



2022

AÑO 25 No 44
Enero – Junio 2022

PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533
ISSN Electrónico: 2244-8772
Depósito legal pp199802ME395
Depósito legal ppi 201202ME4097

Actualidad

Contable **FACES**

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

AÑO 25 N° 44, ENERO - JUNIO 2022. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Mario Bonucci Rossini

Rector

Patricia Rosenzweig

Vicerrectora Académica

Manuel C. Aranguren R.

Vicerrector Administrativo

José M. Andérez A.

Secretario

Raúl Huizzi

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Alejandro Gutiérrez

Coordinador General del Consejo de Desarrollo Científico, Humanístico,
Tecnológico y de las Artes (CDCHTA)

José Rivas Leone

Coordinador de la Comisión de Publicaciones del Consejo de Desarrollo
Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes (CDCHTA)

Norka Viloría

Coordinadora del Postgrado en Ciencias Contables

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

AÑO 25 N° 44, ENERO - JUNIO 2022. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

COMITÉ EDITORIAL

Directora / Editora

Rosa Aura Casal de Altuve. Universidad de Los Andes. Venezuela

Consejo Editorial

Secretario (E): Nayibe Ablan Bortone. Universidad de Los Andes (ULA).
Venezuela

EDITORES

- José Miguel Rodríguez. Universidad de los Andes. Venezuela
- Suail Rodríguez. Universidad de los Andes. Venezuela
- Gabriel Pereira. Universidad de los Andes. Venezuela
- Eduardo Escarano. Universidad de Buenos Aires. Argentina
- Sandra Aquel. Universidad Nacional de Rosario. Argentina
- Yáñez Arturo. Manchester University. USA
- María Luisa Saavedra. Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
México

DIAGRAMACIÓN:

Gabriela Montilla de Power. Universidad de Los Andes. Venezuela. Revista
Actualidad Contable FACES. mgmontilla@gmail.com

CORRECCIÓN

Revista Actualidad Contable FACES. actualidadcontablefaces@gmail.com

TRADUCCIÓN

José David Altuve Casal. josedavac@gmail.com

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

AÑO 25 N° 44, ENERO - JUNIO 2022. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

COMISIÓN DE ÁRBITROS DE ESTE NÚMERO

- Albarrán, Belkis
- Barrios, Arianna
- Bastidas, Jorge
- Briceño, Militza
- Cardozo, Silvana
- Castro, Juan
- García, César
- Gómez, Martha
- Marrero, Daniel
- Monagas, Dulce
- Obando, Laura
- Peña, Alirio
- Peña, Aura
- Rodríguez, Germán
- Saavedra, Maria
- Serrano, Carlos
- Vargas, Carlos
- Zaá, José

SUMARIO

Editorial

Altuve, Germán (Universidad de Los Andes, Venezuela)7-8

Artículos

- Baskin, Roberto (Universidad Simón Bolívar (USB), Universidad Católica Andrés Bello. Venezuela)
PDVAL (canal de marketing público) versus el paradigma del Estado como mal prestador de servicios a clientes
PDVAL (public marketing channel) versus the State's paradigm as a bad service provider
.....9-33
- Maiella, Melissa; Ramírez, Daniel (Universidad de Los Andes, Venezuela.)
Valoración económica financiera con base en evidencia de laboratorios de producción farmacéutica
Evidence-based financial/economic valuation of pharmaceutical production laboratories
..... 34-52
- Quintero, Luis (Universidad de Los Andes, Venezuela.)
Normas de contabilidad ambiental
Norms of environmental accounting
.....53-63
- Ramírez L., Carlos A. (Universidad de las Fuerzas Armadas. Ecuador.)
El covid 19 y la afectación contable en tiempos de pandemia
COVID-19 and the accounting impact during pandemic times
.....64-78
- Rodríguez P., José L. (Magistrado de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela, en el exilio. Venezuela)
Potestad jurisdiccional de la administración tributaria en Venezuela y el principio de separación de poderes
Jurisdictional power of the tax administration in Venezuela and the principle of separation of powers
.....79-99

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

AÑO 25 N° 44, ENERO - JUNIO 2022. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

- Tualombo R., Miguel A. (Universidad Técnica de Cotopaxi, Latacunga – Ecuador)

Análisis de la aplicación del método contable frente al factor de proporcionalidad en el cálculo o del uso del crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito - Ecuador

Analysis of the application of the accounting method against the proportionality factor in the calculation of the use of the tax credit of the Value Added Tax (VAT), in the large commercial companies of the city of Quito - Ecuador

100-122

Instrucciones para los autores

123-124

Instrucciones para los evaluadores

125

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

AÑO 25 N° 44, ENERO - JUNIO 2022. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

EDITORIAL

La revista Actualidad Contable FACES, se caracteriza por ser una revista arbitrada, con avances significativos en el devenir del tiempo. Desde sus inicios, a la fecha, se ha caracterizado por la calidad científica de sus autores, así como la trayectoria y proyección de la misma. Este número, cuenta con los siguientes artículos de investigación: **“PDVAL (canal de marketing público) versus el paradigma del Estado como mal prestador de servicios a clientes. Valoración económica financiera con base en evidencia de laboratorios de producción farmacéutica. El COVID 19 y la afectación contable en tiempos de pandemia. Potestad jurisdiccional de la administración tributaria en Venezuela y el principio de separación de poderes. Análisis de la aplicación del método contable frente al factor de proporcionalidad en el cálculo del uso del crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito – Ecuador”**. Se corresponde esta edición con el número 44, suerte de autores y todos los que de una u otra manera contribuyen con el éxito de la misma. Les explico cual es la razón: Según Gurudass Singh Khalsa (Numerología Tántrica, p.1) encontramos los siguientes párrafos acordes al tema de la revista: “Mediante palabras recitamos Tu nombre y Tus excelencias, Mediante palabras aprendemos y cantamos himnos alabándote, Mediante las palabras escribimos y hablamos sobre Ti, Con palabras el destino del hombre está escrito en su frente. Pero Él es quien escribe y está por encima de las palabras. Así como Él lo ordena, el hombre recibe Este verso entero describe la esencia de la ciencia de la Numerología. Es arte mediante el cual podemos descubrir la raíz del alma, la travesía y el sentido que ha de seguir, la órbita en la que ha de viajar y el destino que encontrará si recorre la distancia. Existen muchas ciencias, pero la ciencia de la Numerología es la suma, el cálculo y la contabilidad del universo del hombre, te dice quién eres, qué camino tomar, el destino y la meta que has de alcanzar. Haciendo referencia al número 44, el cual

se descompone en el 8, puesto que en numerología solo existen los números simples del 1 al 9, sin embargo, en la numerología tántrica se utiliza hasta el 11, aquí la explicación (Numerología tántrica p.10): “Los diez cuerpos espirituales son: Alma, arco de luz ,mente negativa, aura, mente positiva, cuerpo pránico, mente neutral, cuerpo sutil, cuerpo físico y cuerpo radiante, el onceavo no tiene un cuerpo espiritual asociado, sino, que representa haber consántrica la numerología teguido la armonía interior de los diez cuerpos espirituales. Sobre el número 44 de la revista en particular obtenemos lo siguiente: N°. 8 finito versus infinito Cuerpo pránico, asociado al Gurú Har Krishan de pureza. Para comprender el mundo en el cual vivimos y actuamos se tiene lo siguiente: El cuerpo pránico se asocia con los órganos de la respiración y el habla, y también con la garganta y sus músculos y nervios. Es lo que físicamente usamos en la redacción de un artículo.

El autor de esta editorial ha querido destacar la numerología tántrica como una manera de visualizar y contribuir con el enlace entre la ciencia contable y, la ciencia de lo esotérico, lo espiritual, todo aquello que trasciende nuestro mundo físico, hacia uno metafísico, denotado desde Aristóteles hasta nuestros días.

Dr. José Germán Altuve G
elcosmos1@gmail.com
Docente-Investigadora
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de los Andes
Mérida-Venezuela

PDVAL (canal de marketing público) versus el paradigma del Estado como mal prestador de servicios a clientes

DOI: <https://doi.org/10.53766/ACCON/2022.01.44.01>

Baskin, Roberto

Recibido: 23-09-21- Revisado: 20-10-21 - Aceptado: 15-12-21

Baskin, Roberto
Abogado. Esp. en Derecho Internacional Económico y de la Integración. MSc. en Administración de Empresas. PhD en Gerencia y PhD en Comunicación Estratégica, Publicidad y Relaciones Públicas (cursando ambos).
Universidad Simón Bolívar (USB). Venezuela.
Universidad Católica Andrés Bello. Venezuela
robertobaskin@gmail.com
<http://orcid.org/0000-0003-4628-6385>

El objetivo general de este estudio fue presentar una visión casuística a través de Productora y Distribuidora Venezolana de Alimentos S. A. (PDVAL), relacionada a la satisfacción del cliente, cuando es el Estado el que presta un servicio que por excelencia es ofrecido por la empresa privada (canales de distribución/marketing). Se realizó una revisión documental/bibliográfica, dándole un enfoque mayormente monográfico, al trabajarse con una obra científico-académica que se enfocó en los factores asociados al nivel de satisfacción del cliente en el servicio de PDVAL. Se terminaron incorporando al artículo múltiples datos de fuente secundaria: Cifras oficiales e indicadores de estudios de mercado; materializándose así la naturaleza mixta de lo desarrollado. Se obtuvo que la preconcepción del Estado como mal prestador de servicios (paradigma), cuando decide competir con empresas a las que normalmente solo regula, puede ser superada en alguna medida desde la perspectiva de la satisfacción al cliente.

Palabras clave: Canales de distribución; satisfacción del cliente; PDVAL; paradigma.

RESUMEN

The general objective of this study was to present a casuistry vision through the Productora y Distribuidora Venezolana de Alimentos S. A. (PDVAL), as it relates to customer satisfaction when the State is the one providing a service that—by default—is provided by the private sector (distribution channels/marketing). A bibliographical revision was performed—with a monographic focus, mostly—by working with an academic piece focused on the factors related to the level of satisfaction of PDVAL's clients. Data from secondary sources ended up being incorporated into the article: Official numbers and market research indicators; materializing the mixed nature of this study. The results revealed that the preconception of the State as a bad service provider (a paradigm), when it decides to compete with companies that it—usually—just regulates, could be overcome in some measure from the perspective of client satisfaction.

Keywords: Distribution channels; Client satisfaction; PDVAL; Paradigm.

ABSTRACT

1. Introducción

El objetivo general de este estudio fue presentar una visión casuística «Productora y Distribuidora Venezolana de Alimentos S. A. “PDVAL”» de la satisfacción del cliente cuando es el Estado el que presta un servicio que por excelencia es ofrecido por la empresa privada (canales de distribución/marketing). ¿Puede ser vencido el paradigma del Estado como mal prestador de servicios, sobre todo cuando decide competir con empresas a las que normalmente solo regula? ¿En operaciones tan complejas y tecnificadas como las de un canal de distribución/marketing puede tener éxito este tipo de iniciativa del Estado que trata diariamente con la satisfacción de clientes?

Pudiera pensarse que el despliegue de cualquier actividad distinta a los objetivos administrativos tradicionales del Estado, asociados a la prestación de servicios públicos como la justicia, seguridad, salud, vivienda, educación, etc., está condenada al fracaso por falta de experticia o *know how*. A diferencia de la empresa privada, los dolientes de las empresas del Estado existen, pero no tienen voz directa en las asambleas de accionistas, ni sus mandatarios rinden cuentas de forma expedita.

En la realidad latinoamericana, y en particular en la venezolana, el Estado es percibido como ineficiente en su accionar general. La mala praxis en el campo de la gerencia pública es recurrente. La arquitectura institucional es demasiado frágil para que se pueda salir airoso al afrontar retos económicos, mucho más cuando estos implican incursionar en actividades donde se compite con la empresa privada.

No toca en este artículo desentrañar las razones para el fracaso persistente de estos países. Sin embargo, la relación entre política y economía, en ese orden, luce esclarecedora. Lo económico no obedece a un esquema azaroso; su referencia está en lo político, elemento propio y fundamental de cualquier conglomerado humano. Si se falla en lo político, entonces se falla en lo económico. Sobre el tema, Acemoglu y Robinson (2012) aclaran:

Para nuestra teoría, es crucial la relación entre prosperidad e instituciones políticas y económicas inclusivas. Las instituciones económicas inclusivas que hacen respetar los derechos de propiedad crean igualdad de oportunidades y fomentan la inversión en habilidades y nuevas tecnologías. Éstas conducen más al crecimiento económico que las instituciones económicas extractivas, estructuradas para extraer recursos de la mayoría para un grupo reducido y que no protegen los derechos de propiedad ni proporcionan incentivos para la actividad económica. Las instituciones económicas inclusivas, a su vez, respaldan y reciben el apoyo de las instituciones políticas inclusivas, es decir, las que reparten el poder político ampliamente de manera pluralista y son capaces de lograr cierto grado de centralización política para establecer la ley y el orden, la base de

unos derechos de propiedad seguros y una economía de mercado inclusiva. Asimismo, las instituciones económicas extractivas están relacionadas sinérgicamente con las instituciones políticas extractivas, que concentran el poder en manos de unos pocos, que entonces tendrán incentivos para mantener y desarrollar instituciones económicas extractivas en beneficio propio y utilizar los recursos que obtengan para consolidar su control del poder político. (p. 279)

Por otro lado, qué rol debe cumplir el Estado en una sociedad o economía es una discusión incluso por los momentos. La pugna se presenta entre el Estado regulador y el Estado empresario. El mundo desarrollado se ha decantado por regular enérgicamente, y dejar a la iniciativa privada la prestación de servicios que son ajenos a la naturaleza administrativa del Estado.

Particularmente en el caso venezolano, el Estado empresario se relanzó con fuerza con la llegada al poder a finales de 1998 de lo que se denomina “El Chavismo”. No es que no hayan existido ensayos previos, pero la magnitud de lo sucedido en materia de expropiaciones y controles, no tuvo precedentes en la historia contemporánea del país. Se debe aclarar que no se trató de la aparición de un Estado emprendedor, se trató de un Estado intervencionista que usó prerrogativas legales y fácticas para hacerse propietario de negocios productivos que estaban en manos de privados. Sobre esto en el artículo Mercado de Alimentos S.A. (MERCAL): Vida, Pasión y Muerte del canal gubernamental de distribución más grande de la historia de América Latina, se señala:

Con la llegada del chavismo al poder a finales de 1998, se empezaron a ver cambios transversales en la vida diaria del venezolano. Algunas «innovaciones» tomaron más tiempo que otras en llegar. Sin ninguna duda los eventos de abril 2002 desencadenaron o aceleraron una dinámica que hoy día se mantiene. Se hizo un lugar común decir que «cada vez más se observa en la realidad venezolana al Estado asumiendo el carácter de actor (no sólo de regulador) dentro de actividades económicas de todo tipo». Apareció el Estado pesquero, el Estado cementero, el Estado prestador de servicio telefónico/Internet, el Estado transportista aéreo, entre muchos otros más.

El consumo masivo y sus canales de distribución no fueron la excepción, por el contrario, las dimensiones fueron inmensas, incluyendo al principio expropiaciones en el sector. El Estado decidió experimentar y competir con agentes privados, surgiendo así Mercal. (Baskin, 2021, p. 21)

Como ya se dijo, el Estado venezolano no se estrenó como empresario con el inicio de la administración encabezada por el Presidente Hugo Chávez. La situación es contextualizada por Martínez (2017) atándola a la disponibilidad de recursos por ingresos petroleros:

La principal conclusión es que en Venezuela la explotación del petróleo proporcionó recursos que facilitaron la intervención del Estado para impulsar el crecimiento económico, lo cual hizo con bastante éxito durante el periodo 1936-1973. Pero a partir de 1974 la abundancia de recursos petroleros se utilizó para crear un Estado predador que desplazó al sector privado y condujo al país a una crisis económica y social sin

precedentes. (p. 1).

(...) Durante los gobiernos de Hugo Chávez y Nicolás Maduro el tamaño del Estado y su intervención en la actividad económica se extreman, lo cual se explica en parte por su ideología izquierdista y la desconfianza en el mercado como mecanismo para asignar los recursos productivos. Apoyados en los elevados ingresos petroleros crearon nuevas empresas públicas, nacionalizaron y expropiaron otras (...). (p. 133)

Así y de forma inexorable llega el Estado a los canales de distribución/marketing de productos de consumo masivo. Mercados de Alimentos C. A. (MERCAL) aparece en el 2003 y Productora y Distribuidora Venezolana de Alimentos S. A. (PDVAL) a finales de 2007, esta última como filial de Petróleos de Venezuela S. A. (PDVSA) según se lee en <http://www.pdval.gov.ve/portal/nosotros.php>

Por espacio de más de una década se ha evidenciado que cada vez más el Estado venezolano interviene como actor en la economía. Se observa a un consumo masivo muy regulado por leyes que controlan por ejemplo los precios y el acceso a las divisas para la importación. Un ejemplo de esto lo constituye la reciente Ley Orgánica de Precios Justos (Asamblea Nacional 2014).

Por otro lado, también se nota una fuerte intervención por la vía de las expropiaciones, como la realizada en el año 2010 a la cadena minorista Supermercados CADA (Compañía Anónima Distribuidora de Alimentos) y una de las más recientes en el año 2015 de Supermercados Día Día.

En este contexto han surgido iniciativas gubernamentales de todo tipo. Entre estas se tiene a PDVAL la cual posee un tinte sui generis; se trata de una iniciativa gubernamental que compete con canales de venta o distribución privados. (Baskin, 2015, p. 2)

2. Objetivos/ Metodología

El objetivo general de este artículo es presentar una visión casuística (PDVAL) vinculada a la satisfacción del cliente cuando es el Estado el que presta un servicio que por excelencia lo ofrece la empresa privada (canales de distribución/marketing). En adición, se deben tocar aspectos específicos como la determinación de los factores que influyen en la satisfacción al cliente, señalar a los indicadores de gestión que facilitan tener un panorama del canal, y determinar el nivel de satisfacción al cliente relacionado a PDVAL.

Desde el punto de vista metodológico, la revisión documental con un tratamiento hermenéutico/interpretativo «el cual impone la comprensión de la complejidad de los fenómenos y no su explicación causal» fue lo básico. El centro de la revisión documental fue mayormente monográfico, al centrarse los análisis y consideraciones en un trabajo científico-académico: «Baskin, R. (2015). Factores Asociados al Nivel de Satisfacción del Cliente en el Servicio de PDVAL [Trabajo de Grado de Maestría, Universidad Simón Bolívar]». Este paper es coincidente a nivel de autores con el mencionado trabajo y sirve de

espejo en ciertos tópicos y de plataforma de publicación del mismo.

Finalmente, terminan siendo incorporados al estudio por la vía anterior múltiples datos de fuente secundaria: cifras oficiales, indicadores de estudios de mercado (adaptación de la encuesta CALSUPER); configurándose así la naturaleza mixta de lo realizado.

3. Diferencias entre PDVAL y MERCAL

Ambos, PDVAL y MERCAL, son iniciativas gubernamentales en materia de canales de distribución de productos de consumo masivo. A los canales de distribución se les suele llamar también canales de marketing o con una simplificación mayor, puntos de venta. El fin de los mismos es facilitar el *delivery* de productos hasta el consumidor final. Esto implica una gran estructura operacional y logística, en la que está involucrada un grupo de organizaciones o empresas interdependientes (mayoristas, revendedores, etc.) que participan en la comercialización de bienes y servicios. Para Lamb et al. (2011):

El término canal se deriva de la palabra latina *canalis*, que significa canal. Un canal de marketing puede considerarse como un conducto o una gran tubería a través de la cual los productos, sus propiedades, comunicación, financiamiento, pago y riesgo que conllevan, fluyen al consumidor. De manera formal, un canal de marketing (también llamado canal de distribución) es una estructura de negocios de organizaciones interdependientes que participan en el proceso de tener disponible un producto o servicio para uso o consumo por los clientes finales o los usuarios de negocios. Los canales de marketing facilitan el movimiento físico de los productos de una ubicación a otra, con lo que representan un “lugar” o “distribución” en la mezcla de marketing (producto, precio, promoción y plaza) y abarcan los procesos relacionados con tener el producto apropiado en el lugar preciso en el momento oportuno. Numerosos tipos de organizaciones participan en los canales de marketing. Los miembros de los canales (mayoristas, distribuidores y minoristas, también llamados intermediarios, revendedores o agentes) negocian entre sí, compran y venden productos y facilitan el intercambio de la propiedad entre el comprador y el vendedor en el transcurso de mover el producto del fabricante a las manos del consumidor final. (p. 415)

La existencia de los canales de distribución, parte de una realidad: Los fabricantes u oferentes de productos de consumo masivo no tienen la capacidad de atender «masivamente» a sus clientes de cara a la compra/venta final. Eso requiere de una experticia distinta a la de producir bienes y servicios. Kotler &

Armstrong (2018) lo explican:

Pocos productores venden sus productos directamente a los usuarios finales. En cambio, la mayoría usa intermediarios para llevar sus productos al mercado a través de canales de comercialización (o canal de distribución) forjados por un conjunto de organizaciones interdependientes que ayudan a crear un producto o servicio disponible para uso o consumo por parte del consumidor o usuario comercial. (p. 335)

MERCAL y PDVAL se parecen, pero no son lo mismo. Ahora bien, no se erraría al decir que uno es una versión más depurada del otro. PDVAL es una experiencia posterior, aparece unos cuatro/cinco años después del lanzamiento de MERCAL. La diferencia entre estos dos canales se puede expresar en una línea. Sin embargo, desde la perspectiva financiera tal diferencia tiene grandes repercusiones pensando en la viabilidad de la iniciativa a futuro. PDVAL no trabaja/trabajaba a pérdida. Estuvo diseñada para funcionar desde el punto de vista de ingresos y egresos en *breakeven*, es decir, en un punto de equilibrio entre ganancias y pérdidas. A diferencia de MERCAL, el lastre que significaban los gigantescos subsidios al precio final de los productos no estaba presente, aunque evidentemente al trabajar el canal al ras por así decirlo, permitía tener precios muy competitivos, frecuentemente por debajo de los de la competencia. «Por tratarse PDVAL de un esfuerzo estatal, la política de precios bajos se constituye en un elemento clave. A diferencia de MERCAL, PDVAL no maneja una estructura de precios subsidiados, c ganancias económicas, sólo cubrir sus costos operativos» (Baskin, R., 2015, p. 4).

El perfil socioeconómico del canal también tenía sutilezas. PDVAL a diferencia de MERCAL, y por manejar productos con mayor precio, estaba destinado a atender a consumidores de bajo ingreso, pero no en situación de pobreza crítica. Se trataba más, de alcanzar al sector de pobreza relativa e incluso a la clase media. En este sentido, Rodríguez (2009) señala «(...) se creó PDVAL que es un programa de distribución de alimentos bajo la tutela de PDVSA y que se orientaría a atender a la clase media, mientras MERCAL se mantiene como programa orientado hacia los sectores de menos ingresos » (p. 46).

Se está en presencia de un formato definido como de distribución minorista. Éste incluye las actividades relacionadas con la venta directa de productos al consumidor final para su uso personal no comercial, es decir, no está incluida la reventa. Un minorista o una tienda minorista es toda aquella empresa cuyo volumen de ventas procede, principalmente, de la venta al menudeo

tal y como lo señalan Lamb et al. (2011). Queda claro entonces que PDVAL como iniciativa se trata de una cadena minorista que busca satisfacer ciertas necesidades del colectivo asociadas a la comercialización en principio de alimentos (eventualmente termina incluyendo otros rubros como aconteció con MERCAL).

4. El asunto de la satisfacción de los clientes

En marketing se habla de la satisfacción total del cliente. Este es un objetivo que muchas veces resulta idílico, tremendamente difícil de alcanzar. La satisfacción se desprende de características tangibles e intangibles de los productos/marcas. Mucho de esto se forma en la mente de los consumidores, sin que la ciencia sepa mucho de estos procesos donde el inconsciente tiene mucho de decir.

Para Dicen Kotler y Keller (2012):

(...) la satisfacción es el conjunto de sentimientos de placer o decepción que se genera en una persona como consecuencia de comparar el valor percibido en el uso de un producto (o resultado) contra las expectativas, que se tenían. Si el resultado es más pobre que las expectativas, el cliente queda insatisfecho. Si es igual a las expectativas, estará satisfecho. Si excede las expectativas, el cliente estará muy satisfecho o complacido. Las evaluaciones de los clientes sobre los resultados del producto dependen de muchos factores, en especial del tipo de lealtad que tengan con la marca.

(...) También sostienen que “muchas empresas evalúan sistemáticamente lo bien que tratan a los clientes e identifican los factores que contribuyen a su satisfacción, con el propósito de modificar sus operaciones y estrategias de marketing. (p. 128)

Para estos autores, la satisfacción del cliente también dependerá «de la calidad del producto o servicio. La calidad es la totalidad de los rasgos y características de un producto o servicio que influyen en su capacidad de satisfacer las necesidades explícitas o latentes (...). La preferencia de los clientes por determinados canales podría estar determinada por factores como el precio, la variedad de productos y la convivencia, así como por sus propios objetivos de compra “económicos, sociales o experienciales”. Al igual que en el caso de los productos, la segmentación de clientes por canal existente» (p. 131).

Resulta evidente la importancia de la relación que se da entre oferentes y demandantes; entre los clientes y sus prestadores de servicio. La noción de servicio por naturaleza es un intangible y se asocia más al desempeño que tiene una de las partes en su interrelación con la otra. En el caso que ocupa este trabajo, se anticipa cierta complejidad. Se trata de si una iniciativa gubernamental ha logrado satisfacer a sus clientes en un tiempo y espacio determinado.

Sobre esto, la satisfacción al cliente tiende a abordarse a través de tres dimensiones: La importancia, el desempeño y la calificación. Se trata de

establecer fallas y virtudes que permitan avanzar en términos de calidad al servicio o bien de que se trate (Kotler y Keller, 2012).

Según Zeithaml et al. (1996), es común que a nivel empresarial se utilicen los términos satisfacción y calidad como sinónimos, y aunque los investigadores han realizado diferentes intentos para diferenciar ambos conceptos, la relación entre ambos no está clara.

Otra visión del asunto se basa en que la percepción de calidad puede ocurrir en ausencia de experiencia de compra, mientras que la satisfacción únicamente puede valorarse una vez que la experiencia de compra ha producido. Esta parece una visión muy razonable. Como indican Rust y Oliver (1993), las percepciones de calidad no requieren experiencia con el servicio, pero la satisfacción es totalmente experimental, sólo después de una experiencia de consumo es posible valorarla.

