academic or business work with the purpose of helping studies and discussing topics that our cooperators bring in every publication.

The selected and published articles must be original and unpublished, they must have academic interest and must be related to the fields of Accountancy, Administration, and Economy. The articles are evaluated by members of an editorial committee and cooperators of the corresponding areas.

Related to bibliography notes of other authors, these must be included in the articles using the law of parenthesis reference (last name year: page). At the same time, we must consider that all kinds of texts mentioned in the article need to be published in the bibliography.

The articles presented for publication must respect the following conditions

- Microsoft presentation
- A4 format, one and half space, font: Arial 11
- Among six and nine pages extend, including graphics and charts, they have to be handed additionally in Power Point, Excel and others used in its work.
- Abstract (200 words), keywords (4) and title in Spanish and English
- Footnote and bibliography references clearly mentioned, according to the steps used in the Register Style from PUCP, that you can check in the electronic journal version, in the following address:

http://revistas.pucp.edu.pe/contabilidadynegocios/colaboraciones

Contabilidad y Negocios is published twice a year, in July and November.

TABLE OF CONTENTS

EDITORIAL	3
MANAGEMENT ACCOUNTING	
Current Status of Implementation of IFRS in the Preparation of Financial Statements of Peruvian Companies Oscar Alfredo Díaz Becerra	5
COSTS	
A case for implementing the ABC system in a Peruvian company: Frenosa Sergio Luis Cherres Juárez	29
TAXATION	
Design of an accounting system that legally optimizes the IVA declaration n Ecuador José Díaz Montenegro	44
nequity in the Distribution of the Tax load: Peru 1950-1980 Héctor Omar Noejovich Chernoff	56
ADMINISTRATION	
Algorithm applied in dialogue with stakeholders: a case study in a business ourism sector Anna María Gil Lafuente y Luciano Barcellos Paula	76
Promotion and regional development. Implementation of Regional Productive Development Agencies. The case of Maule region, Chile Enrique Yamil Alul González	86
Contributors	97
nstructions to the authors	99