Señalan Vásquez et al. (1996, p. 2), que “en lo que sí parece haberse logrado un cierto acuerdo es en la idea de que la calidad de servicio y la satisfacción son constructos diferentes que deben ser objeto de medición cuantitativa antes de plantear la relación existente entre ambos”. Para estos autores el concepto de calidad de servicio se relaciona a los de percepciones y expectativas.

La calidad de servicio percibida por el cliente es la que resulta de comparar las expectativas sobre el servicio que va a recibir y las percepciones de las actuaciones de las empresas detallistas. Si la prestación es mayor a las expectativas, el servicio proporcionado por las empresas detallistas será considerado excelente; si sólo iguala será apreciada como buena o adecuada; y si no llega a cubrirlas, el servicio será catalogado como malo o deficiente.

La manera en que se presta un servicio redundante en la satisfacción del cliente. Para Tschohl (2008) “El servicio incrementa el valor percibido de los productos tangibles e intangibles. Cuando los consumidores perciben que se ha incrementado el valor de un producto sin el correspondiente aumento en el precio, la lealtad, el monto de las compras y la frecuencia de compra también aumentan. Éste es un axioma en el mundo empresarial” (p. 30).

La satisfacción del cliente también desemboca en lealtad, la cual es particularmente importante debido a que por lo general los mercados son muy competidos. La insatisfacción eventual de los clientes tiende a interrumpir el proceso de recompra. Armstrong et al. (2018) explican:

Los consumidores generalmente enfrentan una amplia gama de productos y servicios que pueden satisfacer una necesidad dada. ¿Cómo ellos pueden elegir entre estas muchas ofertas de mercado? Los clientes se forman expectativas

sobre el valor y la satisfacción que varias ofertas del mercado entregarán, y comprarán en consecuencia. Los clientes satisfechos vuelven a comprar y se lo dicen a otros, hablan sobre sus buenas experiencias. Los clientes insatisfechos a menudo cambian a competidores y menosprecian al original. Los vendedores deben tener cuidado de establecer el nivel correcto de expectativas. Si establecen expectativas demasiado bajas, pueden satisfacer a quienes compran, pero pueden no atraer suficientes compradores. Si establecen expectativas demasiado altas, los compradores estarán decepcionados. El valor para el cliente y la satisfacción del cliente son componentes clave para el desarrollo y gestión de las relaciones con los clientes. (p. 7)

Invertir en satisfacer a los clientes es una de las decisiones más acertadas que puede tener un prestador de servicio. “Las compañías de marketing sobresalientes hacen todo lo posible para mantener satisfechos a los clientes importantes. La mayoría de los estudios muestran que los niveles más altos de satisfacción del cliente conducen a una mayor lealtad del cliente, lo que a su vez resulta en un mejor rendimiento de la empresa” (Armstrong et al., 2018, p. 17).

Una estrategia implementada por grandes productos/marcas se basa en ofrecer algo bueno y entregar algo mucho mejor. Estos consumidores no sólo desarrollarán lealtad, sino que reclutarán a otros consumidores al compartir su experiencia. Armstrong et al., en este orden de ideas señalan: “Las compañías inteligentes pretenden deleitar a los clientes prometiendo solo lo que pueden entregar, y luego entregando más de lo que prometen. Los clientes encantados no solo hacen compras repetidas; también se convierten en socios de marketing dispuestos y "evangelistas clientes" que corren la voz acerca de sus buenas experiencias a los demás” (p. 17).

5. De la medición de la satisfacción del cliente

Es evidente que cómo medir la satisfacción del cliente se ha transformado en un asunto clave en todo tipo de iniciativas empresariales. Existen varias formas de hacerlo. Las aproximaciones recurren a metodologías cualitativas y cuantitativas. Entre los métodos más usados están los *focus groups*, las entrevistas en profundidad y las encuestas. También se usan compradores misteriosos «*mystery shoppers*» que reportan aspectos positivos y negativos asociados a la experiencia de compra. La idea muchas veces es medir la intención de compra y si el encuestado tiene disposición de recomendar la empresa y la marca a otros.

En la literatura se puede encontrar gran cantidad de modelos para medir la satisfacción del cliente.

Para mesurar a PDVAL se optó por el modelo general llamado SERVQUAL, ampliamente utilizado en España y objeto de continuas actualizaciones, el cual trabaja con la diferencia entre las expectativas de los consumidores y el servicio recibido por un proveedor. Esto serviría para plasmar la medida de la calidad del servicio, lo cual podría establecer la distancia entre competidores. En el trabajo citado sobre PDVAL, se señala:

Entre otros y con gran difusión se encuentra el modelo SERVQUAL, promovido por la Asociación Española para la Calidad. Este modelo también conocido como Modelo de Discrepancias fue desarrollado por Zeithami, Parasuraman y Berry en 1988, con el auspicio del *Marketing Science Institute*, y sugiere que la diferencia entre las expectativas generales de los clientes y sus perspectivas respecto al servicio de un proveedor específico pueden constituir una medida de la calidad en el servicio. A través de los años el mencionado modelo ha experimentado diversas mejoras y revisiones.

El modelo parte de la importancia que tiene hoy en día tener una ventaja competitiva sobre los competidores. El punto de partida para poder alcanzar esa distinción con respecto a otras empresas que operan en un mismo sector se fundamenta en saber el índice de satisfacción de los clientes. Se ahonda en los deseos de los consumidores, en la sensación de los consumidores cuando adquieren nuestros servicios o productos y en las lagunas de insatisfacción por parte de clientes.

El modelo sirve para medir la satisfacción del cliente de forma eficiente y eficaz a fin de mejorar la calidad del servicio. Se trata de un procedimiento de evaluación mediante encuestas que trata de evaluar los factores clave que miden la calidad de los servicios prestados. (Baskin, 2015, pp. 13-14)

En síntesis, esta encuesta determina la desviación existente entre las expectativas creadas por parte del cliente con relación a un determinado bien o servicio y lo que se percibe luego de haber recibido tal servicio. La encuesta CALSUPER es la adaptación para redes de supermercados de la encuesta SERVQUAL. Vásquez y sus colaboradores en 1996, desarrollaron un estudio denominado Estructura multidimensional de la calidad de servicio en cadenas de supermercados: Desarrollo y Validación de la escala CALSUPER, cuyo objetivo fue la revisión del conjunto de atributos susceptibles de ser incorporados en la medición de la calidad de servicio para empresas detallistas que adoptan el formato de supermercados.

Sobre lo hecho por estos autores, se lee en el trabajo citado sobre PDVAL:

Para realizar el estudio, los autores consideraron que la calidad del servicio es función de la evaluación que realiza el consumidor sobre el servicio percibido, basándose en dos aspectos fundamentales: percepción y expectativa de servicio. Partiendo de esta idea, consideraron analizar una serie de atributos que han sido adoptados por empresas detallistas con formato comercial de supermercado, y posteriormente plantearon la posibilidad de dimensionar dichos atributos aplicando la metodología del análisis

factorial confirmatorio.

Las dimensiones propuestas por el instrumento denominado SERVQUAL recurrentemente han sido adaptadas y validadas estadísticamente en sectores que incluyen empresas detallistas que venden un mix de productos y servicios. (Baskin, 2015, pp. 14-15)

Los investigadores tomaron como referencia las dimensiones que considera SERVQUAL (elementos tangibles, fiabilidad, capacidad de respuesta, seguridad y empatía) las cuales son medidas mediante un cuestionario de veintidós preguntas. Después de realizar una investigación exploratoria y otra descriptiva, los autores proponen estructurar la calidad de servicio para empresas de supermercado detallista en cuatro dimensiones: evidencias físicas, fiabilidad, interacción personal y políticas. En el trabajo sobre PDVAL citado, se comentan los pormenores de estas dimensiones:

La primera dimensión propuesta se denominó "Evidencias Físicas", dicha dimensión está vinculada con lo que se conoce por elementos tangibles en el procedimiento SERVQUAL pero con un significado más amplio; se compone de dos subdimensiones, siendo estas: apariencia física del establecimiento (decoración, mobiliario, equipamiento, limpieza, diseño de catálogos de productos y servicios) y facilidad y conveniencia de compra (diseño interno y distribución de las secciones, colocación de los productos en las estanterías), éstas últimas son aspectos ampliamente valorados en las empresas detallistas.

La segunda dimensión propuesta se denominó "Fiabilidad", dicha dimensión se basa en mantener las promesas y hacerlo bien; mantener las promesas implica contar con stock suficiente de productos (principalmente en promoción) además de garantizar la calidad de los productos adquiridos, admitiendo devoluciones y cambios (en caso de ser necesario). Hacerlo bien implica efectuar transacciones de venta rápidas; es decir, en tiempo reducido de espera en las cajas, así como ofrecer información al consumidor exenta de errores (dar a conocer las promociones, indicar claramente los precios de los productos en el punto de venta, entregar tickets de compra detallados).

La tercera dimensión propuesta se denominó "Interacción Personal", la cual combina dos aspectos que en el procedimiento SERVQUAL se conocen como capacidad de respuesta (personal dispuesto a ayudar a los clientes) y seguridad (empleados siempre amables, con conocimientos suficientes para responder a cualquier pregunta), Para el cliente no sólo es importante lo que se vende (calidad técnica) sino también el proceso seguido para obtener la venta (calidad funcional).

Finalmente, la cuarta dimensión se denominó "Políticas", tal dimensión la consideraron de mucha relevancia, pues concentra aspectos de la calidad de servicio directamente influenciados por la mercancía vendida y por las estrategias de precio y surtido desarrolladas por los detallistas. Se compone de dos subdimensiones, entre ellas: calidad técnica (tanto marcas de fabricantes como marcas del distribuidor con gran prestigio), y surtido (amplitud y profundidad de un surtido de marcas conocidas, ambas combinadas con una política de precios atractivos (fomentando estrategias interesantes de promoción como descuentos directos o diferidos en precios y diversas modalidades de ofertas en especie). Los investigadores agregan que esta dimensión no es planteada en el instrumento SERVQUAL, no obstante, cuando se analizan las empresas detallistas

que venden una mezcla de productos y servicios, esta dimensión resulta esencial para la obtención de ventajas competitivas en el mercado. (Baskin, 2015, pp. 16-17).

Para realizar el análisis de la estructura de calidad se aplicaron dos metodologías siguiendo un procedimiento estándar en ciencias sociales cuando se trata de estudios de este tipo: El análisis factorial. En el trabajo citado sobre PDVAL, se lee:

Para realizar el análisis de la estructura de calidad se aplicaron dos metodologías: el análisis factorial confirmatorio con el objeto de evaluar la posibilidad de existencia de cuatro dimensiones vinculadas con la calidad de servicio y la utilización de procedimientos estadísticos de fiabilidad y validez del estudio. Para ello, decidieron testar el modelo en cuatro etapas, las tres primeras relacionadas con el estudio de percepciones y la última vinculada con las medidas directas de calidad de servicio, cuyos resultados conllevaron a la reducción del modelo inicial de veintiocho variables a uno de dieciocho, ya que no alcanza los niveles de significación deseados, por lo que optaron por investigar versiones más sencillas del modelo inicial y ajuste global del modelo obtenido.

Luego de las modificaciones indicadas e investigadas, las propiedades psicométricas correspondientes aceptaron la escala para medir y analizar la calidad ofrecida por empresas de supermercados y denominada CALSUPER o "calidad de la oferta realizada por supermercados". Dicha calidad integra evaluaciones de la calidad de servicio y de la calidad de los productos vendidos. (Baskin, 2015, pp. 18-19)

6. La satisfacción de los clientes de PDVAL

6.1 Parámetros técnicos del estudio

Para desarrollar lo concerniente al tema de la satisfacción del cliente de PDVAL, se recurre a lo realizado en el Trabajo de Grado de Maestría (USB): "Factores Asociados al Nivel de Satisfacción del Cliente en el Servicio de PDVAL", múltiples veces citado y del cual este artículo es espejo en ciertas partes y plataforma de publicación.

La metodología adoptada para medir la satisfacción del cliente de PDVAL fue la cuantitativa y de tipo descriptivo.

Baskin (2015) aclara que fue cuantitativo porque se utilizaron datos de naturaleza numérica. En este caso tal y como señalan Hernández, Fernández y Baptista (2010, p. 103): "se miden variables en un determinado contexto y se analizan dichas mediciones utilizando métodos estadísticos. (...) El objetivo es generalizar los datos de una muestra a una población (de un grupo pequeño a uno mayor). Se busca describir variables y explicar sus cambios y movimientos".

El estudio es descriptivo debido a que considera al fenómeno estudiado y sus componentes, se miden conceptos y definen variables. En el trabajo se investigaron los factores que inciden en la satisfacción del cliente hacia PDVAL

a través de la medición de una serie de variables o dimensiones ya existentes. Se señala en el trabajo citado sobre PDVAL: “Este tipo de estudio es útil porque permite mostrar con precisión ángulos del fenómeno a abordar. Se busca especificar las características y el perfil de un grupo, es este caso, clientes de PDVAL” (Baskin, 2015, p. 35).

Desde luego, el diseño de la investigación fue de campo. La fuente primaria de los datos fueron clientes de PDVAL. Estos eran los usuarios/consumidores ideales para opinar sobre la iniciativa gubernamental.

Con respecto a otros elementos técnicos, según se aprecia en el trabajo citado sobre PDVAL, la población considerada para la investigación estuvo constituida por amas de casa residenciadas en la ciudad de Caracas, pertenecientes a todos los niveles socioeconómicos, y que contaran con experiencia de compra en PDVAL. La muestra fue de 300 amas de casa entre los 18 y 55 años, de todos los niveles socioeconómicos, residenciadas en la ciudad de Caracas, y con por lo menos dos compras reportadas en PDVAL durante los últimos doce meses. El muestreo empleado fue de tipo probabilístico estratificado con un margen de error $\pm 5\%$ al 95% de confianza. Diseño no experimental; corte transversal; campo entre el 20 de septiembre de 2014 y el 10 de octubre 10 de 2014. La técnica de recolección de datos fue una encuesta usando como instrumento un cuestionario diseñado con base en el modelo de medición CALSUPER (adaptación para redes de supermercados de la encuesta SERVQUAL). La unidad muestral fue el individuo (ama de casa). En cuanto a la confiabilidad y validez del instrumento se realizó una prueba piloto de la encuesta con 5% de la muestra. (Baskin, 2015).

Hablando ahora de la medición propiamente, el estudio que aporta los datos de PDVAL, trabaja de manera convencional la forma de llegar al instrumento de recolección de datos definitivo a aplicar. En primer lugar, se recurre a la literatura especializada para seleccionar un instrumento afín al objetivo de estudio (en este caso SERVQUAL/CALSUPER), luego se procede a validación de la encuesta, primeramente, del contenido mediante el uso de un grupo de expertos y una prueba piloto, y luego del constructo utilizando un recurso estadístico (análisis factorial exploratorio).

Acerca de la medición a través de la encuesta CALSUPER, el trabajo citado sobre PDVAL, señala:

La encuesta CALSUPER (adaptación para redes de supermercados de la encuesta SERVQUAL) tiene un número de dieciocho preguntas, en la cual se tratan de sacar a la luz cuatro dimensiones o indicadores relativos a los criterios de evaluación que utilizan los clientes para valorar la calidad en un servicio (evidencias físicas, fiabilidad,

interacción personal y políticas). Cada ítem es medido mediante una escala de 5 puntos, en donde 5: mucho mejor a lo esperado, 4: un poco mejor a lo esperado, 3: igual a lo esperado, 2: un poco peor a lo esperado, 1: mucho peor a lo esperado y 6: no sé.

La escala original de medición del modelo español constaba de 9 posiciones. En el caso que nos ocupa de PDVAL se optó por una escala de 5 puntos ya que diversos estudios empíricos han demostrado que la información obtenida en escalas con 5, 7 y 10, niveles posibles de respuesta muestra las mismas características respecto a la media, varianza, asimetría y curtosis después de aplicar transformaciones simples. (Baskin, 2015, p. 39)

Sobre la validez de la encuesta CALSUPER, el trabajo citado sobre PDVAL, explica:

La validez de contenido del instrumento se efectuó en varias fases. Una de ellas consistió en realizar la revisión de los ítems y la escala tipo Likert para adecuar su redacción al contexto venezolano con la consecuente aprobación de un grupo de expertos, otra con la realización de una prueba piloto con el 5% de la muestra con los cambios sugeridos. En definitiva, una vez agotadas las dos fases mencionadas el instrumento no sufrió mayores cambios. Todos los ítems resultaron adaptados al contexto venezolano. La escala de Likert se mantuvo sin alteraciones.

Debido a que la validez de contenido se encuentra constituida principalmente por la verificación teórica, la revisión de los ítems y el juicio de expertos, no arroja ningún coeficiente de validez.

Como otra evidencia de validez, pero ahora de constructo, se realizó un Análisis Factorial Exploratorio. Siguiendo las directrices teóricas, en un primer momento la generación de los factores se dejó libremente al SPSS, produciéndose en una primera corrida tres dimensiones en vez de las cuatro originales del modelo. La dimensión denominada "Evidencias Físicas" que agrupaba los ítems "Los catálogos de productos y precios para este establecimiento son visualmente atractivos", "La distribución de las secciones facilita a los clientes encontrar los productos que necesitan", "El diseño del establecimiento permite a los clientes moverse y desplazarse fácilmente por el punto de venta" y "Los productos se exponen adecuadamente en las estanterías" prácticamente se diluyó por cargas muy bajas de dichas variables en los factores. (Baskin, 2015, pp. 39-40)

Es interesante observar como la realidad que transita un mercado en determinado momento puede afectar un modelo de instrumento de recolección de datos aplicado en otra región geográfica y momento histórico. Venezuela ha mantenido desde hace años una política económica errática con un desempeño reportado como de los peores del mundo. Durante 2014-2015 precisamente se estaba afrontando producto de la política de controles (precios, cambio, etc.) un desabastecimiento de productos muy grande (figura 1: sobre el índice de escasez de alimentos). Dentro del consumo masivo, estaban afectadas todo tipo de categorías, en especial las relacionadas a alimentos, bebidas, cuidado personal y limpieza del hogar.

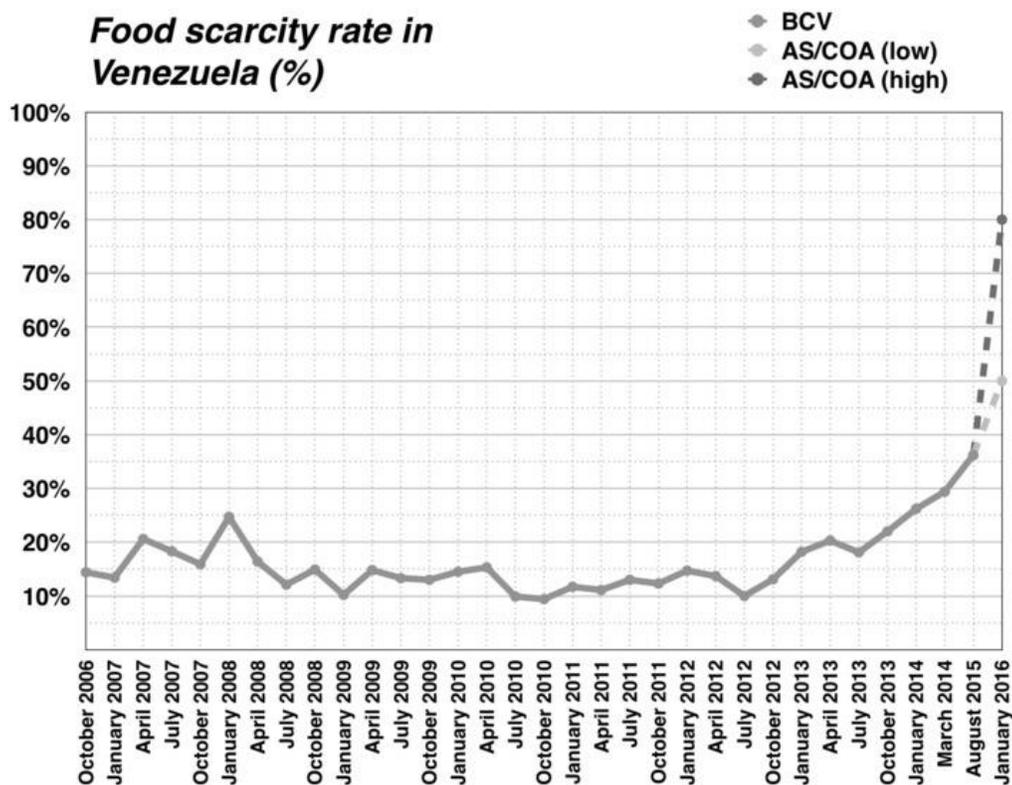


Gráfico 1. Índice de escasez de alimentos, Venezuela 2006-2016. Fuente: BCV.
Recuperado de https://en.wikipedia.org/wiki/Shortages_in_Venezuela

En relación con el tema en particular, el trabajo citado sobre PDVAL, señala: “Posiblemente el escenario continuado de desabastecimiento que se vive en el país desde hace unos dos años, ha minimizado el papel de las Evidencias Físicas, ya que la prioridad de los consumidores de cara a los establecimientos minoristas que expenden alimentos se concentra en encontrar productos más que en el entorno físico en que se realiza la compra” (Baskin, 2015, p. 40).

Como ya se adelantó en párrafos anteriores, para el estudio de la validez del constructo se hizo un análisis factorial exploratorio.

Se describe en el trabajo citado sobre PDVAL (Baskin, 2015), que una vez validada la encuesta CALSUPER por expertos y efectuada la prueba piloto, se aplicó la encuesta a 100 amas de casa para poder realizar la validación estadística (pertinencia de las dimensiones, etc.). Realizados los ajustes, se procedió a concluir la muestra con 300 casos adicionales. Los datos fueron recogidos por personal de campo especialmente contratado, luego editados/codificados, para después ser digitados en SPSS y generar la base de datos.

A los primeros 100 cuestionarios, se le aplicó un test estadístico para determinar la validez y confiabilidad del instrumento. Para estudiar esta validez

del constructo se cumplió con ciertos parámetros: análisis factorial exploratorio bajo el método de extracción de máxima verisimilitud y normalización Varimax con Kaiser.

De todo esto resultó lo siguiente:

El procedimiento planteado aplica ya que el KMO (indicador Kaiser-Meyer-Olkin) dio cercano a 1 indicando un alto grado de asociación entre las variables. Este es un indicador que se construye con los coeficientes de correlación. Se pueden reducir los datos para crear factores. Las variables empleadas están tan asociadas que se pueden reducir en este caso.

En la prueba de esfericidad de Bartlett se nota que existe una diferencia estadísticamente significativa, lo cual implica que la hipótesis nula no prospera, es decir no se concluye no hay asociación entre las variables. (Baskin, 2015, p. 48)

El cuadro 1 (KMO y prueba de Bartlett) deja constancia de los resultados.

Cuadro 1
KMO y Prueba de Bartlett, (n = 100)

Kaiser-Meyer-Olkin Adequacy.	Measure of Sampling	.901
Bartlett's Test of Sphericity.	Approx. Chi-Square	1773.276
	Df	153
	Sig.	.000

Fuente: Abc (2015, p. 48).

En definitiva, el instrumento de recolección de datos quedó totalmente validado. Para el caso venezolano, tres dimensiones terminaron explicando el modelo y no cuatro como en el caso español (cuadro 2: total varianza explicada).

Cuadro 2
Total Varianza Explicada, (n = 100)

Factor	Total	% de Varianza	Acumulado %
1	10.164	56.468	56.468
2	1.851	10.282	66.75
3	1.088	6.046	72.797
4	0.949	5.275	78.071

Fuente: Baskin, 2015, p. 48.

Según el trabajo citado sobre PDVAL, una vez hechos todos los cálculos (tabla 3, sobre la matriz de factores), los factores se conforman de esta forma: El factor 1 (políticas) quedó integrado por las mismas seis variables del modelo español (13, 14, 15, 16, 17, 18), el factor 2 (fiabilidad) por las mismas cinco variables del modelo español (5, 6, 7, 8, 9) y el factor 3 (interacción personal) por las mismas tres variables del modelo español (10, 11, 12). Cuando hubo carga de un ítem en más de un factor se tomó la carga mayor teniendo como base 0,4.

Cuadro 3
Matriz de Factores Rotados, (n = 100)

Ítems	Factor		
	1	2	3
4 La sección de carnicería se caracteriza por su frescura y calidad	0.942		
5 La sección de pescadería se caracteriza sus productos frescos y de calidad	0.896		
18 Se ofrece un amplio surtido de productos y marcas	0.67		
16 Los productos con la marca de distribuidor (LA CASA, VENEZUELA SOCIALISTA) son de gran calidad	0.577		
17 Las marcas que componen el surtido de la tienda son muy conocidas	0.538	0.430	0.326
13 El establecimiento se caracteriza por la frescura de sus productos en secciones de frutas y verduras	0.512	0.463	0.474
12 La distribución de las secciones facilita a los clientes encontrar los productos que necesitan	0.472	0.366	
16 En este establecimiento existe una indicación clara de los precios de los productos		0.740	0.343
8 Se entregan tickets claros y bien especificados		0.713	0.322
9 El tiempo de espera en las cajas de salida es reducido		0.674	0.518

7 Este establecimiento informa adecuada y puntualmente de sus promociones		0.665	
5 Las estanterías están siempre llenas (siempre hay existencias de productos / marcas deseados por los clientes)	0.315	0.601	0.383
4 Los productos se exponen adecuadamente en las estanterías	0.468	0.494	
3 El diseño del establecimiento permite a los clientes moverse y desplazarse fácilmente por el punto de venta	0.306	0.462	0.329
11 Los empleados siempre estas dispuestos a ayudar clientes			0.878
12 Los empleados (sección perecederos) transmiten confianza a los clientes orientándoles sobre la mejor compra posible		0.380	0.863
10 El personal en contacto con el público (cajeros, perecederos, reponedores, información) es siempre amable con los clientes		0.453	0.793
1 Los catálogos de productos y precios para este establecimiento son visualmente atractivos		0.336	0.341

Fuente: Baskin (2015, pp. 49-50).

Es bueno señalar la casi total correspondencia entre el modelo original (español) y el modelo resultante para Venezuela. En el trajo citado sobre PDVAL, se lee:

Luego de aplicar el procedimiento a una muestra de 100 amas de casa compradoras de PDVAL, se concluyó que el instrumento era adecuado para recoger la información que se pretendía. Los resultados mostraron la confiabilidad del instrumento aplicado en otras poblaciones, de distintas culturas y condiciones sociales. En esta investigación se muestra el comportamiento de CALSUPER en el contexto venezolano.

Al comparar los resultados de la prueba venezolana con los obtenidos en España, se observa que éstos coinciden con la acotación de las evidencias físicas (dimensión descartada), variando entre 0.788 y 0.976, inclusive obteniéndose ahora un mayor coeficiente total de consistencia interna promedio del instrumento: 0.951. En concreto los distintos coeficientes de confiabilidad del instrumento fueron: evidencias físicas (0,788), fiabilidad (0,907), interacción personal (0,976), políticas (0,905) (Baskin, 2015, p. 41).

Otro elemento en extremo importante es el que tiene que ver con la confiabilidad de la escala. El método más utilizado en ciencias sociales es el alfa de Cronbach, el cual cuantifica el nivel de fiabilidad de una escala de medida

para la magnitud inobservable construida a partir de n variables observadas. Técnicamente, lo deseable para crear una escala fiable es que los ítems estén muy correlacionados entre sí. Por tácito convenio apreciable en la literatura, se considera que valores del alfa superiores a 0.7 ó 0.8 son suficientes para garantizar la fiabilidad de la escala, cosa que sucede en este caso (0.951). Cuadro 4 (estadístico de confiabilidad).

Cuadro 4
Estadístico de Confiabilidad, (n = 100)

Cronbach's Alpha	N of Items
.951	18

Fuente: Baskin, 2015, p. 50.

6.2. Resultados de la encuesta CALSUPER aplicada a Venezuela (PDVAL), variable satisfacción del cliente

La satisfacción del cliente se midió por intermedio de una serie de variables provenientes de la adaptación del modelo CALSUPER al caso venezolano. La escala de cinco puntos utilizada para los ítems fue: mucho mejor a lo esperado (5), un poco mejor a lo esperado (4), igual a lo esperado (3), un poco peor a lo esperado (2), mucho peor a lo esperado (1).

Al examinar las respuestas a la encuesta, resultó que ninguna variable se aproximó al punto más alto de la escala (mucho mejor a lo esperado). Tampoco ninguna alcanzó el punto más bajo (mucho peor a lo esperado). Desde el punto de vista de las expectativas, se puede decir que se trata de una satisfacción intermedia (media de 3.19), bajó ningún respecto, mala. PDVAL no se muestra como un *retail* en problemas en términos de atención al usuario, «pero tampoco mejora de cara a las expectativas de sus clientes, según los datos recogidos en este trabajo» Baskin (2015, p. 62).

En el trabajo citado sobre PDVAL, se detallan los resultados (Cuadro 5: medias y desviaciones estándar de las variables de satisfacción al cliente) de esta forma:

Las variables con mejor evaluación, rodando la percepción de mejor a lo esperado, fueron: “Los productos con la marca de distribuidor (LA CASA, VENEZUELA SOCIALISTA) son de gran calidad” con una media de 4.01 y “La sección de carnicería se caracteriza por su frescura y calidad” con una media de 3.96.

En términos positivos pero acercándose a la percepción de igual a los esperado, se tienen: “La sección de pescadería se caracteriza sus productos frescos y de calidad” con una media de 3.49, “Se ofrece un amplio surtido de productos y marcas” con una media de 3.47, “Se entregan tickets claros y bien especificados” con una media de 3.38, “Las marcas que componen el surtido de la tienda son muy conocidas” con una media de

3.37, “El establecimiento se caracteriza por la frescura de sus productos en secciones de frutas y verduras” con una media de 3.36, “En este establecimiento existe una indicación clara de los precios de los productos” con una media de 3.25.

Luego aparecen: “Las estanterías están siempre llenas (siempre hay existencias de productos/marcas deseados por los clientes)” con una media de 2.98, “Este establecimiento informa adecuada y puntualmente de sus promociones” con una media de 2.98, “El personal en contacto con el público (cajeros, percederos, reponedores, información) es siempre amable con los clientes” con una media de 2.82, “Los empleados siempre están dispuestos a ayudar a los clientes” con una media de 2.77, “Los empleados (sección percederos) transmiten confianza a los clientes orientándoles sobre la mejor compra posible” con una media de 2.75, El tiempo de espera en las cajas de salida es reducido” con una media de 2.19. (Baskin, 2015, pp. 62-63).

Cuadro 5

Medias y desviaciones estándar de las variables de satisfacción al cliente, (n = 300)

Ítems	Media	DT
5 Las estanterías están siempre llenas (siempre hay existencias de productos / marcas deseados por los clientes)	2.98	.929
6 En este establecimiento existe una indicación clara de los precios de los productos.	3.25	1.051
7 Este establecimiento informa adecuada y puntualmente de sus promociones	2.98	1.023
8 Se entregan tickets claros y bien especificados	3.38	1.230
9 El tiempo de espera en las cajas de salida es reducido	2.19	1.100
10 El personal en contacto con el público (cajeros, percederos, reponedores, información) es siempre amable con los clientes	2.82	.976
11 Los empleados siempre están dispuestos a ayudar a los clientes	2.77	1.020
12 Los empleados (sección percederos) transmiten confianza a los clientes orientándoles sobre la mejor compra posible	2.75	.985
13 El establecimiento se caracteriza por la frescura de sus productos en secciones de frutas y verduras	3.36	1.164
14 La sección de carnicería se caracteriza por su frescura y calidad	3.96	1.004
15 La sección de pescadería se caracteriza sus productos frescos y de calidad	3.49	1.276
16 Los productos con la marca de distribuidor (LA CASA, VENEZUELA SOCIALISTA) son de gran calidad	4.01	.978
17 Las marcas que componen el surtido de la tienda son muy conocidas	3.37	1.038
18 Se ofrece un amplio surtido de productos y marcas	3.47	.996
Total	3.19	

Fuente: Baskin, 2015, p. 50.

Como era de esperarse, en el estudio se utilizó estadística inferencial para detectar diferencias significativas en función variables como el género, la edad, el estado civil y el número de hijos. “Se procedió a examinar la diferencia de medias con una prueba ANOVA. Se utilizó para esto un intervalo de confianza de 95% y un nivel de significación de 0.05. Debido a lo sencillo del modelo CALSUPER se descartaron análisis adicionales como de correlaciones o regresión lineal” (Baskin, 2015, p. 64).

A este respecto no hubo nada que reportar con relación a la satisfacción del cliente y la edad de las amas de casa: “En cuanto a la relación entre la satisfacción al cliente y la edad de las encuestadas, los resultados de la prueba F muestran que no existen diferencias estadísticamente significativas entre la edad y la satisfacción al cliente” (Abc, 2015, p. 64).

Se encontraron diferencias estadísticamente significativas por nivel socioeconómico (tabla 6: variables de satisfacción del cliente por nivel socioeconómico), que hacen pensar en que en la medida en que se pertenece a un nivel más bajo, se da mayor atención a la información sobre los descuentos de los productos. Se señala en el trabajo citado sobre PDVAL:

En cuanto a la relación entre la satisfacción al cliente y el nivel socioeconómico, los resultados de una prueba F muestran que sí existen diferencias estadísticamente significativas por NSE. La prueba post hoc sugirió que la misma se refiere al ítem integrante de la satisfacción al cliente “Este establecimiento informa adecuada y puntualmente de sus promociones”. La media NSE E posee el mayor promedio del componente y la diferencia es versus el NSE ABC. Esto debido probablemente a que para los hogares de menor ingreso prestan una mayor atención a cualquier actividad que implique ahorro o beneficio en la compra de productos, a diferencia de los hogares de mayor ingreso. (Baskin, 2015, p. 65)

La otra diferencia estadísticamente significativa que se encontró incide que las amas de casa más pobres (E) son las que valoran más a PDVAL desde el punto de vista del stock/surtido de productos si se realiza una comparación con las amas de casa del nivel socioeconómico D. Esto tal vez porque para el estrato más bajo es más fácil llenar la canasta de productos porque es más reducida. Se señala en el trabajo citado sobre PDVAL:

También la prueba F muestra que existen diferencias estadísticamente significativas por NSE con otro ítem integrante de la satisfacción al cliente “Se ofrece un amplio surtido de productos y marcas”. En este caso la media del NSE E posee el mayor promedio del componente y la diferencia es versus el NSE D. Dentro del mundo de los hogares de bajo ingreso, es posible que los de mayores limitaciones presupuestarias se manejen habitualmente con una canasta más reducida de productos y tengan una mejor percepción sobre el surtido ya que los productos de la cesta básica son los que más presencia tienen en los establecimientos de PDVAL. (Baskin, 2015, pp. 65-66)

Cuadro 6
Variables de satisfacción del cliente por nivel socioeconómico

Ítems	ABC		D		E		ANOVA	
	M	DT	M	DT	M	DT	F	Sig
5	2.98	.97	2.96	.91	3.03	.95	.13	.876
6	3.10	1.07	3.21	1.05	3.46	1.02	2.07	.128
7	2.78	.98	2.94	1.00	3.24	1.08	3.44	.033
8	3.22	1.19	3.37	1.24	3.49	1.24	.66	.518
9	2.08	1.11	2.14	1.08	2.38	1.13	1.45	.237
10	2.73	1.08	2.82	.93	2.88	1.02	.30	.741
11	2.69	1.02	2.76	1.00	2.85	1.07	.35	.705
12	2.71	.96	2.73	.99	2.83	.99	.34	.712
13	3.22	1.28	3.37	1.13	3.40	1.18	.39	.676
14	3.73	1.25	3.96	.96	4.11	.90	2.06	.129
15	3.45	1.37	3.46	1.22	3.60	1.36	.33	.716
16	3.94	.99	3.94	1.01	4.22	.88	2.32	.100
17	3.65	.95	3.27	1.03	3.43	1.10	2.84	.060
18	3.39	1.06	3.38	.97	3.74	.98	3.53	.031

Fuente: Baskin (2015, p. 66).

7. Conclusiones

El planteamiento medular de este trabajo descansa en si podía ser vencido el paradigma del Estado como mal prestador de servicios, sobre todo cuando decide competir con empresas a las que normalmente solo regula. Se tomó como caso a la Productora y Distribuidora Venezolana de Alimentos S. A. (PDVAL), que es una iniciativa gubernamental venezolana en materia de canales de distribución/marketing.

A lo largo de estas páginas se pudo notar una visión casuística de la satisfacción del cliente ante el servicio prestado por PDVAL. Este canal no es una experiencia única dentro del modelo económico, político y social instaurado en Venezuela desde la llegada del chavismo al poder a finales de 1998.

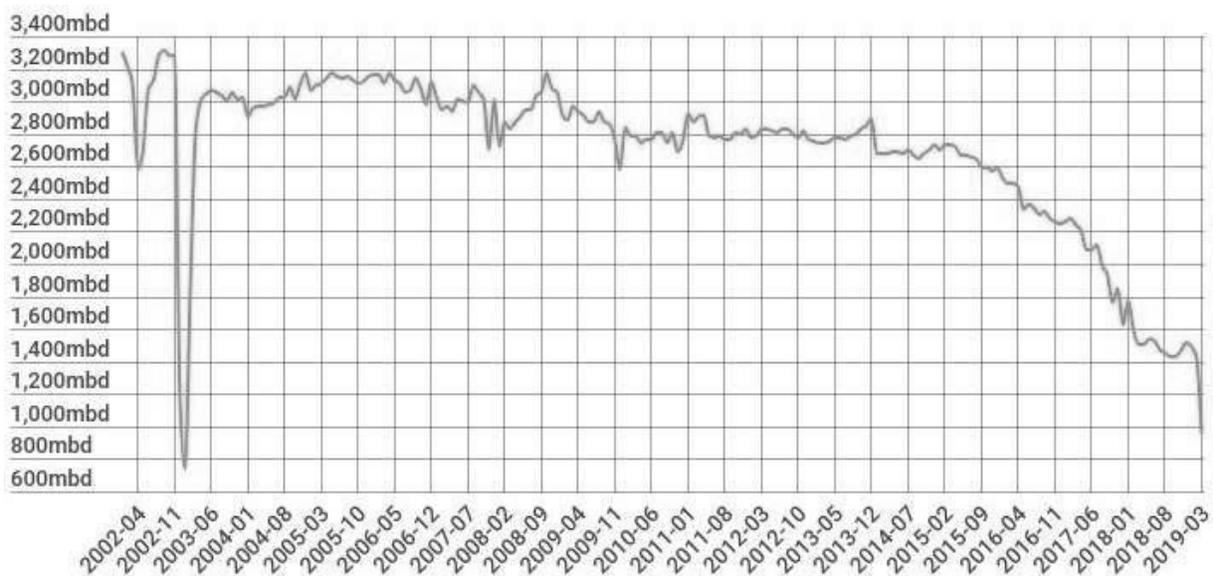
Si se quiere, PDVAL es un desarrollo que está en la misma línea de Mercados de Alimentos C.A. (MERCAL), pero que busca atacar a un *target* menos focalizado en los consumidores en pobreza crítica, es decir, es un poco más amplio desde el ámbito socioeconómico. El otro aspecto distintivo de este *retail* público, guarda relación con el criterio financiero que utilizaba/utiliza y que en

teoría le daba mayor viabilidad: no trabajar a pérdidas.

Lo cierto es que la decisión de trabajar en *breakeven* y costear solo los costos operativos, ante el desplome de los precios del petróleo y la caída de la producción de crudo (Gráfico 2: histórico de precios del petróleo 2001-2020; Gráfico 3: histórico de la producción petrolera abril 2002 - marzo 2019), no pudo frenar la desaparición práctica del canal, el cual realiza actividades muy discretas desde el 2011. A esta fecha la red de establecimientos casi ha desaparecido a nivel nacional. Es un axioma en el mundo de los negocios que la viabilidad de cualquier emprendimiento público o privado, está atada a su rentabilidad y capacidad de financiamiento.

Producción de petróleo de Venezuela

La producción está en millones de barriles por día (mbd)



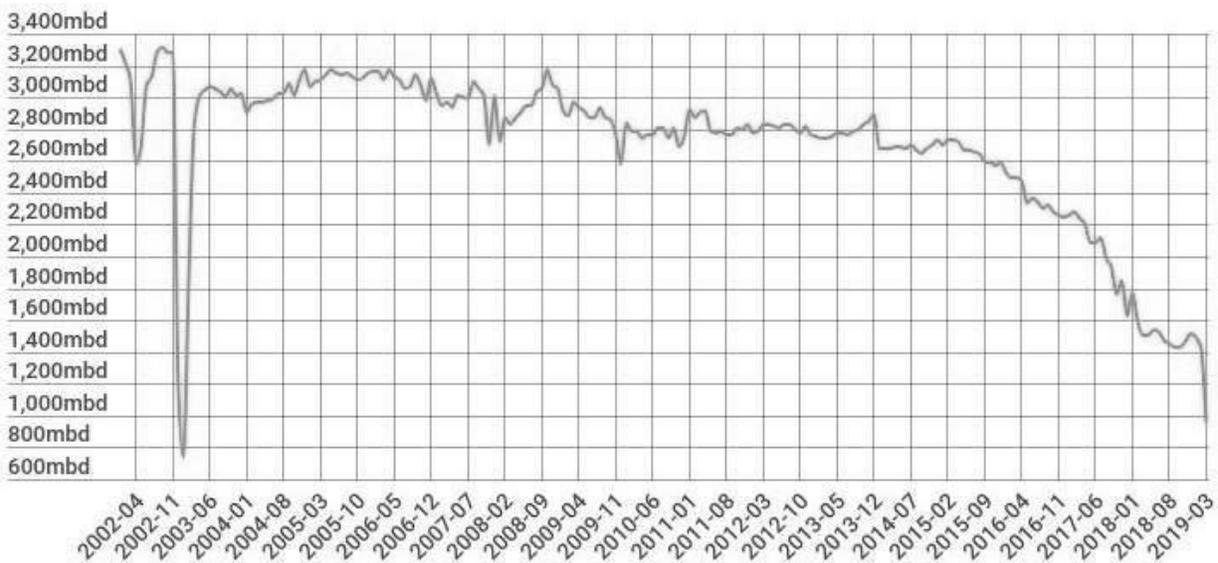
Fuente: OPEP

elEconomista.es

Gráfico 2. Histórico de precios del petróleo, 2001-2020. Fuente: CNN/Refinitiv. Recuperado de <https://cnnespanol.cnn.com/2020/04/17/el-precio-del-petroleo-se-desploma-a-menos-de-19-dolares-su-punto-mas-bajo-en-18-anos/>

Producción de petróleo de Venezuela

La producción está en millones de barriles por día (mbd)



Fuente: OPEP

elEconomista.es

Gráfico 3. Histórico de la producción petrolera, abril 2002 - marzo 2019. Fuente: El Economista.es/OPEP. Recuperado de <https://www.economista.es/economia/noticias/9934497/06/19/El-derrumbe-de-la-industria-del-petroleo-en-Venezuela-es-una-historia-que-comenzo-en-los-90.html>

El trabajo científico-académico: “Baskin, R. (2015). Factores Asociados al Nivel de Satisfacción del Cliente en el Servicio de PDVAL [Trabajo de Grado de Maestría, Universidad Simón Bolívar]” permite tener una aproximación si se quiere desprejuiciada sobre la iniciativa, que pone en evidencia (considerando únicamente a la variable satisfacción del cliente) que el Estado puede desplegar actividades económicas que en principio están destinadas a la empresa privada, y tener un desempeño aceptable, e incluso con potencial. PDVAL mostró desde la visión de sus clientes una satisfacción intermedia, o llamada por la teoría mercadotécnica como adecuada (media de 3.19 sobre 5 puntos posibles).

8. Referencias

Acemoglu, D. y Robinson, J. (2012). *Por qué fracasan los países*. Barcelona, España: Ediciones DEUSTO.

- Armstrong, G., Adam, S., Denize, S., Volkov, M., & Kotler, P. (2018). *Principles of marketing* (7e.). Pearson Australia.
- Baskin, R. (2021): MERCAL: Vida, Pasión y Muerte del canal gubernamental de distribución más grande de la historia de América Latina. *Actualidad Contable FACES*, 43, pp. 19-55.
- Baskin, R. (2015). *Factores asociados al nivel de satisfacción del cliente en el servicio de PDVAL*. Trabajo de Grado de Maestría - Universidad Simón Bolívar. <https://mega.nz/folder/ZFpyWITb#Hp2YnNMV6k6eseeIuFeKACA>
- Kotler, P. & Armstrong, G. (2018). *Principles of Marketing* (17e.). Australia: Pearson Education, Inc.
- Kotler, P. y Keller, K. (2012). *Dirección de Marketing* (14.a ed.). México: Pearson Educación.
- Lamb, C., Hair, J. y McDaniel, C. (2011). *Marketing* (11a. ed.). Cengage Learning Editores, S.A.
- Martínez, A. (2017). La intervención del Estado venezolano en la economía 1936-2016: alcances y límites. *Economía*, 43, 113-139.
- Rodríguez, J. (2009). Contra-reforma, inestabilidad macroeconómica y autonomía del sistema agroalimentario venezolano durante el periodo 1989-2006. *Agroalimentaria*, 15(29), 39-53. <https://www.redalyc.org/pdf/1992/199214909005.pdf>
- Rust, R. & Oliver, R. (1993). *Service quality: New directions in theory and practice*. Sage Publications.
- Tschohl, J. (2008). *Servicio al Cliente: Técnicas, Estrategias, y una Verdadera Cultura para Generar Beneficios* (5a. ed.). Minneapolis, EUA: Best Sellers Publishing.
- Vásquez, R., Rodríguez del Bosque, I. y Díaz, A. (1996). Estructura multidimensional de la calidad de servicio en cadenas de supermercados: desarrollo y validación de la escala CALSUPER. *Documentos de Trabajo (Universidad de Oviedo. Facultad de Ciencias Económicas)*. http://digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/10651/45832/1/d119_96.pdf
- Zeithaml, V., Bitner, M. y Gremler, D. (1996). *Services Marketing*. New York, NY: McGraw Hill.

Valoración económica financiera con base en evidencia de laboratorios de producción farmacéutica

DOI: <https://doi.org/10.53766/ACCON/2022.01.44.02>

Maiella, Melissa; Ramírez, Daniel

Recibido: 03-09-21- Revisado: 23-10-21 - Aceptado: 15-01-22

Maiella, Melissa
Lic. en Administración de Empresas. Ingeniero Químico. Msc. en Administración Mención Finanzas.
Universidad de Los Andes (ULA). Venezuela.
melissamaiella0511@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-4990-8656>

Licenciado en Administración. Master of Business Administration (MBA). Doctorado en Dirección de Empresas (DDE).
Universidad de Los Andes (ULA). Venezuela.
danielrmerida@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-2612-723X>

El fin del artículo fue el de evaluar laboratorios farmacéuticos, a través de métodos de valoración económica financiera; proveniente de la literatura financiera, que permitieron obtener un valor más objetivo al aplicar los métodos de Descuento de Flujo de Caja (DCF) y opciones reales. La investigación fue de campo no experimental, se enfocó en dos laboratorios farmacéuticos que se denominaron Laboratorios A y B, que no cotizan en bolsa. Estos se han estimado con poca rigurosidad en cuanto al uso de criterios y métodos de valoración. La estimación con el primer método en el escenario pesimista arrojó el mayor valor tanto para la empresa A como B, dado que en este escenario el nivel de endeudamiento resultó menor. El método de opciones reales (escenario base) arrojó que es factible la opción de diferir la realización del proyecto de producción de un nuevo medicamento para la empresa A; ante los resultados del método tradicional que recomiendan no emprender el mismo en el momento actual.

Palabras clave: Valoración de empresas; flujo de caja descontado (DCF); opciones reales; laboratorios farmacéuticos.

RESUMEN

The end goal of this article was to review pharmaceutical laboratories through a financial/economic valuation, from the financial literature, that allowed us to obtain a more objective value when applying the discounted cash flow (DCF) and real option valuation methods. This was non-experimental field research focused on two laboratories—that do not trade publicly—labeled as Laboratories A & B. The criteria and valuation methods of these have been estimated with little rigor. The first method's estimate, with a pessimistic scenario, resulted in a lesser level of debt. The real option valuation (base scenario) determined it was feasible to differ a project to produce a new drug for Laboratory A, before the results from the traditional method, which recommended not to produce it at this current point in time.

Keywords: Company valuation; Discounted cash flow (DCF); Real option valuation; Pharmaceutical Laboratories.

ABSTRACT

1. Introducción

El fin del artículo es valorar los laboratorios de producción farmacéutica los cuales para el estudio se identifican como Laboratorio A y Laboratorio B, a través de la aplicación de métodos de valoración económica financiera, los cuales permitieron obtener un valor más objetivo al aplicar los métodos DCF y opciones reales.

La investigación acerca de valoración es heterogénea, Rojo y García (2006) señalan que difiere de un valorador a otro de acuerdo a su experiencia en la valoración, el ámbito donde se desempeña y el tamaño de la empresa, que le permitirán considerar diversos factores (nivel de información disponible, situación económica y financiera de la empresa a valorar, el motivo de la valoración, el sector al que pertenece); así como, el uso de diferentes métodos para la valoración y la determinación de las variables, entre ellas la tasa de descuento y los flujos de caja.

Bancel y Mitto (2014) presentaron una revisión de los métodos de valoración, utilizados por trescientos sesenta y seis (366) expertos españoles en diez países europeos, donde se muestra que 80% de los encuestados aplican los métodos de descuento de flujos de caja (DCF) y valoración relativa; con supuestos y métodos de estimación para el cálculo de Beta, WACC y prima de riesgo que varían ampliamente.

Según Taleb, L. (2019), el método DCF es criticado, porque no permite tener en cuenta ciertas características principales de la decisión de inversión, como la irreversibilidad, la incertidumbre y la posibilidad de retrasar la inversión. En este sentido, Cañibano, García y Sánchez (1999) expresaron que el DCF no considera los activos intangibles en la valoración de las empresas, los cuales han adquirido importancia en la generación del valor en relación con los activos tangibles; por su participación más alta en la competitividad empresarial.

2. Situación problemática

En particular, la valoración de empresas en Venezuela se realiza a través de métodos utilizados en otros países, como el DCF. Las empresas del país para efectos fiscales presentan estados financieros auditados que proporcionan datos para su valoración, a través del método contable exigido por el Servicio de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) e implícitamente en los bancos se utilizan los estados financieros proyectados, con aplicación parcial del DCF para el otorgamiento de créditos.

Las limitaciones presentes en el método DCF se unen al hecho de que la

valoración de empresas se complica cuando éstas no cotizan en bolsa, pues en este caso las empresas no poseen un valor de mercado comparable y la literatura financiera se enfoca en empresas cotizadas. Al respecto, Romera, V. (2004) expresa que la literatura financiera carece de una clara metodología para la valoración de las empresas no cotizadas y la precisión en el cálculo de los parámetros involucrados; pues estos entes tienen un grado de exigencia menor en cuanto a la contabilidad y presentación de los estados financieros y, no cuentan con análisis de riesgo realizado continuamente por analistas, inversores y gestores del mercado que facilita el cálculo más aproximado y objetivo de las variables involucradas (tasa de descuento, valor residual, entre otros) utilizadas en los métodos de valoración.

Ante la necesidad de métodos alternativos de valoración, Abreu y Paredes (2014) estudiaron la factibilidad de las opciones reales, en la valoración de proyectos de inversión. Las herramientas de evaluación creadas para las opciones reales, se han desarrollado para las opciones financieras de proyectos empresariales muy complejos. Por lo tanto, la introducción de supuestos simplificadores limita el valor de estas herramientas en la evaluación de la variedad de riesgos y oportunidades integradas en una propuesta determinada. En consecuencia, se recomienda utilizar el método de opciones reales, para complementar los procedimientos de evaluación tradicionales basados en los flujos de caja descontados.

El fundamento teórico de la valoración se basa en las teorías de Mogliadani y Miller (1958,1961 y 1963) y el Modelo de Activos de Capital (CAPM). En el caso de opciones reales, se encuentran el modelo Binomial y Black Scholes.

3. Metodología usada

La investigación es de campo no experimental; los datos se obtuvieron de los procesos de producción, estados financieros y documentos de valoraciones anteriores, presentes en los laboratorios de producción farmacéutica. Además, se realizó una fase comparativa que permitió cotejar las diferencias entre los métodos de valoración tradicionales utilizados actualmente en los laboratorios de producción farmacéutica del estado Mérida y el método DCF, los cuales constituyeron las bases para establecer los criterios de valoración.

La población estuvo constituida por dos laboratorios de producción tipo farmacéutica, ubicados en el estado Mérida para el año 2014. Dada la naturaleza financiera y económica de la investigación se utilizó muestreo no probabilístico, con dos laboratorios de producción tipo farmacéutica que suministraron los

datos.

Luego se establecieron criterios de estimación a partir de las valoraciones previas y recomendaciones de autores en el área de finanzas, a fin de lograr una mayor uniformidad en la aplicación de los criterios, por parte de los investigadores y profesionales que intervienen en el área de valoración.

Finalmente, se presenta la valoración económica financiera por métodos de DCF y opciones reales, para efectos de fusiones, adquisiciones, incrementos de capital y solicitud de financiamiento; además de contribuir a formar una empresa más sustentable que permita la entrega oportuna de medicamentos a la población para mejorar su calidad de vida.

4. Aspectos teóricos

4.1. Antecedentes sobre la valoración de las empresas farmacéuticas

Rubio y Lamothe (2010) desarrollaron un modelo, que valora las patentes de las grandes corporaciones farmacéuticas, a través de un proceso estocástico, el cual lleva implícito una opción de abandono. El modelo se basa en la metodología para la valoración de patentes desarrollada en Schwartz (2001), que se complementa con la introducción del ciclo de vida del producto, y el algoritmo basado en mínimos cuadrados de Monte Carlo (Longstaff y Schwartz, 2001) para resolver opciones americanas. El método empleado resultó ser eficiente e imparcial, no solo para valorar las moléculas descubiertas en las distintas fases de investigación y desarrollo, sino también las empresas que las poseen.

Rozo (2009) contrastó los resultados de la valoración de laboratorios de cosméticos --características similares a empresas del área farmacéutica- por el método de opciones reales (diferir, abandono y crecimiento), con los resultados del tradicional método de flujo de caja descontado; en un caso de inversión simulado que contempla diferentes alternativas de decisión, se concluye que la valoración de opciones complementa más no sustituye el método tradicional DCF y, no debería ser usado para cuantificar el valor de una opción, sino para analizar los factores que determinan su valor en combinación con el DCF.

Gómez (2004) presentó un caso de estudio en las corporaciones de producción farmacéutica para el lanzamiento de un nuevo producto patentado desde su etapa inicial de prueba; donde aplicó los métodos del valor presente neto, opciones reales y simulación de Montecarlo. La metodología de opciones reales contempló un modelo de opción compuesta, el cual incluye todas las fases de producción (invertir o abandonar la fase de producción, lanzar el producto o esperar). Este último método arrojó un valor estimado más preciso, ya que

optimiza el valor obtenido a través de las técnicas tradicionales.

4.2. Teorías referenciales

La investigación se enfoca en análisis estratégico (cualitativo), presupuesto de capital (DCF) y la valoración por opciones reales (binomial).

4.2.1. Presupuesto de capital

El presupuesto de capital es el resultado de la planificación a largo plazo, que genera los flujos de efectivo calculados a partir de los ingresos y egresos, que se originan por el uso y compra de activos. Las inversiones de capital incluyen la adquisición de activos tales como terrenos, edificaciones, compra o reemplazo de equipo; así como, plantas de producción, exploración, investigación de nuevos productos, expansión de mercados, entre otros.

Las organizaciones deben escoger entre varias alternativas de inversión, de acuerdo a los recursos que tengan disponibles. En este sentido Gitman y Zutter (2012) definen el presupuesto de capital «como el proceso de evaluación y selección de inversiones a largo plazo, que son congruentes con la meta de maximización de la riqueza de los dueños de la empresa.» (p.361). El presupuesto de capital provee el insumo para comparar las diferentes alternativas de inversión, considerando el retorno que por la inversión se realice y el costo de financiamiento.

4.2.2. Valoración de empresas

Desde el punto de vista económico Caballer, V. (1998) define la valoración de empresas como la estimación de uno o varios valores, que tengan sentido de acuerdo a la teoría económica, la contabilidad de la empresa y el objeto de la valoración.

Desde el punto de vista financiero, la valoración de empresas toma en cuenta la estimación de los flujos de caja.

4.2.3. Método de Descuento de Flujos de Caja (DCF)

En el método DCF se considera la situación económica y financiera de la fábrica en un período, la cual es un ente que genera flujos de caja que descontados a una tasa apropiada corresponden al valor de la empresa. En este método se pueden utilizar tres tipos de flujos de fondos y la tasa de descuento, la cual se calcula por varios procedimientos; la autora utilizó el Flujo de Caja Libre (FCF), para valorar las empresas A y B, éste permite obtener directamente el

valor de la empresa ($E_0 + D_0$), como se observa en la fórmula:

$$E_0 + D_0 = \sum_{t=1}^{\infty} \frac{FCF_t}{\prod_1^t (1 + WACC_t)}$$

Dónde:

E_0 : Valor actual de las acciones

D_0 : Valor actual de la deuda

FCF_t : Flujo de caja libre en el año t

$WACC_t$: Tasa de descuento.

El flujo de caja libre es el flujo de fondos generado por las operaciones, sin considerar el endeudamiento (deuda financiera), después de impuestos. Es decir, el dinero que quedaría disponible en la empresa una vez que las necesidades operativas de fondos y de reinversión en activos fijos sean cubiertas, suponiendo que no existe deuda (cargas financieras).

4.2.4. Costo Medio Ponderado de Capital (WACC)

El costo medio ponderado de capital (WACC), es la tasa de descuento utilizada para convertir el futuro flujo de caja libre esperado en su valor actual, para todos los inversores.

El WACC se calcula ponderando el costo de la deuda y el costo de las acciones, en función de la estructura financiera de la empresa. Varios autores han propuesto diversas fórmulas para el cálculo del WACC. De acuerdo a Fernández, P. (2005), cuando el valor de la deuda es igual a su valor contable, se calcula el costo medio ponderado a través de la siguiente fórmula:

$$WACC_t = \frac{(E_{t-1}K_{et} + D_{t-1}K_{dt}(1 - T))}{(E_{t-1} + D_{t-1})}$$

K_e , K_d Son los costos de las acciones ordinarias y la deuda. E_{t-1} valor de las acciones en el año anterior a t, D_{t-1} es el valor de la deuda en el año anterior a t. T tasa de impuestos.

4.2.5. Modelo de Activos de Capital (CAPM)

De acuerdo a la propuesta de Markowitz con respecto a la relación riesgo-rentabilidad, el CAPM o Modelo de Valoración de Activos Financieros desarrollado por (Sharpe, Lintner, & Mossin, 1964), está clasificado dentro de los modelos riesgo-retorno para medir el costo del patrimonio (K_e) de la

empresa; es decir, es la tasa de retorno que los inversionistas requieren para entregar su dinero a dicha firma. Según este modelo la rentabilidad exigida a un activo será la rentabilidad esperada del mismo, que corresponde a la tasa sin riesgo más la beta del activo multiplicada por la rentabilidad exigida del mercado por encima de la rentabilidad de la renta fija sin riesgo.

$$CAPM=R_i=R_f+\beta_i*(R_m-R_f)$$

Donde:

R_i : Rentabilidad de un activo

R_f : Rentabilidad de la tasa libre de riesgo

β_i : Beta del activo

R_m : Rentabilidad del mercado

En este sentido Damodarán, A. (2002, p.265) expresa que la beta desapalancada de una empresa está determinada por el tipo de negocio en el cual opera y el nivel operativo. Este autor hace referencia al hecho de que la beta de activo considera los activos propios de la firma. La beta apalancada está determinada por el riesgo en el cual opera el negocio y su nivel de financiamiento.

4.2.6. Opciones reales

Las opciones reales son aquellas cuyo activo subyacente es un activo real, por ejemplo, un inmueble, un proyecto de inversión, una empresa, una patente, entre otros.

Este modelo fue propuesto por Cox, Ross y Rubinstein (1979), se fundamenta en álgebra sencilla; puede ser utilizado para valorar opciones europeas y americanas. Si es S es el precio del activo subyacente en el momento presente, en un período el precio puede tener un movimiento multiplicativo a la alta o baja. El modelo de Black – Scholes parte de hipótesis similares al modelo de Cox Ross Rubinstein (1979), sobre el funcionamiento del mercado y añade algunos supuestos particulares; sobre la evolución del precio del activo subyacente.

La investigadora consideró la opción de diferir un proyecto por dos años en el laboratorio A, esta opción proporciona a su propietario el derecho a posponer la realización de un proyecto durante un plazo de tiempo determinado; como indica Mascareñas y Pérez (2003, 158). Es similar a una opción de compra sobre el valor actual de los flujos de caja esperados del proyecto (VA) y cuyo precio de ejercicio es el costo de realizar el proyecto en la fecha de vencimiento de la opción (A_n).

La creación de valor un instante antes de que expire el derecho de la opción

de compra en uno año 2, es igual a:

$$E_2 = \text{Máx}[VA_2 - A_2; 0]$$

5. Resultados

5.1. Aspectos operativos, económicos y financieros de los laboratorios A y B

El análisis interno de los laboratorios de producción farmacéutica A y B del estado Mérida, permitió conocer que las mismas poseen recursos económicos y procesos productivos necesarios para generar flujos de caja. Además, en la actualidad todos los productos que los laboratorios de producción farmacéutica incorporan al mercado son consumidos por sus clientes, por lo cual la fuerza de la competencia es débil o casi nula debido a la escasez de medicamentos.

En general el análisis de los estados financieros arrojó un valor promedio de los pasivos corrientes, menor al valor promedio de los activos corrientes. Por lo tanto los laboratorios de producción farmacéutica considerados, no tienen una posición monetaria que les permita protegerse de la inflación.

Es importante destacar que los cargos diferidos en los laboratorios en estudio son muy bajos, con una disminución de su valor o no aparecen en las cuentas de activos, esta situación se debe por un lado a la ausencia de patentes y programas de investigación y desarrollo que se puedan ir amortizando poco a poco en el Estado de Resultados; así como, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIF) que eliminan la amortización y dichas inversiones se envían totalmente al Estado de Resultados.

5.2. Valoración explícita: Método de valoración estático y dinámico

El Laboratorio de producción farmacéutica A fue valorado por un especialista externo en el 2008, mediante métodos estáticos y dinámicos que sobreestimaron el valor de la empresa.

Los métodos estáticos fueron aplicados considerando los activos circulantes y tangibles, sin deducir el pasivo total del valor de la empresa tal como lo establece el método contable. En la valoración dinámica realizada por el especialista se mezclaron dos métodos, el contable y DCF. Se adicionó al valor presente neto de los flujos de caja el valor de los activos circulantes y tangibles. El flujo de caja se determinó como la diferencia entre las ventas y los costos, sin considerar las necesidades operativas de fondos; así como, la incorporación de propiedad planta y equipo. La prima de riesgo se calculó como la diferencia entre la tasa de rentabilidad esperada (tasa activa promedio) y la tasa libre de riesgo (tasa de plazo fijo a 90 días). El especialista colocó para β un valor de 1.

El costo medio ponderado de capital (K_0) se obtuvo con base en el CAPM, se consideró a D y P (pasivo y patrimonio de la empresa a la fecha de valoración) como lo expresa la siguiente ecuación:

$$K_0 = K_d(1 - t)\frac{D}{V} + K_e\frac{P}{V}$$

Donde K_d y K_e son el costo de la deuda y de capital propio. V es el valor de la empresa.

5.3. Criterios para la valoración de empresas

Los criterios empleados para valorar los laboratorios farmacéuticos del Estado Mérida que no cotizan en bolsa, provienen de recomendaciones de autores en el área de finanzas; como Damodarán, A (2005, 265), Garay y Gonzáles (2005,267), Fernández, P. (2001, 46) y Fernández, P. (2005). Este último plantea los errores más comunes al momento de valorar una empresa; así como, la manera de evitarlos. De acuerdo a estos autores los criterios que pueden emplearse para determinar los flujos de caja y la tasa a la que se descontaran estos flujos (WACC), para valorar las empresas farmacéuticas en el Estado Mérida, se presentan en los gráficos 1, 2 y 3.

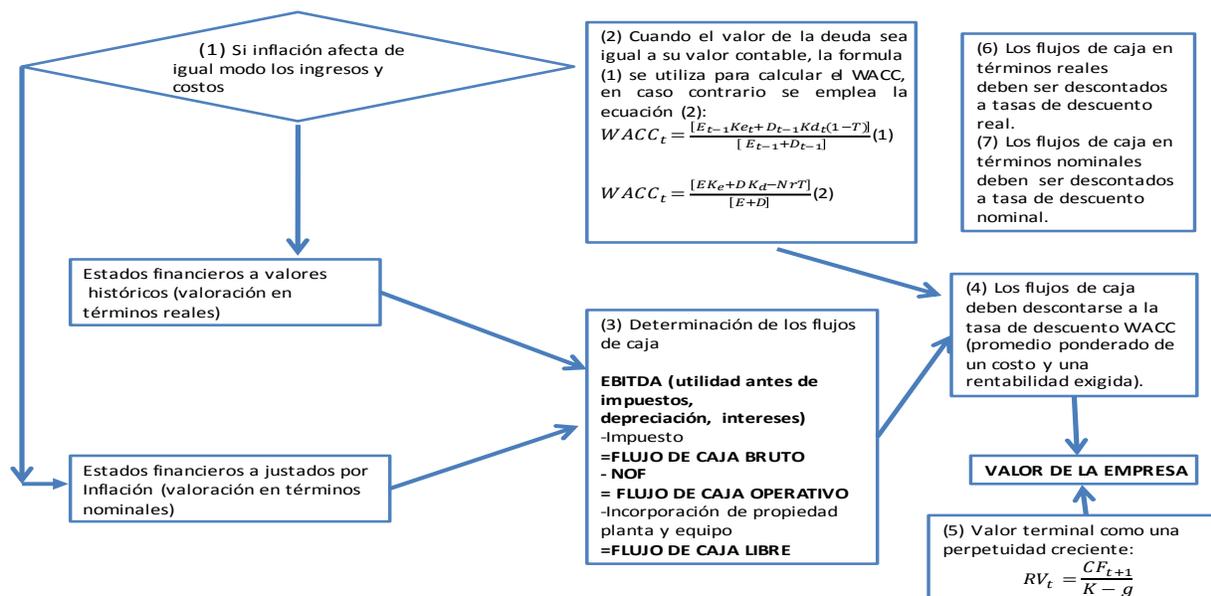


Gráfico 1. Criterios para la valoración de empresas farmacéuticas. Fuente: Elaboración propia con datos tomados de Fernández, P (2001) y Fernández, P (2005).

Donde:

E_{t-1} : Valor de las acciones en el año anterior a t .

D_{t-1} : Valor de la deuda en el año anterior a t .

T : Tasa de impuestos.

K_d : Costo de la deuda.

K_e : Costo de las acciones ordinarias.

g : Tasa de crecimiento de los flujos.

Cuando la empresa cambia anualmente su estructura de financiamiento (D/E), el WACC toma diferentes valores anuales, por lo cual es necesario ajustarlo a un valor que se aproxime a sus valores estimados; mediante su normalización a un valor promedio, de tal manera que pueda ser determinado a través de una metodología iterativa (gráfico 2).

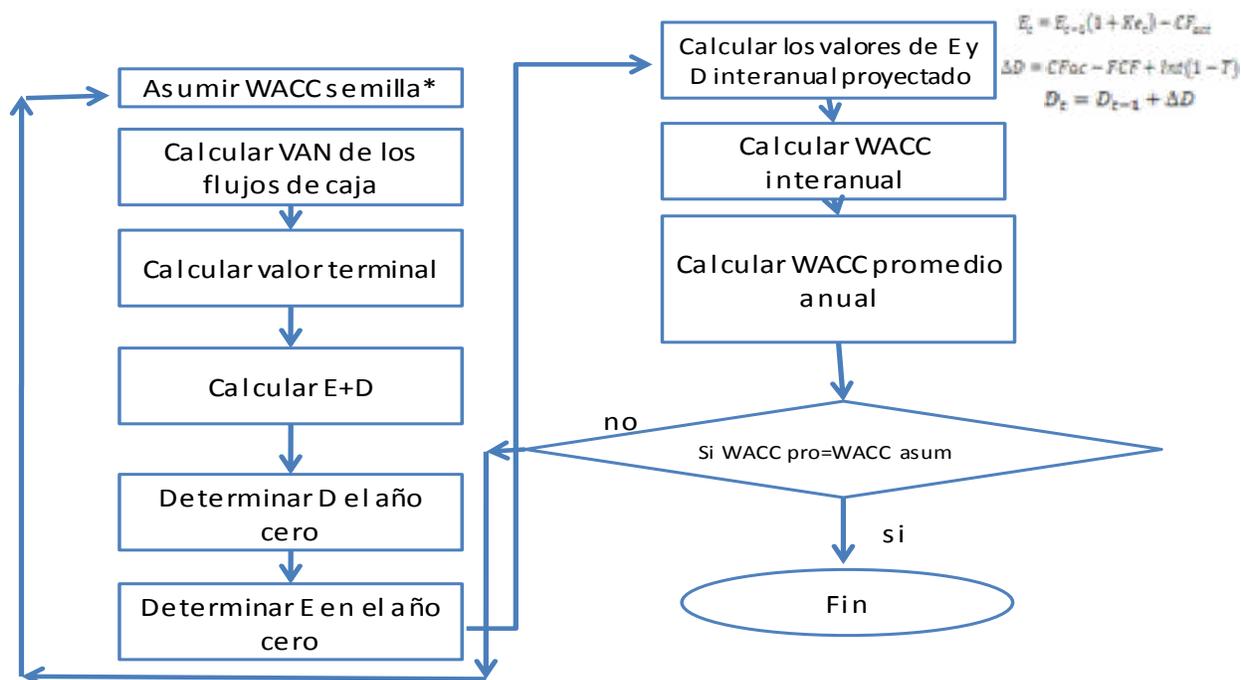


Gráfico 2. Método Iterativo para el cálculo del WACC. Fuente: Elaboración propia con datos tomados de Fernández, P (2005).

Los valores de deuda (D) y acciones (E) anuales que se observan en el gráfico 2, para calcular el WACC mediante la metodología de iteración, son los que resultan de la valoración. La fórmula que relaciona el valor de las acciones de un año, con el valor de las acciones en el año anterior es:

$$E_t = E_{t-1}(1 + K_e) - CF_{act}$$

Donde CF_{act} es el flujo de caja disponible para los accionistas en el año t .

El valor actual de la deuda se obtiene como un promedio de los pasivos históricos. Para calcular el valor de la deuda en cada año se adiciona el valor anual de la deuda del año anterior al incremento de la misma, como se presenta a continuación:

$$(D_t = D_{t-1} + \Delta D)$$

El incremento de la deuda se determina mediante la ecuación:

$$\Delta D = CFac - FCF + Int(1 - T)$$

No se debe calcular el WACC, con un valor del ratio D/E correspondiente a una estructura de capital y restar otro valor de la deuda que no se corresponda con dicha estructura.

Para la determinación del costo de las acciones ordinarias K_e , se recomienda utilizar el CAPM modificado para países emergentes (gráfico 3). El CAPM es un modelo más simple, que considera un único factor, el riesgo de mercado.

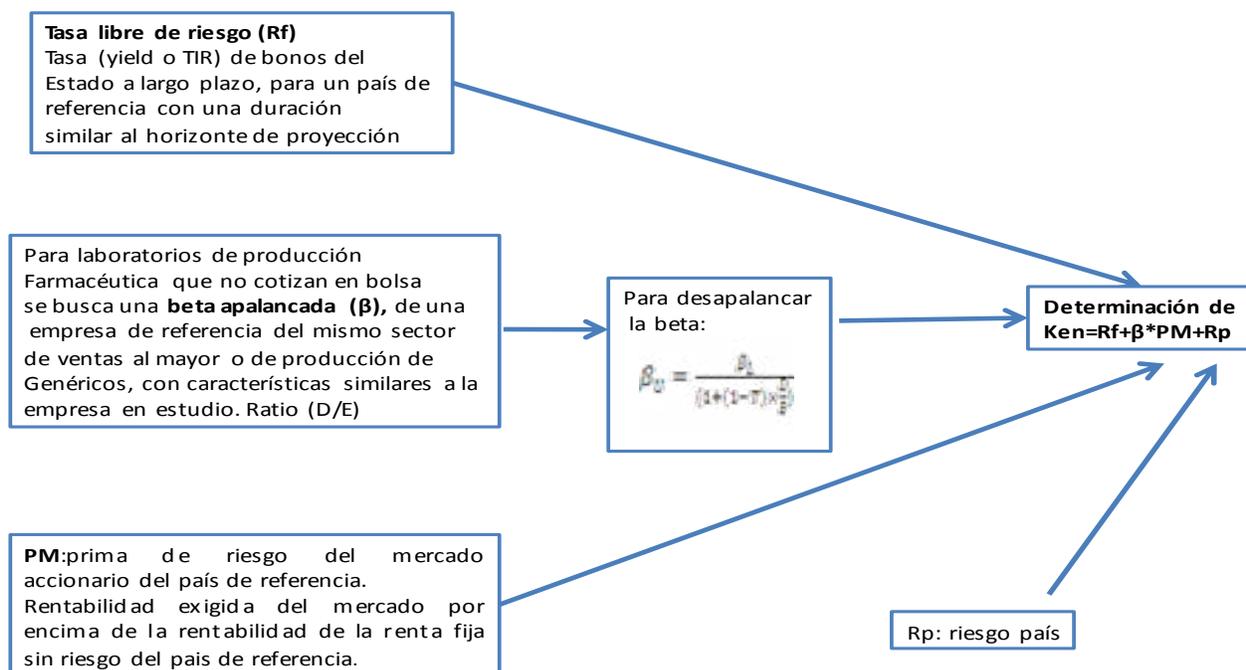


Gráfico 3. Determinación del costo de las acciones ordinarias. Fuente: Elaboración propia con datos tomados de Damodarán, A (2002) y Garay, U. y González, M. (2005).

Donde:

(β_L): Beta apalancada de los activos (acciones de la empresa con deuda)

(β_U): Beta despalancada de los activos (acciones de la empresa sin deuda)

D: valor de la deuda.

E: valor de las acciones.

Para determinar el costo de capital propio en términos reales (k_{er}), se emplea la tasa de inflación de un país de referencia (π) y el costo de capital propio en términos nominales k_{en} como se observa en la fórmula:

$$k_{er} = \frac{(1 + k_{en})}{(1 + \pi)} - 1$$

5.4. Valoración mediante los Métodos de Descuento de Flujos de Caja (DCF) y Opciones Reales

5.4.1. Valoración del laboratorio A para el escenario base mediante el DCF

En la valoración del Laboratorio A se consideraron tres escenarios: pesimista, base y optimista de acuerdo al crecimiento de las ventas (5%, 8%, 10% respectivamente).

Para el escenario base se proyectaron los flujos de caja libre (2015-2022), considerando las premisas establecidas por la empresa:

- Crecimiento de ventas y de la propiedad planta y equipo en 8%.
- Inventario disponible representa el 25% de las ventas.
- Depreciación anual es del 30% del total de los activos no corrientes.
- El préstamo bancario se cancela a una tasa de interés kd.
- De las utilidades se repartirá un 5% a la reserva legal, 50% como dividendos y el resto a utilidades retenidas.

Los resultados de los flujos de caja libre se encuentran en el cuadro 1.

Cuadro 1

Proyecciones de los flujos de caja para el accionista del Laboratorio A, a valores históricos en el escenario base (2015-2022)

Años	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
EBITDA	3.613,73	3.902,82	4.215,05	4.552,25	4.916,44	5.309,75	5.734,53	6.193,29
Impuesto	677,63	717,23	760,91	815,99	1.029,91	1.079,77	1.143,49	1.186,73
Flujo de caja bruto	2.936,10	3.185,60	3.454,14	3.736,27	3.886,52	4.229,98	4.591,04	5.006,56
Necesidades operativas de fondos	-1.250,77	302,29	622,56	1.049,51	1.616,00	2.364,79	3.351,58	4.648,83
Flujo de caja operativo	1.685,33	3.487,88	4.076,70	4.785,78	5.502,52	6.594,78	7.942,63	9.655,39
Incorporación de propiedad planta y equipo	2.181,63	2.356,16	2.544,66	2.748,23	2.968,09	3.205,53	3.461,98	3.738,93
Flujo de caja libre	-496,30	1.131,72	1.532,04	2.037,55	2.534,44	3.389,25	4.480,65	5.916,46

Fuente: Elaborado con datos tomados por el autor (2014).

Los flujos de caja se descuentan a una tasa de costo ponderado de capital (WACC). Para determinar el costo de las acciones ordinarias K_{er} se utilizó el CAPM modificado para países emergentes y el país de referencia considerado fue Estados Unidos. El costo interanual de la deuda se obtuvo como un promedio aritmético ponderado de las tasas de interés para los diferentes bancos acreedores (gráfico 4).

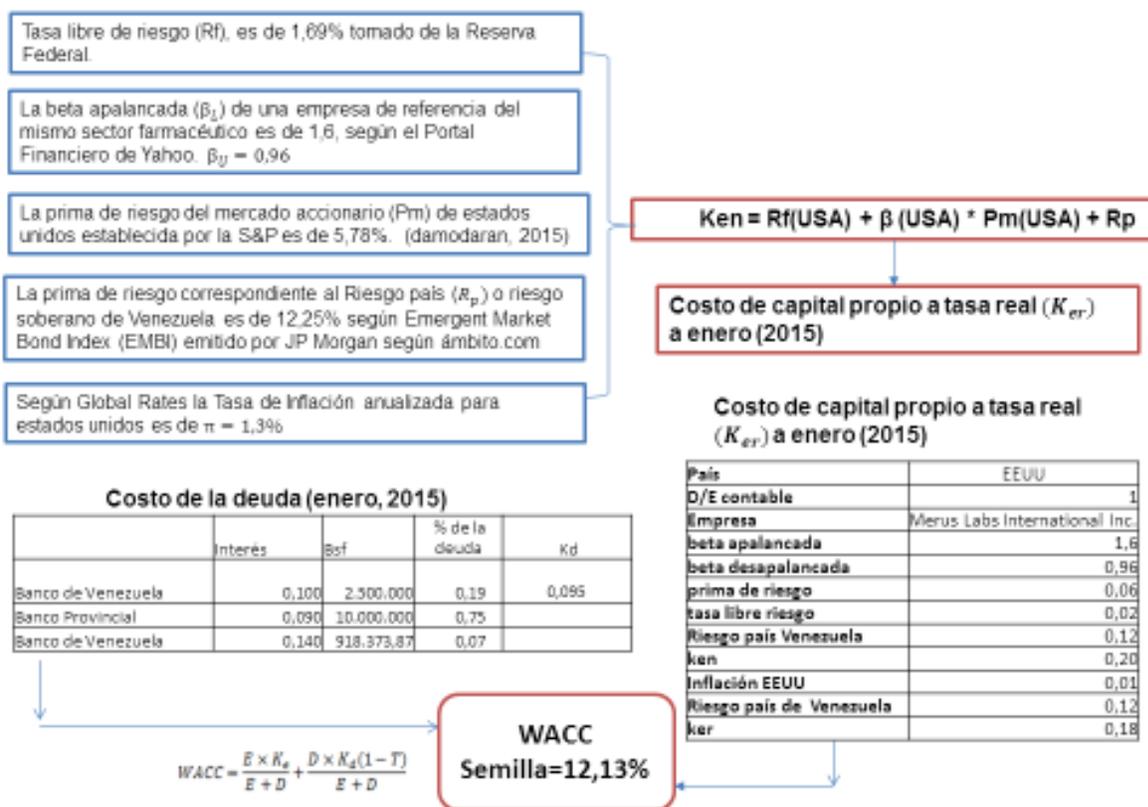


Gráfico 4. Determinación del costo de capital propio (K_{er}) y el costo de la deuda (K_d) para el Laboratorio A. Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo a datos históricos el WACC tiene diferentes valores anuales en el período (2007-2014), por lo cual es necesario ajustarlo a un valor que se aproxime a sus valores estimados mediante su normalización a un valor promedio; de tal manera que pueda ser utilizado en la metodología iterativa para valoración de empresas (Fernández, 2007).

La iteración inicia con un WACC histórico (semilla) de 12,13%. Con este costo de capital se descuentan los flujos de caja libre históricos y se obtiene el valor actual de la empresa, luego se determina el valor de la deuda (promedio de los pasivos históricos 2007-2012); la diferencia entre el valor de la empresa (D+E) y el valor de la deuda (D) es el valor de las acciones (E). Luego se obtienen

los valores proyectados interanuales de D y E, así como el WACC promedio calculado en los años 2015-2022.

El valor del WACC supuesto se va incrementando hasta 12,8% y se repite el proceso de iteración; la cual finaliza cuando el valor del WACC promedio (12,64%), calculado en el rango de valores (12,29% y 12,87%) se aproxima al WACC supuesto (cuadro 2).

Cuadro 2

Determinación del WACC para el escenario base en el período (2015-2020)

	0	1	2	3	4	5	6	7	8		
% crecimiento	8%										
Años		2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022		
D/E contable	1										
Ker	0,18										
WACC semilla	12,13%										
WACC asumido		12,80%	12,80%	12,80%	12,80%	12,80%	12,80%	12,80%	12,80%		
FCF		-496,30	1131,72	1532,04	2.037,55	2.534,44	3.389,25	4.480,65	5.916,46		
VAN FCF	9.994,21										40757,42
Valor Terminal	15.550,13										
E+D	25.544,34										
D	12.387,51										
E	13.156,83										
Cfact		-173,15	1.195,76	1.316,24	2.458,50	3.146,97	2.523,40	4.672,50	3.927,61		
E	13.156,83	15.691,86	17.313,07	19.104,83	20.075,99	20.533,01	21.695,65	20.917,91	20.745,43		
Interes		985,00	1.086,00	1.214,00	1.328,00	997,00	1.172,00	1.333,00	1.581,00		
$\Delta D = Cfac - FCF + Int(1-T)$		973,25	780,80	585,44	1.297,43	1.270,55	-92,33	1.071,63	548,23		
D	12.387,51	13.360,76	14.141,56	14.726,99	16.024,42	17.294,97	17.202,64	18.274,27	18.822,50		
E+D		29.052,62	31.454,63	33.831,82	36.100,41	37.827,99	38.898,30	39.192,18	39.567,93		
Kd	0,095	0,095	0,095	0,095	0,095	0,095	0,095	0,095	0,095		
T	0,34	0,34	0,34	0,34	0,34	0,34	0,34	0,34	0,34		
WACC promedio		12,29%	12,59%	12,71%	12,87%	12,77%	12,62%	12,79%	12,51%		Promedio
D/E calc		0,94	0,85	0,82	0,77	0,80	0,84	0,79	0,87	0,91	0,84

Fuente: Elaboración propia.

Donde:

$$E_t = E_{t-1} (1 + Ke_t) CF_{act}$$

$$\Delta D = CFac - FCF + Int(1 - T)$$

$$Dt = D_{t-1} + \Delta D$$

$$WACC_t = \frac{[E_{t-1} Ke_t + D_{t-1} Kd_t (1 - T)]}{[E_{t-1} + D_{t-1}]}$$

Donde:

E_{t-1} : Valor de las acciones en el año anterior a t.

D_{t-1} : Valor de la deuda en el año anterior a t.

ΔD : Incremento de la deuda del ejercicio.

T: Tasa de impuestos.

K_d : Costo de la deuda.

K_e : Costo de las acciones ordinarias.

5.4.2. Valor de los laboratorios A y B (E+D) en diferentes escenarios mediante el DCF

Para el cálculo de E+D por medio del método general DCF, se descontaron los flujos de caja libre (crecimiento de las ventas 8%), a un WACC de 12,8%. El VAN de los flujos de caja libre es de 9.994,21 miles de Bolívares.

El valor terminal en el año 2022 es 40.757,42 miles de Bolívares, se determinó a través de la fórmula simplificada de descuento de flujos indefinidos con crecimiento constante:

$$VR_n = \frac{CF_n(1 + g)}{(k - g)}$$

Donde:

$CF_n = 5.916,46$ miles de Bsf.

$K = WACC = 12,8\%$

$g = 3\%$

El valor actual del valor terminal es de 15.550,13 miles de Bolívares. El valor total del Laboratorio A, E+D = 25.544,34 miles de Bsf, se calcula al adicionar el VAN de los FCF al VAN del valor terminal. De igual manera se valoró el Laboratorio A considerando dos escenarios adicionales: pesimista (crecimiento de las ventas 5%) y optimista (crecimiento de las ventas 10%). El cuadro 3, contiene el valor del Laboratorio A y el Laboratorio B para todos los escenarios.

Como puede observarse, el método de descuento de flujos de caja arroja un valor (147,092,90 dólares) mayor para el laboratorio A, cuando el porcentaje de ventas es menor; debido a que la empresa tiene un nivel de endeudamiento inferior para este escenario.

El valor del Laboratorio B (2.130.272,34 dólares) en el escenario base (porcentaje de crecimiento de 10% en las ventas) es dieciséis veces mayor al valor de 147.092,90 dólares del Laboratorio A (porcentaje de crecimiento de

8% en las ventas); los ingresos promedio esperados para el laboratorio B son doce veces mayor a los ingresos promedio esperados del Laboratorio A, debido a que este último cuenta con dos procesos productivos, 26 productos y 100 trabajadores en comparación con tres procesos productivos, 83 productos y 326 trabajadores del Laboratorio B.

Además, el Laboratorio B no posee un valor histórico de la deuda (pasivo a largo plazo) en el período estudiado y cuenta con mayor liquidez y solvencia que el Laboratorio A.

5.5 Valoración de los laboratorios A y B mediante opciones reales

Actualmente los laboratorios de producción farmacéutica bajo estudio, realizan investigación y desarrollo para aumentar la producción del medicamento que posea el mayor porcentaje de ventas. En este sentido el laboratorio A tiene planeado desarrollar nuevos proyectos, uno de ellos es aumentar la producción de acetaminofén. La gerencia de finanzas del laboratorio A espera que en el período (2015-2022), la producción y ventas de acetaminofen se dupliquen en el 2015 y se incrementen 3% durante los años restantes; por adquisición de propiedad planta y equipo. La inversión en maquinarias y capacitación le supondrá a la empresa un desembolso inicial de 70.000 dólares, es decir, 63.000.000 Bolívares; con un dólar equivalente a 900 Bolívares, para el mes de diciembre de 2015. El porcentaje promedio de crecimiento en inversión de propiedad planta y equipo es 231% en el año 2015.

Los flujos de caja libre se descuentan a un WACC (12,8%), este valor se obtuvo para el escenario base. El VA_0 inicial para el proyecto es de 47.639,51 miles de Bolívares. La inversión (I_0) es de 63.000,00 miles de Bolívares, siendo el VAN básico de -15.360 miles de Bolívares. Como el VAN básico resultó negativo, el proyecto no debe realizarse. El árbol binomial para el valor del proyecto sin la opción de diferir, se encuentra en el gráfico 5. En vista de este resultado una alternativa es la aplicación de opciones reales, lo cual otorga una mayor flexibilidad para la evaluación del proyecto producción de acetaminofen.

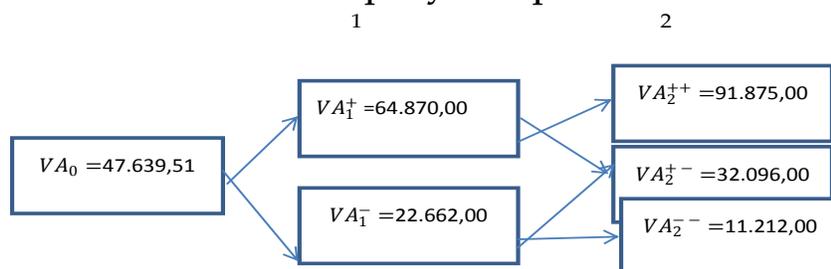


Gráfico 5. VAN del proyecto producción de acetaminofen del laboratorio A sin opción de diferir. Fuente: Elaboración propia.

En la opción de diferir un proyecto de inversión, el propietario tiene derecho a posponer la inversión durante un plazo de tiempo determinado. En este caso, la empresa no paga un costo por adquirir la opción de diferir. El objeto es reducir la incertidumbre, al evaluar la posibilidad de realizar el proyecto a la fecha de vencimiento de la opción o abandonarlo definitivamente. La decisión final está condicionada por las ventas, las fluctuaciones en la tasa de cambio y las condiciones de operación de la empresa. Sin embargo, el laboratorio A debe tener en cuenta un costo de retraso, que corresponde al porcentaje que se aplica por dejar de recibir los flujos correspondientes a los años durante los cuales se difiere el proyecto.

Transcurrido dos años, el equipo directivo puede decidir llevar a cabo el aumento de la producción de acetaminofen si las condiciones resultan favorables. El valor del proyecto con la opción de diferir es 3.867,73 miles de Bolívares. Como el VAN TOTAL es un valor positivo, conviene incorporar la opción de diferir la inversión en el año dos, para valorar el proyecto. El árbol binomial para el valor del proyecto con opción de diferir una vez extraído el costo de retraso se muestra en el gráfico 6.

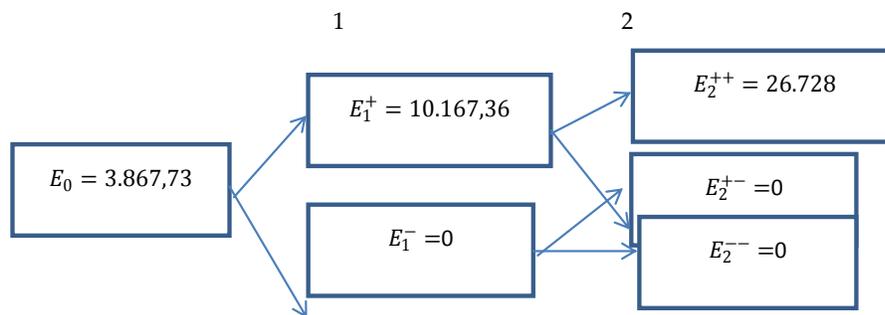


Gráfico 6. VAN del proyecto producción de acetaminofen del laboratorio A con opción de diferir y costos de retraso. Cálculos propios.

Por su parte, el Laboratorio B planea desarrollar el proyecto aumento en la producción de Duroval para el período (2015-2022); se obtuvo un VAN positivo de 144.485.970 Bolívares, por lo cual no es necesario aplicar opción real de diferir el proyecto.

6. Conclusiones

Los criterios de valoración de empresas basados en la literatura financiera permitieron obtener un valor más objetivo al aplicar los métodos DCF y opciones reales; donde el escenario pesimista arrojó el mayor valor tanto para la empresa

A como B, dado que en este escenario el nivel de endeudamiento resultó menor. El valor del Laboratorio B en el escenario base (porcentaje de crecimiento 10% en las ventas) es dieciséis veces mayor al valor del Laboratorio A (porcentaje de crecimiento 8% en las ventas); los ingresos promedio esperados para el laboratorio B son mayores a los ingresos promedio esperados del Laboratorio A, debido a que este último cuenta con una menor cantidad de productos, procesos productivos y trabajadores.

Los resultados del método de opciones reales permitieron establecer que es factible la opción de diferir la realización del proyecto de producción de un nuevo medicamento (escenario base) para la empresa A; ante los resultados del método tradicional que no arrojó la posibilidad de emprender el mismo en el momento actual.

7. Referencias

- Abreu, A. y Paredes, D. (2014). Utilidad de las opciones reales en la valoración de proyectos de inversión. *Visión Gerencial*. Año 13, N° 2. Venezuela, Universidad de Los Andes. (175, p. 188).
- Ambito.com (2015, enero). *Economía*. [Datos en Línea]. Disponible: <http://ambito.com/economia/mercados/riesgo-pais/info/?id=20>. [Consulta: 2015, enero 17]
- Bancel, F. y Mitoo, U. (2014). *The Gap between Theory and Practice of Firm Valuation: Survey of European Valuation Experts*. [Documento en Línea]. Disponible: https://essay.utwente.nl/72823/1/BELD_BA_BMS.pdf. [Consulta: 2020, enero 20]
- Cañibano, L. García, M. y Sánchez, P. (1999). Relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de las empresas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Volumen 100. España. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (17 88)
- Caballer, V. (1998). *Métodos de valoración de empresas*. Madrid. España. Ediciones Pirámide
- Garay, U. y González, M. (2005). *Fundamentos de finanzas con aplicaciones al mercado venezolano*. Caracas-Venezuela: Ediciones IESA.
- Damodarán, A. (2002). *Investment Valuation*. [Libro en línea]. Disponible: http://odabasi.boun.edu.tr/ad469/Investment_Valuation%20_2nd_Ed_Damodaran. [Consulta: 2014, noviembre 20].
- Damodaran (2015, enero). *Damodaran online home page for Aswath Damodaran* [Datos en línea]. Disponible: http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/datafile/ctryprem.html. [Consulta: 2015, Enero 17]
- Fernández, P. (2001). *Valoración de Empresas. Como medir y gestionar la Creación del valor*. Barcelona-España: Ediciones Gestión 2000.

- Fernández, P. (2005). Veinte errores en valoración de empresas. *Revista Estrategia Financiera*. N° 215. España. Ente privado. (28 39). [Consulta: 2014, noviembre 20].
- Gitman, L. y Zutter, C. (2012). *Principios de Administración Financiera*. México: Pearson. Décimo segunda edición.
- Gómez, C. (2004). *Un Caso de estudio para evaluar alternativas de inversión usando opciones reales*. [Documento en Línea]. Trabajo de grado de maestría. Universidad de Puerto Rico. Recinto Universitario de Mayagüez. Disponible: http://www.cashflow88.com/decisiones/Evaluacion_de_Alternativas_de_Inversion.pdf. [Consulta: 2014, noviembre 25]
- Mascareñas, J. y Pérez, I. (2003). *Innovación financiera. Aplicaciones para la gestión empresarial*. España: Mc Graw Hill.
- Royo, A. y García, D. (2006). La Valoración de Empresas en España: Un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Volumen XXXV. N° 132. España. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (913 934)
- Romera, V. (2004). Modelos de valoración de empresas no cotizadas. *Revista Estrategia Financiera*. N° 208. España. Ente privado. (12 19). [Consulta:2014, noviembre 20]
- Rubio, G. y Lamothe, P. (2010). Valoración de las Grandes Corporaciones Farmacéuticas. *Revista de Economía Financiera*. N° 21. España. Centro Internacional de Formación Financiera (47 74)
- Taleb, L. (2019). Real Option Analysis versus DCF Valuation –An Application to a Tunisian Oilfield. *International Business Research*. Vol 12 N° 3. Canada. Canadian Center of Science and Education. (17 30)
- Global Rates (2015,enero). *Inflación. Resumen de las cifras actuales*. [Datos en línea]. Disponible:<http://es.global-rates.com/> [Consulta:2015,Enero 17] Portal de Finanzas de Yahoo. (2015, septiembre). [Datos en línea]. Disponible:<http://finance.yahoo.com/q?s=ATHJF&q1=0> Consulta:2015, Julio 17]
- Reserve Federal. (2015, enero). *Board of Governors of the Federal Reserve System. Economic Research Data*. [Datos en Línea]. Disponible: <http://www.federalreserve.gov/releases/h15/update/>[Consulta:2015, Enero 17]
- Rozo, V. (2009). *Contraste entre técnicas tradicionales de inversión y valoración de opciones reales en ambientes de incertidumbre, utilizando el modelo de Black & Scholes y el Método Binomial* [Documento en Línea]. Trabajo de grado de maestría. Universidad del Norte, Colombia. Disponible: <http://manglar.uninorte.edu.co/handle/10584/93>. [Consulta: 2011, Julio 20].

Normas de contabilidad ambiental

DOI: <https://doi.org/10.53766/ACCON/2022.01.44.03>

Quintero, Luis

Recibido: 23-09-21- Revisado: 20-10-21 - Aceptado: 15-12-21

Quintero, Luis
Licenciado en Contaduría Pública. Magíster
en Ciencias Contables. Participante del
Doctorado en Ciencias Contables.
Universidad de Los Andes. Venezuela.
luis.quinte61@gmail.com
<http://orcid.org/0000-0003-2051-3092>

El presente artículo tiene como finalidad estudiar la normativa relacionada con la contabilidad ambiental. Para tal sentido, se desarrollaron antecedentes ambientales, una definición de contabilidad ambiental, marco legal venezolano, y el marco normativo establecido en las Normas de Auditoría Ambiental (ISA 1010).

Palabras clave: Normativa; ambiental; contabilidad; auditoria.

RESUMEN

The purpose of this article is to study the regulations related to environmental accounting. For this purpose, environmental background, a definition of environmental accounting, Venezuelan legal framework, and the regulatory framework established in the Environmental Auditing Standards (ISA 1010) were developed.

Keywords: Normative; environmental; accounting; auditing.

ABSTRACT

1. Introducción

En los últimos años, han ocurrido muchos cambios en el saber científico, sobre todo en lo concerniente a los paradigmas, se refiere en esta investigación a lo referente con la formación del profesional y muy particularmente el de la contaduría pública. Uno de los cambios más importantes ha sido, el que la contabilidad ya no es vista como una simple técnica y, pasó al estatus de ciencia de corte social. Entre los cambios paradigmáticos más relevantes ha sido el de la información financiera; ya que, los estados financieros de las entidades deben presenten razonablemente la situación de las mismas, se debe considerar, además de la información tradicional, toda la relativa a los recursos naturales y como resultado la determinación de los costos ambientales. El problema principal se presenta en el sistema de medición y de valoración, elementos que constituyen los puntos polémicos que se debaten actualmente en el campo contable.

La contabilidad, como transversal de las ciencias (particularmente de las ciencias sociales), tiene un papel preponderante ya que tiene una metodología propia referida a la cuantificación de los costos y a la valoración de los activos ambientales. Esto permite informar a los internos y externos a la entidad sobre la situación patrimonial.

Como derivación del planteamiento anterior, se considera que la gestión medioambiental en la empresa está enfocada a la entidad, al cumplimiento de la normativa tanto la ambiental internacional y cualquier otra norma que sea relacionada a la misma y de cada país en particular, al control y al funcionamiento de las variables medioambientales. Todos estos aspectos tienen elevada singularidad e importancia como cualquier otra área sometida a la responsabilidad de la gestión por parte de la dirección tales como: personal, compras, tesorería, entre otras.

De todo lo anterior se puede deducir que, un investigador de las ciencias contables tiene que conocer: todo lo relacionado con las cuestiones ambientales, el concepto de contabilidad ambiental, el marco legal venezolano o de cualquier país con el que esté trabajando, las normas de contabilidad ambiental y por último la auditoría ambiental.

2. Antecedentes

El primer examen mundial de los compromisos asumidos en la Cumbre de Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo (CNUMAD, Río de Janeiro 1992), tuvo lugar en el año 1997, es decir, a los cinco años de dicha Cumbre (Río

+5). Luego de esto, la Asamblea General de las Naciones Unidas, mediante Resolución S/19-2, aprobó un programa para la posterior implementación de la Agenda 21 y estableció el segundo examen y evaluación del progreso sobre su implementación y de los otros compromisos asumidos a raíz de la CNUMAD (2002):

Los residuos, contaminación, fluidos, polución, gases son los principales problemas que presenta la prevención en la contaminación del medio ambiente en la cual nace la terminología de reducir estos efectos. Para lo cual hay que reparar a través de leyes, reglamentos, decretos, contratos y acuerdos para minimizar el impacto que tiene la contaminación en el bienestar social

2.1. Normas

Aplicación

1. Responsabilidades de naturaleza medioambiental
2. Definición
3. Gastos de naturaleza medioambiental
4. Activos de naturaleza medioambiental
5. Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental
6. Compensaciones a recibir de un tercero
7. Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente
8. Información a suministrar en la memoria

3. Contabilidad ambiental

Se puede definir como la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera destinada a integrar las políticas económica y ambiental de la empresa y construir una empresa sostenible, basada en un desarrollo sustentable.

La contabilidad ambiental es el proceso que facilita las decisiones directivas relativas a la actuación ambiental de la empresa a partir de la selección de indicadores, la recogida y análisis de datos, la evaluación de esta información con relación a los criterios de actuación ambiental, la comunicación, y la revisión y mejora periódicos de tales procedimientos.

4. Objetivo de contabilidad ambiental

La contabilidad ambiental debe servir a la dirección de la empresa para contar con información fiable, verificable y periódica para determinar si la actuación ambiental de la compañía se desarrolla de acuerdo con los criterios establecidos por la citada dirección.

5. Aspectos legales en Venezuela del ambiente

Capítulo IX Constitución de Venezuela De los Derechos Ambientales

Artículo 127. Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. Toda persona tiene derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. El Estado protegerá el ambiente, la diversidad biológica, genética, los procesos ecológicos, los parques nacionales y monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica. El genoma de los seres vivos no podrá ser patentado, y la ley que se refiera a los principios bioéticos regulará la materia.

Es una obligación fundamental del Estado, con la activa participación de la sociedad, garantizar que la población se desenvuelva en un ambiente libre de contaminación, en donde el aire, el agua, los suelos, las costas, el clima, la capa de ozono, las especies vivas, sean especialmente protegidos, de conformidad con la ley.

Artículo 128. El Estado desarrollará una política de ordenación del territorio atendiendo a las realidades ecológicas, geográficas, poblacionales, sociales, culturales, económicas, políticas, de acuerdo con las premisas del desarrollo sustentable, que incluya la información, consulta y participación ciudadana. Una ley orgánica desarrollará los principios y criterios para este ordenamiento.

Artículo 129. Todas las actividades susceptibles de generar daños a los ecosistemas deben ser previamente acompañadas de estudios de impacto ambiental y socio cultural. El Estado impedirá la entrada al país de desechos tóxicos y peligrosos, así como la fabricación y uso de armas nucleares, químicas y biológicas. Una ley especial regulará el uso, manejo, transporte y almacenamiento de las sustancias tóxicas y peligrosas.

En los contratos que la República celebre con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, o en los permisos que se otorguen, que involucren los recursos naturales, se considerará incluida aun cuando no estuviera expresa, la obligación de conservar el equilibrio ecológico, de permitir el acceso a la tecnología y la transferencia de la misma en condiciones mutuamente convenidas y de restablecer el ambiente a su estado natural si éste resultara alterado, en los términos que fije la ley.

Ley Orgánica del Ambiente

Ley Penal del Ambiente

Ley de Diversidad Biológica

Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio

Ley Forestal de Suelos y de Aguas

Protocolos Internacionales (Kyoto, Cumbre de la Tierra, Agenda 21, entre otros).

ISO 14001. (Protocolos ambientales para certificación ambiental)

6. Reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales

Dadas las repercusiones financieras que esta situación tiene en las entidades, es indudable que la contabilidad, como disciplina que se encarga de transmitir a través de las cuentas anuales información económica a terceros ajenos al sujeto contable, debe informar sobre las obligaciones y contingencias medioambientales que afectan, o pueden afectar en el futuro a su posición financiera.

Normas de Contabilidad Ambiental, BOE 81 4 Abril de 2002

Primera norma: Aplicación.

La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para el reconocimiento, valoración e información de las cuestiones medioambientales que sean necesarias para que las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, ofrezcan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto contable.

Segunda norma: Responsabilidades de naturaleza medioambiental.

1. A efectos de la información a incorporar en las cuentas anuales, se consideran responsabilidades de naturaleza medioambiental las obligaciones actuales que se liquidarán en el futuro, surgidas por actuaciones del sujeto contable para prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.
2. Las obligaciones a que se ha hecho referencia vienen determinadas por:
Una disposición legal o contractual. Una obligación implícita o tácita, cuyo nacimiento se sitúa en la expectativa creada por la entidad frente a terceros al amparo de la actitud a favor y defensa del medio ambiente y a la que la entidad no puede sustraerse. Se entiende que se ha creado esta expectativa cuando la entidad ha aceptado una responsabilidad ambiental en una declaración pública o su actuación tradicional ha sido la asunción de dicha responsabilidad. La evolución probable de la regulación medioambiental, en particular, proyectos y propuestas normativas, de la que la entidad no podrá sustraerse.

La tercera norma. Definición de actividad medioambiental.

A los efectos de la presente resolución, se considera actividad medioambiental, cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente. Así se entiende por medio ambiente, el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales.

Cuarta norma: Gastos de naturaleza medioambiental.

1. Tendrán la naturaleza de gastos medioambientales los importes devengados, de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la Entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable. Entre ellos se sitúan los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración, la gestión medioambiental o la auditoría medioambiental.
2. El importe de los gastos medioambientales derivados de las citadas actividades, se consideran gastos de explotación del ejercicio en que se devenguen y se incorporarán a la cuenta de pérdidas y ganancias (Resultados del periodo) en la partida correspondiente; cuando su importe sea significativo, se creará una partida específica con la denominación "Gastos medioambientales" dentro de la agrupación "Otros gastos de explotación" del debe de los modelos de cuenta de pérdidas y ganancias (Estado de Resultados).
3. Si en una determinada operación se incurre en gastos que, en parte, pudieran tener naturaleza medioambiental, deberá reconocerse separadamente su importe, siempre que sean significativos.
4. Se calificarán como gastos extraordinarios aquéllos que se produzcan como consecuencia de hechos acaecidos fuera de la actividad ordinaria de la entidad y se espere que no se produzcan con frecuencia. Entre estos gastos extraordinarios se incluyen las multas, las sanciones y las compensaciones a terceros por perjuicios causados por los daños medioambientales. Por el contrario, no tendrán la consideración de gastos extraordinarios aquéllos que surjan de actuaciones medioambientales que sea preciso acometer en la actualidad, o en un futuro, como consecuencia de hechos ocurridos en el pasado, salvo en los supuestos de cambio de criterio o corrección de un error contable de ejercicios anteriores.

Quinta norma. Activos de naturaleza medioambiental.

1. Los elementos incorporados al patrimonio de la Entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la Entidad, se contabilizarán en las correspondientes partidas de la agrupación Propiedad Planta y

Equipos, del activo del balance.

2. A estos efectos, el registro de los activos, la determinación del precio de adquisición o coste de producción y los criterios de amortización y correcciones valorativas a efectuar, se registrarán teniendo en cuenta las normas de valoración sobre Propiedad, Planta y Equipos. Igual situación se aplica a las Ampliaciones y Mejoras. (Norma Internacional de Contabilidad No.16)
3. En cualquier caso, a efectos del cálculo de las correcciones valorativas a efectuar en determinados activos, deberán tenerse en cuenta los factores medioambientales que pudieran afectarles.

Sexta norma. Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental.

1. Motivarán el registro de una provisión de naturaleza medioambiental, los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán. (NIC 37, Provisiones y Contingencias).
2. En función de la información disponible, el importe de dicha provisión será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance. Dicha estimación se realizará teniendo en cuenta las siguientes circunstancias: Su cuantificación no vendrá afectada, en principio, por el importe que se espere obtener de la venta de elementos del activo de la Entidad directamente relacionados con el origen de la obligación. La indicada estimación deberá ser objeto de revisión en ejercicios posteriores en función de la nueva información disponible.

Asimismo, cuando sea significativo, deberá tenerse en consideración el correspondiente efecto financiero en el cálculo de la provisión. La incertidumbre relacionada con la determinación de este importe no justificará su falta de reconocimiento. Cuando no sea posible realizar una mejor estimación, deberán evaluarse los posibles importes de los gastos futuros esperados y reconocer una provisión por, al menos, el importe mínimo evaluado. Esta información deberá completarse en la memoria indicando, entre otras cuestiones, los motivos excepcionales de esta situación.

Estas provisiones figurarán en la agrupación "Provisiones para riesgos y gastos", rubro, "Otras provisiones", del pasivo del balance. Si el importe de dicha provisión fuera significativo, se creará una partida específica, en la

agrupación indicada del pasivo, con la siguiente denominación: “Provisión para actuaciones medioambientales”.

La obligación tendrá carácter contingente y por tanto se informará en la memoria de las cuentas anuales, en los casos siguientes: Cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine una salida de recursos. Cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir y que confirma el origen de la obligación. Séptima. Compensaciones a recibir de un tercero.

1. La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no deberá suponer una minoración del importe de la deuda y, en su caso, se reconocerá en el activo de la entidad el derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente.
2. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado el riesgo medioambiental, y en virtud del cual la entidad no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

Octava norma. Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente.

1. Los gastos relativos a las actividades de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados, requerirán dotar la correspondiente provisión hasta el momento en que la Entidad tenga que atender dicha obligación.
2. Cuando la utilización de un inmovilizado produzca daños al medio ambiente a reparar al finalizar su vida útil, la Entidad deberá efectuar una dotación sistemática en cada uno de los ejercicios en que se utilice, por la parte proporcional de la estimación del importe necesario para reparar el daño producido.
3. Para el registro y valoración de los hechos descritos en los apartados anteriores serán de aplicación las normas de la presente resolución.

Novena norma. Información a suministrar en la memoria.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa en relación con los elementos descritos en las normas anteriores, y en particular:

1. En el apartado “Normas de valoración”, se indicará: Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines

anteriores. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente. Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental. Políticas contables sobre descontaminación y restauración de lugares contaminados.

2. En el apartado "Situación fiscal" se incluirá información sobre las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental.
3. Se crea un nuevo apartado "Información sobre medio ambiente" en el que de forma sucinta se debe facilitar, entre otras, la siguiente información:
 - a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material (PPE) y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada.
 - b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos otros de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino.
 - c) Riesgos y gastos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión:
 - Saldo inicial
 - Dotaciones
 - Aplicaciones
 - Saldo final
 - d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación, así como los riesgos máximos y mínimos; efectos operativos y financieros que se prevén como consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental.
 - e) Importe íntegro de las responsabilidades de naturaleza medioambiental y, en su caso, las compensaciones a recibir.

f) Las subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental, así como los ingresos que se produzcan como consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente

7. Normas Internacional de Auditoría ISA 1010

Consideraciones de asuntos ambientales sobre los estados financieros

Introducción de leyes y reglamentos ambientales.

Incumplimiento de requisitos legales concernientes a problemas ambientales.

Responsabilidades ambientales como consecuencia de las actividades operativas de la entidad.

Responsabilidad ambiental por iniciativa voluntaria de la entidad, como parte de una política sobre el ambiente.

Revelación de un pasivo contingente.

Peligro sobre la continuidad de la entidad por incumplimiento de leyes.

8. Consideraciones sobre la auditoría ambiental

Se realizan por expertos internos o externos, a discreción de la gerencia.

En la práctica profesionales de diversas disciplinas pueden calificar para desempeñar auditorías ambientales. Pueden referirse a diversos asuntos, incluyendo contaminación del lugar o cumplimiento con leyes o regulaciones ambientales. El auditor financiero puede considerar usar los resultados de la "Auditoría ambiental" como evidencia apropiada de auditoría, verificando el cumplimiento de los criterios incluidos en la ISA 610 (Consideración del Trabajo de Auditoría Interna) o la ISA 620 (Uso del trabajo de un Experto).

9. Conclusiones

Una tarea importante de cualquier política ambiental consiste en equilibrar las necesidades de los seres humanos con las de otros organismos vivos.

El objetivo del sistema de contabilidad medioambiental debe ser vigilar los cambios ambientales causados por las actividades económicas y, por ende convertirse en una base de datos de las políticas ambientales y económicas integradas.

Para que los estados financieros sean reales deben considerar información relativa a los recursos naturales y costos ambientales, el problema está en el sistema de medición y valoración que son los puntos polémicos que actualmente se debaten en la literatura contable.

Debemos tomar conciencia de lo importante que es llevar a cabo un

inventario de recursos naturales, creación de partidas y cuentas e incluso en los planes de cuentas nacionales.

Se debe transformar o desplazar la contabilidad tradicional, basada en la partida doble, en un sistema unitario de información global y el cual será de carácter multidimensional.

Educar a los niños desde los primeros niveles, que sea un eje transversal en todos los niveles educativos.

Crear organismos y consolidar los existentes de forma que se incentive a la población en cuanto a programas y campañas educativas para que colaboren con el medio ambiental y su preservación

La contabilidad de la nación consolida y valora todos los bienes incluso puentes, carreteras y recursos naturales, esta valoración debe ir desde las Alcaldías u organismos locales hasta llegar al Balance General Consolidado de la República.

10. Referencias

Aranda, D. (2003). *El Sistema Integrado de Contabilidad Económica y Medioambiental Propuesto por las Naciones Unidas*. Federación de Cajas de Ahorro Vasco-Navarras, Victoria.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. (2003a). *Norma Internacional de Contabilidad N° 37* (Documento en línea, disponible en <http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/NIC/NIC37.pdf>). [Consulta: 16/09/2008].

Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela. (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. Caracas: Patín & asociados.

Ludevit, M. (1999). *Contabilidad Ambiental*. Barcelona: Echevarria & Asociados

Organización Internacional para la Estandarización (1998). *Contabilidad Ambiental: Medida, evaluación y Comunicación de la Actuación ambiental de la Empresa*. ISO/DIS 14.031, Barcelona: Fundación Forum Ambiental

El covid 19 y la afectación contable en tiempos de pandemia DOI: <https://doi.org/10.53766/ACCON/2022.01.44.04>

Ramírez L., Carlos A.

Recibido: 28-05-21- Revisado: 17-07-21 - Aceptado: 06-10-22

Ramírez L., Carlos A.
Contador Público autorizado CPA; Contador Público con Certificación Internacional en NIIF's-IFRS, avalado por la ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) de Inglaterra, Diplomado en Metodologías de Investigación. Diplomado Internacional en Competencias Docentes TEC. Ingeniero Comercial graduado con mención en Finanzas Empresariales. Magister en Contabilidad y Auditoría Msc., Magister en Docencia Universitaria MDU. Estudiante de Doctorado en Ciencias Contables. Designado como el Profesional Destacado del Año 2019 por el colegio de contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador. Universidad de las Fuerzas Armadas. Ecuador.
caramirez@espe.edu.ec
<https://orcid.org/0000-0001-7374-3946>

El objetivo del presente artículo es presentar algunos de los principales efectos que la pandemia generada por el Covid-19 en los periodos 2019 al 2021 impactó en los registros contables de las entidades y, que deben ser reconocidos, ya sea como ajuste o como revelaciones que se deben aplicar en los estados financieros de una entidad con el fin de cumplir con la transparencia de la información contable y presentar a sus usuarios, una adecuada situación financiera y su verdadero desempeño. Este ensayo ha sido fruto de las investigaciones realizadas en los diferentes textos IFRS emitidos por el IASB, así como un análisis del autor de los contenidos de las normas y su impacto contable esperado. Es importante mencionar que el juicio o criterio profesional del contador del ente contable, juega un papel importante al momento de la evaluación de esos impactos presentes y futuros que tendría la aplicación de la normativa contable en la nueva realidad empresarial, producto de la pandemia.

Por tanto, el Covid-19 afecto no solo la salud de las personas, trajo consigo impactos en la economía mundial y claro, no podría quedarse por fuera la economía de las empresas y su reflejo en los estados financieros, originando así, varios cambios en el quehacer contable y el cierre de los estados financieros, tanto en el cálculo contable, como en el tributario e incluso en los campos laborales.

El presente artículo, busca entonces medir estos impactos contables en la situación financiera de la empresa y su desempeño.

Palabras clave: Covid-19; ajustes; pérdida incurrida; pérdida esperada; negocio en marcha; valor neto de realización, activos y pasivos contingentes, deterioro del valor; provisiones; ingresos; provisiones.

RESUMEN

The objective of the current article is to present some of the main effects that the COVID-19 pandemic, between 2019 - 2021, had on the accounting records of entities and, that they should be recognized. either as an adjustment or as disclosures with the goal to comply with transparent accounting information and present its users with an adequate financial situation and its true performance. This essay is a result of investigations being conducted on different IFRS texts (issued by the IASB), as well as an analysis by the author regarding the norms and their expected account impact. It's important to mention that, the judgment or professional criteria from the entity's accountant, plays an important role at the moment to evaluate the present (and future) impact as it pertains to the application of the financial norms into this new reality produced by the pandemic. Therefore, COVID-19 affected not only people's health, but the world economy and—therefore—the economy of the companies' financial reflections, thus originating several changes in the accounting tasks and the closing of the financial statements, both in the accounting calculation, taxes and even in the labor fields.

This article then seeks to measure such accounting impacts on the company's financial situation and its performance.

Keywords: COVID-19; Adjustments; incurred loss; expected loss; running business; net realizable value; contingent assets and liabilities; value impairment; provisions; income.

ABSTRACT

1. Introducción

Para iniciar, debemos considerar algunas fechas relevantes del proceso viral que actualmente está azotando nuestro planeta. En el segundo semestre de 2019 aparecen los primeros brotes de un virus desconocido, en la ciudad de Wuhan, China. El 23 de enero de 2020 a través de su comité técnico, China asegura que el virus no constituye una emergencia internacional de salud pública. El 11 de febrero de 2020 la OMS nombra al nuevo virus como Covid-19. En Ecuador se registra oficialmente el 14 de febrero de 2020 el primer caso confirmado de corona virus. El 11 de marzo la OMS declara al Covid-19 como una pandemia mundial.

Con estos antecedentes, los gobiernos a nivel mundial comienzan a tomar medidas de restricción en movilidad, seguridad, economía, cambios en leyes laborales. Estos y otros hechos, podrían afectar a los estados financieros empresariales de los periodos 2019, 2020 y 2021.

Al momento de escribir el presente documento (mayo 2021), Ecuador está viviendo una realidad similar a la vivida en el mismo periodo 2020, cuando empezó la pandemia. Estamos en el pico más alto de contagios y muertes por el Covid-19, con hospitales totalmente llenos, sobrepasando el límite de su ocupación y con decenas de muertos por día, según (Covid-19, s.f.). Además, en estas fechas al igual que el año pasado, estamos a puertas de aprobar los estados financieros por parte de los socios o accionistas y entregar la

información contable del periodo 2020 a los respectivos organismos de control, tanto societarios como tributarios.

En Ecuador, las personas jurídicas entregan la información financiera a los organismos de control (Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas), en el mes de abril. En el año pasado a esta fecha, ya estábamos en aquellos días en cuarentena y con fuertes medidas de restricción de movilidad. Al igual que otros países, Ecuador no estaba preparado para una pandemia como la indicada y con mucho temor se comenzaron a promulgar legislaturas sobre la entrega de información contable y en algunos casos, algunas microempresas comenzaron a revisar sus estados financieros aparentemente cerrados del 2019 que, al no ser entregado todavía, podrían sufrir alguna modificación contable o en la información a revelar, incluso del periodo 2019. Lo mismo hoy para el ejercicio 2020.

En algunos casos, gerentes evaluaron las afectaciones presentes, pasadas y futuras de sus negocios, así como el impacto en el quehacer empresarial de las medidas adoptadas por los gobiernos de turno, tanto nacionales como seccionales. Ecuador ingresó a un estado de emergencia y se promulgaron algunas legislaturas que regulaban los aspectos tributarios y laborales. Nace entonces en Ecuador, la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria Derivada del COVID-19, publicada en el Registro Oficial Suplemento 229 del 22 de junio de 2020, donde se establecen los lineamientos a seguir, considerando principalmente las medidas para el bienestar social y la reactivación productiva, medidas para apoyar la sostenibilidad del empleo, medidas para la gestión de obligaciones y otras disposiciones de carácter general.

2. Impactos del COVID 19 en la contabilidad empresarial

Es importante tomar en cuenta que esta pandemia mundial, ha incidido de manera significativa en nuestras vidas cotidianas. Nuestra labor contable entonces no podría quedar de lado.

Entre algunos aspectos de aplicación financiera empresarial, se debería considerar algunas normativas contables que pueden ser causa de cambios significativos en la presentación de la posición financiera de la empresa y su desempeño y por tanto, nos lleven a registrar ciertos cambios económicos o por lo menos revelar estos hechos en las notas a los estados financieros, de tal forma que los lectores de los estados financieros puedan tomar las mejores decisiones económicas en base a una realidad económica y empresarial.

Una empresa al cierre del ejercicio económico tributario puede presentar sus impactos contables en su situación financiera o en los resultados de la empresa o únicamente revelarlos. Estos hechos dependerán del grado de impacto que tengan estos efectos en la empresa y la habilidad gerencial para cuantificarlos de manera apropiada, de tal forma que se asegure la razonabilidad de la información financiera, separando sus operaciones ordinarias de las atribuibles a la pandemia.

En el presente artículo se intenta abordar los impactos contables que se pueden presentar en la mayoría de las empresas, en relación con cada una de las cuentas y normativas que se vieron afectadas en estos tiempos de Covid.

3. Hechos ocurridos después del periodo en que se informa

Desde el punto de vista contable la Sección 32 o la NIC 10, hechos ocurridos después el periodo sobre el que se informa debe ser observada para discernir al cierre del 2020 si existían o no eventos que se deben registrar en la contabilidad o informar en las notas a los estados financieros. Por ejemplo, en la mayoría de casos para el mes de marzo o abril del pasado 2020, los estados financieros 2019 no estaban autorizados para su publicación ni informados a los organismos de control, de hecho, estos organismos otorgaron plazos especiales para la entrega y cambios en sus procedimientos. Bajo este contexto, a mediados del primer semestre se evaluaba por parte de los directores de las empresas, si los eventos pasados desde el 14 de febrero de 2020 en Ecuador con el apareamiento oficial del llamado “caso cero”, podían haber afectado a la economía empresarial con casos que deban contabilizarse o implicaban solamente su revelación en notas. Por ejemplo, hubo empresas que afectaron su contabilidad 2019 cuando comenzaron a realizar provisiones que afectaban a ese ejercicio económico por reestructuración de negocios al ver que algunas líneas de negocios serían cerradas en el 2020. En otros casos, cuando estos hechos no implicaban realizar un ajuste, los posibles efectos 2020 se debían reflejar en las notas a los estados financieros, por ejemplo, la reducción del valor de mercado de acciones. Para el cierre de 2020 también se está considerando el diferenciar estos hechos.

4. Negocio en marcha

Durante el 2020 y posiblemente en este 2021, se ha habido varias implicaciones económicas en los negocios que, incluso, han tenido que evaluar o no el cese de su actividad empresarial de manera definitiva. La Sección 3 Presentación de Estados Financieros en el párrafo 3.8 indica que: “... la gerencia de una entidad

que use esta norma evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es un negocio en marcha, salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o hacer que cesen sus operaciones o cuando no exista otra alternativa más realizar a que hacer esto” (Foundation, 2016). Por tal motivo, debería la empresa evaluar otra vez, su subsistencia en los próximos meses para los periodos 2020 y 2021, analizando si tendrá los ingresos futuros o el apalancamiento financiero requerido para su subsistencia. En este caso, se requiere del juicio profesional de los administradores y junto a la mejor información disponible, evaluar y analizar la continuidad de operaciones de la empresa y sus operaciones continuas futuras. Se tendría entonces que evaluar, por ejemplo, si con el escenario actual la empresa tiene la posibilidad de generar ingresos para subsistir, activos para afrontar la época baja en ventas o posiblemente el retraso en los cobros de los créditos comerciales y si podrá subsistir con los cambios legales en los aspectos contables, tributarios y laborales que el país exige a la comunidad entera y con ella a la empresarial.

Al realizar estas evaluaciones en el panorama indicado, las empresas bajo este enfoque tienen dos posibles escenarios: Si la entidad concluye que su negocio SÍ está en marcha, se debería revelar el cumplimiento de esta hipótesis y los motivos por los cuales la gerencia ha concluido que permanecerá en el mercado. Indicado que tal revelación se ha realizado bajo un escenario de incertidumbre significativa. Si, por otro lado, se concluye que la entidad NO es un negocio en marcha, se debería declarar de manera explícita esta conclusión y explicar que los estados financieros no se han elaborado bajo la hipótesis de negocio en marcha y que los activos y pasivos de la entidad, se han medido bajo una base de liquidación. Esta base de liquidación no cumple con las normativas contables, sino con las normativas de liquidación vigentes en cada jurisdicción.

5. Deterioro de activos financieros (Cuentas por cobrar)

En la actualidad tenemos dos enfoques para medir el deterioro de cartera, el enfoque de pérdida incurrida aplicada en NIIF para Pymes y el de pérdida esperada en NIIF completas (aunque quienes adoptan NIIF completas, también reconoce la pérdida incurrida por supuesto). Con respecto a la pérdida incurrida, es lógico argumentar que posiblemente varios de los clientes de la entidad, como producto de la recesión económica que ha producido la pandemia en ciertos negocios, estén cerrando sus actividades y liquidando sus negocios. Si tenemos la evidencia objetiva de aquello, se podría aplicar la normativa contable y tributaria para dar de baja aquellas cuentas por cobrar en

las cuales la gerencia ha estipulado su imposibilidad de cobro. Es importante recordar que la sección 11 en el párrafo 21 indica que: "...una entidad evaluará si existe evidencia objetiva del deterioro del valor en los activos financieros que se midan al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva del deterioro del valor, la entidad reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados" (Foundation, 2016).

En referencia a las pérdidas incurridas, el IASB ha emitido el 27 de marzo de 2020 un documento explicativo de cómo aplicar la NIIF 9 en entes contables que manejan técnicamente la normativa llamada NIIF Completas. Este documento preparado con fines educativos explica las diferencias en cálculos de aquellas pérdidas esperadas un escenario de pandemia. Esta normativa explica dos enfoques de manera principal para el cálculo de las pérdidas incurridas. El primero, un "enfoque general" donde se calculan las pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses con una cuenta de resultados y una correctora de activo siempre que el riesgo de incumplimiento aumente de manera significativa durante el tiempo de vida del instrumento (que puede ser mayor a 12 meses), si el riesgo de crédito de la cuenta por cobrar aumenta significativamente, se debería reconocer las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo y si esta pérdida esperada se convierte en pérdida incurrida, considerando que se debe analizar dicha pérdida más bien de manera individual, cliente por cliente. El segundo, le permite utilizar un enfoque simplificado para el deterioro del valor. En este enfoque se puede utilizar una "matriz de pérdidas crediticias esperadas" (Párrafo B5.5.35 de la NIIF 9)

6. Contratos de arrendamientos

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad celebró una reunión complementaria el 10 de marzo de 2021 para:

(1) Considerar la retroalimentación sobre el Proyecto de Norma de febrero de 2021, concesiones de alquiler relacionadas con Covid-19 más allá del 30 de junio de 2021, que proponía una enmienda a la NIIF 16 Arrendamientos; y (2) volver a deliberar sobre la propuesta de proyecto a la luz de esa retroalimentación.

Estas enmiendas regulan sobre el tratamiento de contratos de arrendamientos y su impacto por el COVID-19. Como es de conocimiento público, en este período arrendatarios y arrendadores tuvieron cambios en sus contratos y los arrendadores de manera directa o incluso por aplicación legal (indirecta), hicieron algunas concesiones como rebajas en los pagos en el contrato de

arrendamiento o el posponer los pagos en meses futuros. En este sentido, se deberá evaluar si estas concesiones “modifican el contrato”. En este caso, tendríamos que evaluar si existió un cambio sustancial en el alcance del contrato original, en especial en referencia al plazo del arrendamiento. De ser así, si existe una modificación cierta del contrato, debería entonces re-estimar el activo y el pasivo del contrato, según lo estipulado en el párrafo del 44 al 46 de la NIIF 16 para el arrendatario o el párrafo 79 al 80 u 87 de la misma normativa para el arrendador. Otro punto a evaluar es, si la concesión consistió en un descuento en los pagos por arrendamiento, los cuales posiblemente no cambiaron la esencia del contrato original. En este sentido, debería considerarse si los pagos únicamente se defirieron por un tiempo o hubo descuentos en las cuotas. En caso de tener descuentos en las cuotas, dichos descuentos podrían considerarse como un ingreso soportado tributariamente con una nota de crédito de ser posible.

El pasado 1 de abril de 2021 el IASB aprobó un grupo de enmiendas que según (Chavéz, 2021) “Ayudara a los arrendatarios a contabilizar las reducciones de alquiler relacionadas con el COVID-19”, es importante señalar que el tiempo que durará estas enmiendas son a todas las reducciones de arrendamientos que venzan hasta el 22 de marzo del 2022 o menores a esta fecha. La enmienda menciona lo siguiente:

La solución práctica se aplica solo a las reducciones del alquiler que ocurran como consecuencia directa de la pandemia del COVID-19 y solo si se cumplen las siguientes condiciones:

- (a) el cambio en los pagos por arrendamiento da lugar a la revisión de la contraprestación por el arrendamiento que es sustancialmente la misma, o menor, que la contraprestación por el arrendamiento inmediata anterior al cambio;
- (b) cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta únicamente los pagos originalmente vencidos hasta el 30 de junio de 2022 (por ejemplo, una reducción del alquiler cumpliría esta condición si diera lugar a una reducción de los pagos por arrendamiento hasta el 30 de junio de 2022 y a un incremento en los pagos por arrendamiento que se prolongue más allá del 30 de junio de 2022); y
- (c) no existe un cambio sustancial en los otros términos y condiciones del arrendamiento “Modificación a la NIIF 16 Arrendamientos” la cual añade los párrafos 46A, 46B, 60A, C1A, C20A y C20B.

7. Inventarios de mercaderías

Es posible que algunos ítems del inventario de mercaderías por la poca rotación del 2020 estén próximos a caducarse, estén pasando de moda o estén perdiendo vigencia por los avances tecnológicos y por tales motivos, la valoración del inventario de mercaderías o de productos en proceso o terminados, sea diferente

ahora y a la fecha del cierre de balance. Si el inventario debe valorarse al menor entre el costo y el valor neto de realización (precio estimado de venta menos los costos incrementales para vender ese inventario), es importante ahora más que nunca, hacer la prueba de deterioro del valor de los inventarios a aquellos ítems que presentan evidencia objetiva de cambio en su valor de venta menos sus gastos de venta.

8. Deterioro del valor de otros activos

Posiblemente algunas entidades deben verificar la existencia o no de un potencial deterioro de sus activos financieros y no financieros. De existir indicios de deterioro en el valor, (es decir cuando el valor en libros sea mayor al importe recuperable) se recomienda entonces comparar y analizar el valor en libros y su importe recuperable de los activos con el fin de analizar si se debe o no reconocer una pérdida por el deterioro del valor considerando fuentes internas y/o externas de información que puedan ofrecer información confiable del valor neto de realización o el valor de uso, en caso de que el activo analizado sea una unidad generadora de efectivo en contraste con el valor en libros del activo. El deterioro del valor está descrito en la NIC 36 para NIIF completas o la Sección 27 de la NIIF para las Pymes.

Seguramente este ajuste en las jurisdicciones locales tributarias no se reconoce como gastos deducibles de impuestos. En el Ecuador, sin embargo, se reconoce impuestos diferidos por este ajuste.

9. Cambio de estimaciones en valor razonable y vida útil de activos

Es importante actualizar, hoy más que nunca las estimaciones de vida útil y valor residual de los activos y verificar si la vida útil estimada anteriormente de los activos, se refleja de manera razonable y está acorde con la utilización de los bienes, guardando congruencia con la vida útil real para la empresa. Es importante recordar entonces, que estos cambios de estimaciones son prospectivos y se podría recomendar su revisión desde el mes de enero al inicio de cada periodo fiscal, si los estados financieros no están cerrados todavía, considerando que posiblemente el uso de los activos no ha sido intensivo en este período. Es probable incluso que se deba analizar el cambio de método en depreciación de un método lineal que deprecia activos sin uso, a un método que refleje la distribución del importe depreciable; con un método vinculado al uso del activo, como el método vinculado a las unidades de producción. En este caso, cabe indicar que la Administración Tributaria en el Ecuador, reglamenta

un porcentaje máximo de gasto deducible, más no el método utilizado. En este caso, es importante diferenciar si el tratamiento contable evaluado, es un cambio de estimación con efecto prospectivo o un cambio de política o corrección de errores cuyo tratamiento contable tiene un impacto retroactivo. El ajuste retroactivo no implica la elaboración de nuevos estados financieros, sino el registro del ajuste en una cuenta patrimonial.

10. Reconocimiento de ingresos

Los ingresos de una entidad podrían estar afectados por el incremento de devoluciones esperadas, descuentos en precios, rebates no alcanzados, reducción o incremento de descuentos por volumen o incluso reducciones de precios a los clientes. Por tal motivo, es posible que se cambien y recalculen cifras por garantías, rebates o cuantías relacionadas con los acontecimientos que se citaron anteriormente. Por último, en este caso, se debe evaluar los cambios en los contratos con los clientes que podrían haberse producido por los cambios en los precios o el nivel de ventas.

11. Provisiones

Siendo las provisiones, aquellos pasivos en los que no se conoce la cuantía y/o su vencimiento, la entidad debería evaluar y diferenciar pasivos reales, provisiones o contingentes. Es posible que se tenga que reconocer provisiones por reestructuración de negocios cuando esta acción éste planificada por la Gerencia, provisiones por litigios laborales que se pudieron producir en los despidos realizados por los recortes de personal injustificados y producidos por la pandemia, o por los cálculos matemáticos de la provisión por garantías que se verán afectadas por la baja de las ventas 2020 y 2021. Además, es muy probable que la disminución del personal, tenga consecuencias en los cálculos actuariales, tanto del gasto anual como de aquellos efectos patrimoniales que se evidencian en los resultados actuariales del grupo Otros Resultados Actuariales que afectan principalmente a cuentas patrimoniales de resultados de años anteriores.

Por los motivos expuestos, entre los principales, se considera oportuno medir los efectos que esta pandemia pueden traer a nuestra economía empresarial y tratar de utilizar las mejores estimaciones y juicios contables para contabilizar o revelar en notas a los estados financieros los efectos que el Covid -19 ha traído a nuestras economías empresariales del tercer mundo.

Si bien es cierto, esta pandemia mostró un reto para la aplicación de los

registros contables e incluso originaron cambios en algunos caos, también lo fue para la Administración Tributaria y los Organismos laborales debido a que tuvieron que emitir normativas y legislatura acordes con los cambios originados por la nueva realidad originada por la pandemia.

12. Deterioro del valor de la propiedad, planta y Equipo

Partiendo de que la NIIF que se aplica para el tratamiento contable de este grupo para que los interesados conozcan información acerca de sus inversiones, así como los cambios que los mismos presenten y sobre todo las perdidas por deterioro. Durante la pandemia causada por el Covid-19 este deterioro tuvo cambios en su tratamiento que según (De La Hoz Suárez, 2020) “se parte de la interrupción temporal en algunos casos ha sido permanente porque la cuarentena ha manejado tiempos que van incrementando el espacio de la inactividad empresarial”, en lo último que hace referencia se debe a que algunas empresas levantaron las medidas de confinamiento, sin embargo tuvieron que regresar en poco tiempo ya que los casos de contagios aumentaron siendo esto más perjudicial para las empresas.

Pero la evidencia más clara del deterioro de los activos es que referente a lo antes mencionado se ha producido una caída en la demanda de productos, y esto afectando directamente a las utilidades, por esta razón (De La Hoz Suárez, 2020) sugiere que las empresas “realizarse pruebas de deterioro a sus activos, así como actualizar los supuestos y proyecciones de los flujos de efectivos aplicados en las pruebas realizadas para que se incorpore los impactos del COVID 19”.

13. Rol de la contabilidad actual

Es importante actualmente que la información contable no solo sea de calidad desde un punto de vista financiero y económico, sino también debe tomar en cuenta factores sociales y ambientales, ya que la pandemia causada por el Covid-19 a nivel empresarial está causando una gran incertidumbre para en un futuro se pueda tomar decisiones adecuadas. (Rodríguez, 2020).

Según (Rodríguez), los contadores de las grandes empresas satisfacer las preocupaciones de los inversores por lo tanto deben hacerse las siguientes preguntas:

1. ¿Qué exactamente le está haciendo el COVID-19 a sus negocios? 0

Ello les exige diagnosticar la demanda y la oferta para demostrar si están anticipando los impactos del COVID-19 en todas las regiones, para lo que

- se sugiere preparar unos pocos escenarios, desde los conservadores a los peores, para sugerir cómo la empresa espera que sea su desempeño y cómo debería responder ante cada circunstancia;
2. ¿Qué acciones específicas se están tomando para proteger los negocios?
Esto requiere que se exteriorice de qué manera se están siguiendo y comunicando las recomendaciones de organizaciones sanitarias y de la OMS, centros para control y prevención de la enfermedad;
 3. ¿Tienen los negocios suficiente liquidez para sobrevivir?
Implica proporcionar una descripción detallada de la posición de liquidez, explicando cómo se podría soportar una recesión prolongada, ganancias decrecientes, cualquier tipo de planes de financiación y otras decisiones importantes de largo plazo;
 4. ¿Se pueden proporcionar estimaciones?
Es preciso informar cambios en los planes de asignación de capital, particularmente los relacionados con las políticas de dividendos, gastos de capital y fusiones y adquisiciones. Se indica que no es prudente ofrecer predicciones para el resto del ejercicio y que, en tiempos de incertidumbre, en lugar de prometer un número de resultado final, es mucho más importante señalar las acciones que se están tomando.

14. Efectos en el estado de resultados.

Según (Pettí & Fonséca, 2020), “un interrogante es si los resultados generados en el actual contexto (desvalorizaciones, costos por capacidad ociosa, gastos por reconocimiento de pasivos por contratos onerosos, etc.) se exponen como resultados extraordinarios”, para lo cual hay que basarnos en la normativa que expone lo siguiente:

La RT N° 8, Capítulo IV, Sección A.2.b. indica:

Resultados extraordinarios: Comprende los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el ejercicio, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro, generados por factores ajenos a las decisiones propias del ente, tales como expropiación de activos y siniestros.

En contexto a lo normado los resultados que se deriven o sean consecuencia de las medidas adoptadas por el covid-19, no están dentro del grupo, ya que tienen las siguientes características:

1. Son actividades que se relacionan con el ejercicio normal de la empresa
2. Difícil de determinar si las condiciones son a largo plazo
3. Varios de los resultados no son a causa de las medidas, inclusive pueden ser propios de la empresa.

Depende netamente de la empresa si desea incluir en el Estado de resultados el desglose de dichos resultados para que los interesados comprendan el impacto causado por la emergencia del Covid-19 en la empresa.

Se aclara que muy indiferente las transacciones sean o no derivadas a causa de las medidas optadas por el Covid19- siempre la empresa deberá usar la definición de ingresos y egresos por las actividades principales, algunos casos que menciona (Pettí & Fonséca, 2020, p. 92):

1. Incrementos de gastos para el transporte en condiciones de seguridad de los trabajadores de una entidad al lugar de prestación de sus servicios y de regreso a sus hogares.
2. Las pérdidas por liquidación de inventario de estación que no pudieron venderse por las medidas restrictivas impuestas al comercio.
3. Los costos por reducción de la fuerza laboral u otros tipos de reestructuración de operaciones.
4. Los costos por reestructuraciones de actividades.

(Pettí & Fonséca), indican algunos ejemplos en donde se puede denominar "Ingresos y Egresos por COVID-19", sin embargo, deben respetar la condición de un resultado ordinario. Esta línea podría incluirse los siguientes:

1. Ingresos por compensación de salarios.
2. Ingresos por préstamos a una tasa subsidiada.
3. Gastos de limpieza y desinfección que sean utilizados para prevenir el contagio del COVID-19.
4. Multas y sanciones por incumplimiento de contratos.
5. Resultados por cambio de condiciones.
6. Costos por reestructuraciones
7. Costos por contratos onerosos.

Es importante señalar que estos ejemplos solo serán aplicados durante la crisis y un poco después ya superada la pandemia, bajo ningún concepto los puntos anteriormente señalados por (Pettí & Fonséca, 2020) pueden ser utilizados antes y después de la crisis causada por el Covid-19.

15. Prospectiva en tiempos de pandemia

La información que a las empresas les ayuda a visualizar elementos importantes sobre escenarios futuros y cumpliendo con el principio de empresa en marcha se llama información prospectiva, y a su vez permite hacer una comparación (Sacanove, Sanabría, Vidal, & Valle Maestre, 2020), por ellos es importante que los analistas económicos financieros puedan obtener elementos que permitan

la elaboración de los estados financieros proyectados.

Los autores (Sacanove, Sanabría, Vidal, & Valle Maestre, 2020, p. 68), mencionan el siguiente ejemplo de la empresa Siderar, sobre lo que es la información prospectiva.

En el segundo trimestre del año 2020, Ternium Argentina mostró un nivel históricamente bajo de despachos domésticos a raíz de los efectos de la pandemia de COVID-19, especialmente durante el mes de abril. A partir de mayo se empezó a ver una recuperación muy gradual de los despachos al mercado local a medida que se fueron flexibilizando las medidas de confinamiento, especialmente fuera del área metropolitana de Buenos Aires. Para el tercer trimestre del año, la compañía espera una recuperación del nivel de despachos domésticos, principalmente a partir de un mayor nivel de actividad en la construcción de obras pequeñas y medianas, en el sector agropecuario, en el mercado de envases para alimentos y aerosoles, y en el de artículos para el hogar. Por otro lado, se espera mantener un nivel de exportaciones similar al registrado en el segundo trimestre. Luego del quebranto en el resultado operativo registrado en el segundo trimestre del 2020, Ternium Argentina espera una recuperación secuencial del margen operativo producto de un mayor nivel de utilización de sus instalaciones productivas, en sintonía con mayores despachos. Considerando que la pandemia de COVID-19 aún no ha sido superada, el nivel de incertidumbre con respecto a la actividad de la compañía en la segunda mitad del año continúa siendo alto.

16. Uso de la tecnología en la auditoría entorno al Covid-19

La pandemia causada por el Covid-19, desato varias innovaciones a nivel mundial, en el ámbito de las finanzas y la contabilidad también tuvo cambios y avances considerables, según (Cruz, 2020) “La auditoría ha tenido una transformación posibilitada por la tecnología, siendo ahora en tiempos de Covid-19, la respuesta de la auditoría externa e interna para asumir la profesión”.

La auditoría gracias a las herramientas tecnológicas ha permitido que sea mucho más fácil ya que un auditor no necesita estar presencialmente para realizar su trabajo, al contrario mediante las herramientas las puede realizar desde donde se encuentre ubicado así disminuyendo el riesgo de contagio y expansión del Covid-19. Sin embargo, como lo menciona (Cruz, 2020) esto podría causar una mayor incidencia de auditoría dentro de las organizaciones.

17. El Covid-19 y una gestión confiable

Más allá de los impactos que tenga el coronavirus en la información Financiera, realmente para los contadores, así como los que realizan auditorías es un desafío, ya que como menciona (Scavone & Vidal, 2020) “El desaliento y la incertidumbre impulsa a la búsqueda de confianza como factor distintivo, lo

que transforma a la transparencia en la información en una variable esencial". Todo esto hace referencia a la necesidad que tienen las empresas por contar con información confiable, por lo tanto, los informes o estados financieros deben contar con dicha característica y además debe ser de calidad sobre todo con un gran porcentaje de credibilidad.

Como se señalaba anteriormente las normas vigentes de la contabilidad y las políticas implementadas para erradicar el propago del COVID, han provocado alteraciones en la presentación de informes u estados financieros de diversos sectores que forman una economía en las distintas naciones del mundo, provocando que las entidades tomen medidas propias; sin embargo, para tomar dichas medidas es necesario que se aplique un juicio crítico y la evaluación del directorio de la empresa.

En contexto a lo anterior dicho los profesionales encargados de emitir los estados financieros con el fin de emitir estados de calidad según (Scavone & Vidal, 2020)" tener en cuenta si las revelaciones en los estados financieros evitan la mera repetición de políticas contables, y enunciados genéricos sin cuantificación", por aquello es de gran importancia que los contadores trabajen los estados bajo sus puestos, es decir, como afectarían los resultados y la posición financiera de la entidad

18. Conclusiones

La pandemia ha tenido efectos detonantes efecto de la crisis económica generada en los rubros expuestos precedentemente, especialmente en sectores estratégicos de la economía como son: el turístico, transporte terrestre y aéreo, venta de vehículos y actividades relacionadas, venta de productos suntuarios, centros comerciales y actividades de comercio de productos no esenciales.

Si bien no existen datos aún publicados por sectores de los principales entes de control Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas, se espera una reducción importante en la recaudación tributaria, y desde el punto de vista societario cientos de compañías con seguridad experimentarán pérdidas y muchas estarán en causal de disolución.

La crisis de la COVID 19 en una economía debilitada como la ecuatoriana que antes de ésta, ya se encontraba en recesión se puede concluir que los principales impactos en los estados financieros son:

1. Cartera de créditos con registros de pérdidas esperadas e incurridas, principalmente por la morosidad en los pagos que se producen por la recesión económica.

2. Inventarios con deterioros parciales y totales como resultado de una menor generación comercial. El estancamiento en las ventas puede producir deterioros del valor del inventario.
3. La menor generación comercial ha generado en ciertos sectores devoluciones y descuentos importantes que afectan el precio variable de la transacción.
4. Sectores paralizados como la construcción y servicios han experimentado pérdidas onerosas en algunos contratos.
5. Aquellas compañías con inversiones importantes en activos fijos, el importe recuperable resulta fundamental ante la baja generación comercial.

Está claro que el principal efecto generado por la COVID 19 es el deterioro o pérdida de flujo de caja que sufren los diferentes rubros de activo que han afectado de forma negativa la situación patrimonial de muchas entidades.

19. Referencias

- Chavéz, L. A. (5 de Abril de 2021). *Consultoría y capacitación* . Obtenido de LA NIIF® 16 – Arrendamientos (Incluida la enmienda por Covid-19): <https://luis-havez.com/enmienda-arrendamientos/>
- Covid-19, J. C. (s.f.). Obtenido de <https://github.com/CSSEGISandData/COVID-19>
- Cruz, J. E. (2020). La auditoría en entorno COVID-19. Uso de tecnología y enfoque de riesgos. *PODIUM*, 67-85.
- De La Hoz Suárez, A. I. (2020). Algunas implicaciones del COVID 19 en los Estados Financieros: Reconocimiento, Medición, Revelación según el estándar NIIF. En *Memorias II Congreso Internacional de Fiscalidad y Finanzas* (págs. 17-27). Guayaquil: E-IDEA OMWIN, S.A.
- Foundation, I. (2016). Norma NIIF para las Pymes. Londres.
- Pettí, A. M., & Fonséca, D. L. (3 de Junio de 2020). Impacto de la pandemia del COVID-19 en la. *¿Normas contables nuevas o Normas contables vigentes consecuencia del COVID-19?* La Plata, Argentina.
- Rodríguez, M. (2020). Contabilidad en tiempos del Covid-19. *Contabilidad y Auditoría* , 133-143.
- Sacanove, G., Sanabría, V., Vidal, N., & Valle Maestre, G. (3 de diciembre de 2020). Contabilidad Patrimonial y Financiera. *Análisis económico financiero prospectivo y sustentable*. La plata, Argentina, Argentina.
- Scavone, G. M., & Vidal, N. Y. (7, 8 y 9 de Octubre de 2020). Las Ciencias Económicas en tiempo de Crisis, su Aporte. *El impacto de la pandemia en la información contable*. Córdoba, Villa Maria, Argentina.

Potestad jurisdiccional de la administración tributaria en Venezuela y el principio de separación de poderes

DOI: <https://doi.org/10.53766/ACCON/2022.01.44.05>

Rodríguez P., José L.

Recibido: 31-06-21- Revisado: 19-07-21 - Aceptado: 15-12-21

Rodríguez P., José L.
Abogado. Especialista en Derecho Procesal.
Especialista en Gestión en la Aplicación de los Tributos. Exfuncionario de la Administración Tributaria en Venezuela. Magistrado de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela, en el exilio.
spa.jrp03@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-5399-3128>

El presente artículo trata el origen de los actos administrativos “cuasijurisdiccionales”, el poder Jurisdiccional del Estado y el principio de separación de poderes. En el desarrollo del trabajo se utilizó el método cualitativo documental, constituyendo una investigación con metodología de carácter descriptiva y de desarrollo conceptual, con apoyo de bibliografía especializada. Con ella no se pretende dar por concluido el tema de la inexistencia de los actos administrativos cuasijurisdiccionales, sino que busca dejar en el ánimo de los investigadores, estudiantes y expertos en la materia la inquietud de realizar otras investigaciones sobre el mismo, ya que la orientación asumida en el presente trabajo se ha enfocado en la actividad de la Administración Tributaria venezolana, esperando, en fin, que el mismo constituya un aporte significativo al campo del Derecho y de las Ciencias Contables.

Palabras clave: Potestad Jurisdiccional; Administración Tributaria; Separación de Poderes; Actos Cuasijurisdiccionales; Competencia; Constitución; Código Orgánico Tributario.

RESUMEN

This article deals with the origin of "quasi-jurisdictional" administrative acts, the Jurisdictional power of the State, and the principle of separation of powers. In the development of this piece, the qualitative documentary method was used, constituting an investigation with a descriptive methodology and conceptual development, with the support of specialized bibliography. Its intention is not to conclude the issue of the non-existence of quasi-jurisdictional administrative acts but to seek to leave—in the minds of researchers, students, and experts in the field—the need of carrying out other investigations, since the orientation assumed in the present work has focused on the activity of the Venezuelan Tax Administration, hoping that it constitutes a significant contribution to the field of Law and Accounting Sciences.

Keywords: Jurisdictional power; Tax administration; Separation of powers; Quasi-jurisdictional acts; Competency; Constitution; Tax Code.

ABSTRACT

El presente artículo forma parte del proyecto de investigación “Potestad Jurisdiccional de la Administración Tributaria en Venezuela y el Principio de Separación de Poderes”, desarrollado por el autor en el marco de su tesis doctoral en los estudios del Doctorado en Ciencias Contables en la Ilustre Universidad de Los Andes (ULA), Venezuela.

“La acumulación de todos los poderes, el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial en las mismas manos, a veces en una, o en pocas, o muchas, a veces de manera hereditaria, por autonombramiento, o por elección, es la definición más exacta que se puede dar de tiranía”.
James Madison, *El Federalista*, N° 47,
citado por Díaz Bravo, Enrique

1. Introducción

Desde la década de los 80, ha sido tema de discusión en el foro jurídico-contable venezolano la potestad jurisdiccional de la administración tributaria. En la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014 y luego en la de 2020, el legislador, otorgó una potestad jurisdiccional al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que ha permitido que la misma administración decrete las medidas cautelares que considere necesarias para garantizar el cobro de la deuda tributaria y que ejecute sus propios actos de determinación tributaria, prescindiendo de la intervención de los órganos jurisdiccionales competentes en la materia.

Desde los inicios del SENIAT en el año 1995, la administración tributaria venía ejecutando sus actividades y sus funciones verificadoras y de fiscalización ajustadas al canon de las normas previstas en los códigos de 1982 y 1994. En razón de ello, al momento de pretender ejecutar los bienes de los contribuyentes para garantizar el cobro de la deuda tributaria a favor del Estado venezolano, el servicio nacional, a través de los abogados adscritos al área jurídico tributaria, acudía al Tribunal Contencioso Tributario de la región correspondiente al lugar en el cual se había originado y determinado la deuda tributaria, con el fin de demandar ante aquél el cobro efectivo de los derechos pendientes, líquidos y exigibles.

Dicha demanda se tramitaba ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario aplicando el procedimiento previsto para el juicio ejecutivo de créditos fiscales, por un lado, o también podía demandarse al contribuyente ante el tribunal competente, para que este último, acordara las medidas cautelares previstas en el Código Orgánico Tributario.

Sin embargo, una de las situaciones de mayor importancia que se puede plantear en el tratamiento de la potestad jurisdiccional de la administración tributaria, es que la misma resulta ser inconstitucional per se, por cuanto la potestad jurisdiccional de la cual goza hoy día el SENIAT, deviene de la

aprobación de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020, la cual se origina de un Decreto Constituyente aprobado por la Asamblea Nacional Constituyente instalada el 4 de agosto de 2017, con el fin de dictar una nueva Constitución para la República Bolivariana de Venezuela, la cual no tenía competencia, facultad o atribución alguna para dictar leyes o decretos-leyes, como lo vino haciendo regularmente durante los tres (3) años de existencia hasta su desaparición definitiva en diciembre de 2020, sin que la misma cumpliera con el objetivo primordial de dictar la nueva Constitución.

En relación con la potestad jurisdiccional, se considera necesario hacer una revisión y el respectivo análisis del artículo 253 constitucional, en el cual el constituyente de 1999 estableció que la facultad de administrar justicia corresponde a los órganos del poder judicial y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley, no permitiendo que ningún otro órgano de la administración pública nacional, estatal o municipal pueda impartir justicia. De allí que, solo los jueces que cumplan los requisitos exigidos y debidamente designados por el Estado venezolano pueden impartir justicia en nombre de la República, a través de sentencia como acto jurisdiccional por excelencia.

Por lo que respecta al principio de separación de poderes, se debe abordar el tema desde sus orígenes, trayendo a colación el pensamiento del Barón de Montesquieu, Charles Louis de Secondat, en su Teoría de la distribución social del poder, el cual, según Fuentes (2011, p. 48): “la distribución jurídica de las funciones ejecutiva, legislativa y judicial solo podrá limitar el uso arbitrario del poder y salvaguardar la libertad y los derechos de los ciudadanos, si se combina con otro principio basado en su distribución social...”. En ese mismo orden de ideas, debemos aclarar que solo la ley establece los límites al ejercicio de poder y que cada uno de los órganos del poder público debe ceñirse a las atribuciones, funciones y competencias que le son atribuidas en la constitución y en las leyes, ya que su ejercicio más allá de los límites impuestos por las normas generan actos viciados de nulidad absoluta al estar inficionados de usurpación de funciones, la cual se presenta “...cuando una de las ramas del poder público usurpa funciones correspondientes a otra rama del mismo poder público...” (Brewer, 1994, p.430).

2. La potestad jurisdiccional

Al tratar el tema de la potestad jurisdiccional, se considera necesario hacer un

estudio de la norma constitucional contenida en el artículo 253¹ en el cual la Constitución de 1999 dejó expresamente expuesto que, la potestad jurisdiccional emana de los ciudadanos y ciudadanas y se imparte en nombre de la República, y la función de impartir justicia ha sido exclusivamente atribuida a los órganos del poder judicial, representado por todos los jueces debidamente designados y juramentados por el Estado venezolano conforme a la Constitución y las leyes, quienes en ejercicio de ese poder jurisdiccional, tendrán competencia para conocer las causas y asuntos que se sometan a su conocimiento y deberán resolverlas a través de sentencia.

De igual manera, se desprende por interpretación en contrario, que la potestad jurisdiccional no está atribuida ni puede atribuirse a otros órganos diferentes al poder judicial. Solo los jueces que integran el poder judicial en Venezuela pueden ejercer la potestad jurisdiccional y resolver los conflictos inter-partes a través de sentencia y cualquier pretensión de atribuirle esta potestad y función a cualquier otro órgano de la administración pública, atentaría contra la norma constitucional y contra el principio de separación de poderes.

En el mismo orden de ideas, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1999 en su artículo 136² ha establecido a través de la norma suprema, que cada una de las ramas del poder tiene sus funciones propias, lo cual implica que la usurpación o extralimitación de funciones por parte de los órganos de la administración pública en cualquiera de sus niveles (Municipal, Estadal o Nacional) acarrea la nulidad absoluta de los actos administrativos que dicten en ejercicio de esas atribuciones o funciones usurpadas, conforme a lo previsto en el artículo 138³ eiusdem. Igualmente, el ilegal ejercicio de funciones acarrea para los funcionarios, responsabilidad civil, penal y administrativa, según los casos, sin que les sirvan de excusas órdenes superiores, de acuerdo al contenido

¹ La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos y ciudadanas y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley.

Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias.

El sistema de justicia está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los o las auxiliares y funcionarios o funcionarias de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos o ciudadanas que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados autorizados o abogadas autorizadas para el ejercicio.

² El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estadal y el Poder Nacional.

El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones propias, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado.

³ Toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos.

del artículo 25⁴ *ibidem*. Pero también el texto del artículo 139⁵ de la carta magna mantiene el principio de responsabilidad de los funcionarios públicos por el ejercicio del poder público con abuso de autoridad, desviación de poder o en violación de la propia Constitución y de las leyes. Nótese, entonces, la forma en que la propia Constitución, como norma suprema, limita el ejercicio del poder público por parte de los funcionarios al servicio del Estado, estableciendo la nulidad absoluta de los actos administrativos dictados en franca violación a las normas contenidas en la Constitución y en las demás leyes de la República y, atribuyendo una responsabilidad individual en cabeza de los funcionarios públicos, por actuar con abuso o desviación de poder o con extralimitación en el ejercicio de las atribuciones y funciones que se han establecido en las leyes y en la carta fundamental.

Brewer Carías (1964), en su obra “Consideraciones sobre la ilegalidad de los actos administrativos en el Derecho venezolano” analiza las figuras de la usurpación de funciones y la usurpación de autoridad, considerando que en ambos casos se violan disposiciones atributivas de competencia constitucional, y, por tanto, en ambos casos, los actos dictados por los funcionarios públicos al margen de la Constitución, se encuentran viciados de inconstitucionalidad.

Sobre el tema, muchas han sido las disquisiciones que se han planteado actualmente en Venezuela sobre el ejercicio de la potestad jurisdiccional por parte de órganos de la administración pública, entre ellos, especialmente, el poder otorgado a la administración tributaria, a través del SENIAT. Autores como Rondón de Sansó (1990, p. 5)⁶ y Farías Mata (Actos cuasijurisdiccionales, 1985)⁷, sostienen que los órganos de la administración -entiéndase dependencias administrativas del Poder Ejecutivo- pueden ejercer funciones jurisdiccionales, ya que a través del ejercicio de sus funciones y competencias logra resolver asuntos y conflictos entre los administrados, en el cual dicho órgano interviene como un tercero y resuelve el asunto sometido a su conocimiento a través de un acto administrativo.

⁴ Todo acto dictado en ejercicio del Poder Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por esta Constitución y la ley es nulo; y los funcionarios públicos y funcionarias públicas que lo ordenen o ejecuten incurrir en responsabilidad penal, civil y administrativa, según los casos, sin que les sirvan de excusa órdenes superiores.

⁵ El ejercicio del Poder Público acarrea responsabilidad individual por abuso o desviación de poder o por violación de esta Constitución o de la ley.

⁶ “El ejemplo que se ha traído a colación del trámite que se sigue ante las comisiones tripartitas es revelador de las características de un tipo especial de procedimiento que se denomina procedimiento cuasijurisdiccional en el cual la Administración no realiza como objetivo esencial su función de satisfacer en forma práctica los intereses de la comunidad o sus propios intereses, sino que está destinada a declarar ante varios sujetos en conflicto quien tiene la razón y quien no la tiene. Esta declaración, que se análoga(sic) a la estructura de un fallo judicial, es lo que vamos a denominar el acto cuasijurisdiccional”.

⁷ “...las Decisiones emanadas del Consejo de la Judicatura en procedimientos disciplinarios son actos administrativos de índole cuasijurisdiccional”.

De la investigación efectuada, hasta el presente, se ha logrado observar que los diversos autores que han sostenido la teoría de la existencia de los actos administrativos cuasijurisdiccionales, han considerado la posibilidad de que los órganos de la administración puedan resolver asuntos entre particulares, sometidos al conocimiento de los funcionarios públicos de la administración, con carácter definitivo a través de un acto administrativo. Estas posiciones las han asumido por los estudios realizados sobre las normas de Derecho Constitucional y de Derecho Administrativo, en países como España y Perú, donde el ordenamiento jurídico interno en cada uno de esos países, tal vez como una visión de avanzada procesal, han permitido establecer en su normativa los llamados procesos y procedimientos bilaterales o trilaterales, permitiendo que algunos órganos de la administración pública, como por ejemplo los órganos que regulan la libre competencia, la competencia ilegal, la materia de protección al consumidor, la propiedad intelectual o la materia de regulación de energía y minas, conozcan asuntos en los cuales están en juego intereses entre particulares y las comisiones reguladoras intervienen como un tercero en la solución del conflicto, resolviendo con carácter definitivo a través de un acto administrativo que no estaría sujeto al control de la jurisdicción. Esto resulta viable en aquellos países en los cuales la Constitución y las leyes han permitido este tipo de procedimientos y procesos bilaterales o trilaterales; empero, en Venezuela la norma constitucional no lo ha previsto de esta manera, sino que, por el contrario, la potestad jurisdiccional solo está consagrada y atribuida a los órganos del poder judicial.

Sobre el comentario anterior, Gómez Apac (2011, p. 16) ha analizado y expuesto:

En el Procedimiento Trilateral un órgano de la Administración Pública - colegiado o unipersonal - resuelve un conflicto de intereses entre dos o más administrados. El órgano administrativo actúa como un juez al resolver la contención, por lo que debe actuar con independencia e imparcialidad...

...Este procedimiento sirve para resolver conflictos que podrían ser resueltos por una autoridad jurisdiccional pero que el legislador ha decidido otorgarle competencia primaria a una autoridad administrativa para que ella actúe como si fuera una autoridad jurisdiccional, sólo que en sede administrativa...

Para el autor de esta investigación, lo anteriormente considerado por Rondón de Sansó y Farías Mata, resulta ilegal e inconstitucional, ya que la sola pretensión de atribuirle potestad jurisdiccional – la cual según la norma constitucional transcrita anteriormente solo puede ser ejercida por los órganos del poder judicial – a cualquier otro órgano de la administración, diferente al

poder judicial, viola flagrantemente la Constitución y las leyes que regulan la materia en Venezuela.

Entretanto, se comparte íntegramente la opinión de Grisanti Belandria (1994, p. 67) según la cual ha sido certera la posición que sostiene la inexistencia de los actos cuasijurisdiccionales, ya que "...ésta se apoya en sólidos principios constitucionales y de Derecho Administrativo", así como también "... hablar de acto cuasijurisdiccional como "...el acto administrativo dictado por la administración en ejercicio de funciones jurisdiccionales" entraña una impropiedad jurídica. Solamente los jueces pueden ejercer la función jurisdiccional, por su imparcialidad e independencia".

A mayor abundamiento, consideramos necesario traer a colación el contenido de la Exposición de Motivos (Asamblea Nacional de Venezuela, 1999) expuesta por el constituyente de 1999 al establecer los fundamentos que servirían de base a las normas constitucionales relativas al poder público, y, por ende, a la potestad jurisdiccional, así como también al régimen de responsabilidad de los funcionarios en ejercicio del poder público. Así, en el Título IV, denominado "DEL PODER PÚBLICO", el constituyente, basado en el principio de legitimidad del Estado y sus instituciones, estableció:

... Se establece el principio restrictivo de la competencia, según el cual los órganos que ejercen el Poder Público sólo pueden realizar aquellas atribuciones que les son expresamente consagradas por la Constitución y la ley.

La usurpación de autoridad, consistente en la invasión del Poder Público por parte de personas que no gocen de la investidura pública, se considera ineficaz y los actos dictados se consideran nulos. (resaltado del autor)

Tal como se evidencia del texto antes transcrito, el constituyente de 1999 quiso que en la Constitución se incluyera el principio restrictivo de la competencia de los órganos del poder público, el cual considera que éstos solo pueden ejecutar aquellas funciones o atribuciones que le han sido expresamente consagradas en la Constitución y en la ley, y, en consideración al texto de la norma contenida en el artículo 253, ya citado anteriormente, la potestad jurisdiccional para administrar e impartir justicia solo compete a los órganos del poder judicial, representado por el Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República, resultando ineludiblemente ilegal e inconstitucional atribuir la potestad de juzgar y resolver conflictos de intereses entre particulares, con carácter definitivo, a cualquier otro órgano de la administración pública, y, entre ellos, a la administración tributaria, particularmente, para que conozca y resuelva los asuntos y causas que son de la exclusiva competencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.

En este mismo sentido, cito las conclusiones expuestas por Sánchez S. (2008, p.27) en su artículo intitulado *La inconstitucionalidad de los actos cuasijurisdiccional*, en el cual sostuvo: “La función jurisdiccional en Venezuela está constitucionalmente reservada, con carácter exclusivo, al Poder Judicial por cuyos órganos se ejerce. En consecuencia, todo ejercicio de actividad jurisdiccional por órganos ajenos al Poder Judicial, es inconstitucional”.

Bajo estas premisas el autor considera que la reforma tributaria de 2020, atenta contra la norma constitucional y que la potestad jurisdiccional atribuida al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), para llevar a cabo la ejecución del procedimiento de cobro coactivo y el decreto de medidas cautelares sobre bienes del contribuyente por las deudas tributarias pendientes, líquidas y exigibles, sin la intervención de los órganos jurisdiccionales especializados en materia tributaria, es inconstitucional por violar el texto del artículo 253 fundamental y por cuanto dicha reforma fue publicada a través de un Decreto Constituyente emanado de la Asamblea Nacional Constituyente designada el 04 de agosto de 2017, cuyo cuerpo colegiado carecía de competencia para dictar leyes, reglamentos y decretos, ya que la función exclusiva de dicha Asamblea Nacional Constituyente era la de dictar una nueva constitución, lo cual no logró durante su ilegítima existencia.

3. La potestad jurisdiccional de la administración tributaria

Bajo la vigencia de la Constitución Nacional de 1961, el contenido del artículo 223 regulaba el sistema tributario venezolano, estableciendo que éste: “... procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo”. Sobre la base de ello, el otrora Ministerio de Hacienda llevaba a cabo el control y administración de la recaudación de los tributos a través de Aduanas de Venezuela Servicio Autónomo (AVSA) y el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT). El Ministerio de Hacienda propuso ante el Congreso de la República la presentación del proyecto del primer Código Orgánico Tributario (Venezuela, C.D., Código Orgánico Tributario, 1982), el cual una vez discutido en ambas Cámaras, fue aprobado y publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 2992 el día 03 de agosto de 1982. Este código mantuvo su vigencia hasta 1994 cuando en virtud del proyecto de fusión de los dos servicios autónomos, anteriormente señalados, adscritos al Ministerio de Hacienda, se produjo el nacimiento del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y

Tributaria (SENIAT). Este nuevo Código Orgánico Tributario (Venezuela, C.D., Código Orgánico Tributario, 1994) fue publicado mediante Decreto Ley N° 189 de fecha 27 de mayo de 1994, en Gaceta Oficial N° 4727 y en fecha 10 de agosto de 1994, el antiguo Ministerio de Hacienda dispuso, mediante Decreto N° 310 la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) con la fusión de Aduanas de Venezuela Servicio Autónomo (AVSA) y el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT), esto con el objeto de crear un solo instituto autónomo que se encargará de recaudar los tributos provenientes de la renta interna y de los trámites aduaneros.

Posteriormente, en el año 1999 se promulga y publica la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Venezuela A.N., Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1999) y, en ella, se dispuso, en su artículo 156, numerales 12 y 15, que es de la competencia del poder público Nacional la creación, organización, recaudación, administración y control de los tributos provenientes de la renta interna y del régimen de aduanas. Ante el nuevo ordenamiento constitucional, la administración tributaria consideró proponer una reforma tributaria y presentó a la Asamblea Nacional el proyecto del nuevo Código Orgánico Tributario (Venezuela A.N., Código Orgánico Tributario, 2001) el cual fue aprobado y publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001. Resulta de suma importancia destacar que, desde la publicación del primer Código para llevar a cabo la ejecución de los créditos fiscales derivados de los tributos internos y de los trámites aduaneros, la administración tributaria estaba obligada a demandar ante los tribunales de la República y una vez que estos órganos jurisdiccionales admitían la demanda y decretaban las medidas cautelares, con el auxilio de la fuerza pública, en caso de que fuere necesario, se ejecutaba el cobro de la deuda tributaria pendiente, a través del juicio ejecutivo, previsto en el artículo 289 de este código y por intermedio del procedimiento de las medidas cautelares contempladas en el artículo 289 eiusdem.

Luego de esta trayectoria, en el año 2014 la administración tributaria venezolana introduce una nueva reforma tributaria y presentó a la Comisión de Finanzas de la Asamblea Nacional el proyecto del nuevo Código Orgánico Tributario (Venezuela A.N., Código Orgánico Tributario, 2014) que definitivamente fue aprobado y publicado en Gaceta Oficial N° 6152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014, otorgándole, a la administración tributaria, potestad jurisdiccional en sede administrativa, ya que a través de ella, la misma administración tributaria, actuando como juez y parte, podía iniciar, tramitar

y ejecutar todos los actos necesarios para llevar a cabo actos de ejecución sobre los bienes de los contribuyentes deudores de créditos fiscales pendientes, siempre y cuando estos últimos fueren líquidos y exigibles; así como también, podría decretar ella misma, las medidas cautelares que considerase necesarias para garantizar los derechos pendientes.

Así, el nuevo Código Orgánico Tributario de 2014 en el texto de sus artículos 290 y 291, previó:

Artículo 290: El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como el cobro de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este Capítulo.

Artículo 291: Al día siguiente al vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el recargo previsto en el artículo anterior, dentro de los cinco (5) días continuos siguientes contados a partir de su notificación.

De no realizarse el pago en el referido plazo, la Administración Tributaria dará inicio a las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor...

De igual manera, en el texto de los artículos 303 y 305, relativos al procedimiento de las medidas cautelares, el Código Orgánico Tributario en su Artículo 303 estableció que:

La Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares, en el caso de que exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aún cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente...

Artículo 305: Para acordar la medida la Administración Tributaria no prestará caución. No obstante, será responsable de sus resultados.

De lo reproducido anteriormente, se colige que la propia administración tributaria, actuando como juez y parte, con el apoyo de las actas fiscales elaboradas por los funcionarios adscritos a ella, ha sido habilitada por el legislador, más no por la Constitución, para llevar a cabo la ejecución sobre los bienes del contribuyente a través del procedimiento del Juicio Ejecutivo y, a los fines de garantizar el cumplimiento de la deuda tributaria, ha sido autorizada por la norma de carácter legal, para decretar ella misma, las medidas cautelares que considere necesaria. Es allí, en esas facultades otorgadas por el legislador, donde encontramos que la administración tributaria ha sido dotada de potestad jurisdiccional en sede administrativa.

Sin embargo, a pesar de que el establecimiento de esas potestades jurisdiccionales en sede administrativa han sido otorgadas por el legislador a la administración tributaria en el texto de las citadas normas, es criterio del investigador que, la reforma contenida en el Código Orgánico Tributario de 2014, resulta a todas luces inconstitucional, ya que viola abiertamente el

contenido del artículo 253 Constitucional, el cual establece que la potestad jurisdiccional y la potestad de impartir justicia a los ciudadanos y ciudadanas corresponde a los órganos del poder judicial en nombre de la República y por autoridad de la ley, mediante sentencia.

A continuación, y a pesar de las constantes quejas de los expertos, la administración tributaria venezolana introdujo una nueva reforma al Código Orgánico Tributario, logrando así publicar el novísimo Código Orgánico Tributario de 2020 (Constituyente, 2020) contenido en la Gaceta Oficial N° 6507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020, manteniendo en el mismo la potestad jurisdiccional en sede administrativa, solo que en este caso el texto del nuevo Código fue el resultado de un Decreto Constituyente dictado por la ilegítima Asamblea Nacional Constituyente instalada el 4 de agosto de 2017, con el fin de redactar una nueva Constitución para la República Bolivariana de Venezuela, y, que, en su intento, resultó un verdadero fracaso.

Esta última circunstancia, conlleva a que el texto del nuevo Código Orgánico Tributario de 2020, evidencia un vicio de inconstitucionalidad desde su origen y que, por defecto, al contrariar la norma constitucional prevista en el artículo 253 que atribuye la potestad jurisdiccional de manera exclusiva a los órganos del poder judicial, también resulta serlo.

Por ello, en definitiva, la potestad jurisdiccional solo puede ser ejercida por los órganos del poder judicial, en cabeza de los Tribunales de la República, y no podrá ningún otro órgano de la administración pública en Venezuela, ejercer en sede administrativa esta exclusiva potestad-facultad, so pena de que los sus actos administrativos resultantes de su actividad, queden viciados de una flagrante inconstitucionalidad. De allí que, el autor de esta investigación sostiene que en el caso venezolano no puede considerarse que existan en el marco del derecho administrativo, los llamados actos administrativos cuasijurisdiccionales.

Sobre el tema en cuestión, también han opinado en Chile Bordalí, Salamanca (2019, 187) quienes han expuesto que:

Es común en la experiencia jurídica comparada y también en algunos casos en la chilena encontrar determinados sectores económicos – como la libre competencia, las telecomunicaciones, entre otros – o ya específicos ámbitos de regulación jurídica como el medio ambiente, que son tutelados por órganos de la Administración del Estado, pero con la particularidad de que en muchos casos éstos aparecen facultados también para resolver o componer los conflictos que en relación a tales materias se produzcan entre los ciudadanos y los diversos actores económicos y sociales. En algunos casos esos órganos administrativos realizan una función que es muy similar a la jurisdiccional, ya que resuelven conflictos entre partes, lo que lleva a un sector de la doctrina a afirmar

que estos órganos realizan funciones jurisdiccionales o “cuasijurisdiccionales”. En este sentido, estas funciones que hoy en día desarrolla la Administración del Estado vienen a modificar sustancialmente la organización y separación de los poderes del Estado, tal como la conocemos desde Montesquieu en adelante.

De la anterior transcripción se puede colegir que, en Chile, la legislación ha previsto en determinadas materias la creación de algunas comisiones, dependencias o agencias que regulan las actividades específicas, como sería los casos de libre competencia, el medio ambiente, etc., y la incorporación de esas dependencias o agencias dentro de la estructura del Estado vienen a romper con el esquema tradicional de separación de poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial).

Más tarde, la Ley 19.911/2004 aprobada el 14 de noviembre de 2003, reemplaza a las antiguas Comisiones por el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, creando las bases del sistema dual actual, que existe en Chile, teniendo, por un lado, una agencia de competencia, la Fiscalía Nacional Económica (FNE), a cargo de investigar y fiscalizar, y, por otro lado, un órgano sancionador independiente, el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia (TDLC), con facultades jurisdiccionales, aun cuando se trata de un órgano administrativo. En este caso, se puede observar que, el legislador al aprobar y el ejecutivo al promulgar la Ley 19.911/2004 se extralimitaron en el ejercicio de sus funciones, por cuanto el texto de la Constitución Política de la República de Chile⁸, en su artículo 73 expresa lo que a renglón seguido se transcribe:

La facultad de conocer las causa civiles y criminales, de resolverlas y hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley. Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden, en caso alguno, ejercer funciones judiciales, avocarse causas pendientes, revisar los fundamentos o contenido de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos.

Al expresar la norma que ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden ejercer funciones judiciales, está limitando de manera expresa tanto al Poder Ejecutivo como al Legislativo, la posibilidad de que cualquiera de sus órganos ejerciten la potestad jurisdiccional, ya que ésta está exclusivamente reservada a los órganos del poder judicial, es decir, en otras palabras, a los Tribunales de la República.

Por su parte, en relación a las diferencias sustanciales que se destacan en las actividades ejecutadas por la jurisdicción y por la administración, Aragón Reyes (1999, 69) citado por Bordalí y Ferrada (2002, 189) ha sostenido:

Así, la actividad jurisdiccional precisa que alguien comparezca ante ella y pida algo

⁸ Constitución Política de la República de Chile. Decreto Supremo 1.150 de 1980, publicado en el Diario Oficial el 24 de Octubre de 1980.

concreto frente a otra persona (deduzca una pretensión), situación sobre la que se debe aplicar el derecho objetivo. La actividad jurisdiccional no puede, por regla general, iniciarse de oficio (*nemo iudex sine actore*) y se desarrolla siempre frente a dos partes; en cambio, la Administración si puede actuar de oficio, como también a petición de parte, pero en este último caso la petición no es una verdadera pretensión -en términos procesales- ya que aquí el derecho objetivo no se actuaría, siempre, frente a dos partes. En segundo lugar, hay que tener presente que si bien la Administración, en ciertos supuestos, aplica el derecho para la consecución de los intereses generales o públicos, la Jurisdicción lo hace sólo respecto de las pretensiones y resistencias que se le someten a su consideración. Esta distinta manera de actuar el derecho objetivo hace que el ejercicio de la potestad administrativa sea controlable, y el control consiste en determinar si los intereses generales se han servido ejecutando el derecho de manera correcta, lo que supone fundamentalmente comprobar si se han respetado los derechos e intereses de los administrados y el ordenamiento jurídico en su conjunto. De este modo, la actividad administrativa, consecuencia lógica de la existencia de un Estado democrático de Derecho, es esencialmente controlable, lo que corresponde hacer a la Jurisdicción.

Considero muy acertado el criterio citado anteriormente, por cuanto el poder judicial al tramitar los asuntos sometidos a su conocimiento, al momento de dictar la sentencia aplica la norma jurídica en base al presupuesto de hecho en ella contenida, lo que se ha conocido en el foro jurídico como la correcta aplicación del derecho, con el fin de solucionar, de manera definitiva, el conflicto de intereses presentado en la pretensión contenida en la demanda. En cambio, la decisión de la administración siempre estará sujeta al control posterior por parte de la jurisdicción, es decir, que el poder judicial, ejerciendo de manera exclusiva la potestad jurisdiccional, revisa en última instancia, las actuaciones y decisiones emitidas por los órganos de la administración, tutelando que se haya aplicado correctamente el derecho en defensa del interés colectivo, y, especialmente, de las partes intervinientes en el proceso.

Es por ello que, en el caso chileno, Bordalí y Ferrada (2019, 204) concluyen afirmando que:

...los "tribunales" que existen actualmente en Chile, al interior de la Administración (caso paradigmático es el del Director Regional del Servicio de Impuestos internos) en ningún caso son órganos jurisdiccionales. Tanto su estructura orgánica y funcional no se adecuan al mandato constitucional para considerarlos como tales. Son órganos administrativos.

...no habría necesidad de hacer a esa Administración una especie de órgano "cuasijurisdiccionales".

Se ha podido observar, que tanto en las distintas legislaciones latinoamericanas (Chile, Perú, Colombia y Venezuela) como en algunas europeas (España), la incorporación de algunas agencias o dependencias de carácter administrativo a la estructura del Poder Ejecutivo, y, a las cuales se les ha venido estableciendo legalmente facultades jurisdiccionales, para que en su seno pretendan

resolver, en forma definitiva, los conflictos de intereses intersubjetivos que pudieran surgir entre los administrados, ha representado una clara afrenta al clásico principio de separación de poderes del Estado, y, por ende, resultan ser inconstitucionales, ya que en las cartas fundamentales de estos países, la norma suprema atributiva de la potestad jurisdiccional la asigna de manera exclusiva a los órganos del poder judicial, es decir, a los distintos tribunales de la República, impidiendo de esa manera que cualquier órgano administrativo pueda ejercer la potestad jurisdiccional.

A manera de colofón, se puede afirmar que en Venezuela las normas contenidas en el novísimo Código Orgánico Tributario de 2020, mediante las cuales se atribuyen la potestad jurisdiccional a la administración tributaria, a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), resultan estar inficionadas de inconstitucionalidad por violar flagrantemente el artículo 253 constitucional que atribuye la potestad jurisdiccional exclusivamente a los órganos del poder judicial, así como también hay que acotar que bajo estos mismos parámetros constitucionales no puede decirse que existan los denominados actos administrativos cuasijurisdiccionales.

4. El principio de separación de poderes

En el modelo de Estado democrático, social de derecho y de justicia que propugna el artículo 3 (Venezuela A.N., Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1999), se atiende al clásico principio de separación de poderes expuesto por el Barón de Montesquieu Charles Louis de Secondat en su obra "Teoría de la distribución social del poder".

Así, en la exposición de motivos de la Constitución de 1999, el constituyente al establecer los fundamentos del capítulo referido a los órganos del poder público, dejó plasmado lo siguiente:

En las Disposiciones Generales, en primer lugar, se consagra la conocida distribución vertical del Poder Público: Poder Municipal, Estadal y Nacional, colocados en este orden según su cercanía con el ciudadano, sujeto protagónico de este modelo de democracia participativa.

En lo que respecta a la distribución horizontal del Poder Público Nacional, se incorporan, además de las funciones tradicionales, la innovación de los denominados Poder Electoral y Poder Ciudadano. La razón de esta novedosa inclusión se entiende en un contexto social y político en el cual se deben dar signos claros del **respeto a la independencia y autonomía funcional de la que deben gozar los órganos encargados de desarrollar las funciones respectivas**, para facilitar la recuperación de la legitimidad perdida en terrenos tan delicados como el de los procesos electorales; así como el de la función contralora y la defensa de los derechos humanos.

Se consagra, igualmente, una división de las funciones que corresponden a cada una de

las ramas del Poder Público, tanto en sentido vertical como horizontal. Pero si bien se acepta la especialidad de la tarea asignada a cada una de ellas, se establece un régimen de colaboración entre los órganos que van a desarrollarlas para la mejor consecución de los fines generales del Estado. (resaltado del autor)

A través de ello, se reafirma que, en Venezuela, la norma constitucional respeta el principio de separación de poderes y las funciones que se atribuyen a cada uno de los órganos del poder público. Sin embargo, bajo el actual régimen de gobierno se ha producido una notoria centralización del poder, la cual ha traído como consecuencia, el decaimiento del principio de separación de poderes en el país caribeño.

Cuando se afirma, en párrafos anteriores, que la actividad desarrollada por la Asamblea Nacional Constituyente instalada el 4 de agosto de 2017 con el fin de dictar y promulgar una nueva Constitución para la República Bolivariana de Venezuela, y, a través del Decreto Constituyente mediante el cual se publica la reforma del Código Orgánico Tributario cuyo contenido se encuentra en la Gaceta Oficial Extraordinario N° 6507 de fecha 29 de enero de 2020, otorgando a la administración tributaria, por intermedio del SENIAT, potestad jurisdiccional para llevar a cabo el trámite del juicio ejecutivo o cobro coactivo de los derechos pendientes, produciendo la ejecución de los bienes del contribuyente con la aplicación de medidas cautelares de carácter ejecutivo, se hace necesario concluir que se ha violado de manera notoria el principio de separación de poderes en Venezuela, produciendo una palmaria y evidente inconstitucionalidad, ya que los órganos de la administración tributaria, conforma la norma fundamental, no pueden ejercer facultades o potestades jurisdiccionales en el ejercicio de sus funciones y actividades.

De ello deviene que, conforme a la norma constitucional, los funcionarios al servicio de la administración responden individualmente por los actos contrarios a la Constitución y a las leyes, generándose una responsabilidad civil, penal y administrativa, en cabeza de cada uno de ellos, por abuso de autoridad y desviación de poder, sin que les sirva de excusas órdenes superiores.

Díaz Bravo (2012, 254) relata la evolución del principio de separación de poderes de una manera elocuente que atrapa al lector y lo mantiene centrado en la historia. Así, este autor, en su publicación titulada “Desarrollo histórico del principio de separación de poderes”, al tratar el trabajo del Barón de Montesquieu Charles Louis de Secondat, deja plasmado lo siguiente:

Montesquieu sostenía que el hombre era un animal racional que cedía ante su impulsividad y que por su naturaleza tendía al mal, lo que se exteriorizaba en comportamientos egoístas y en la constante búsqueda del poder. Así, en el Espíritu

de las Leyes (1748) señala que el hombre investido de poder abusa de él, lo cual, sin embargo, podía limitarse por medio de las leyes y la Constitución. De esta manera, sobre las formas de gobierno y respecto al control de poder planteaba que existían tres: la República, en la que el poder supremo se encontraba en manos del pueblo, y podía ser dividida en democracia y aristocracia: en la primera, el poder reside en la totalidad del pueblo; en la aristocracia, el poder reside solo en un parte del pueblo; en segundo lugar, la Monárquica, que era gobernada según leyes establecidas y fijas por un solo individuo, quien dominaba el legislativo y el ejecutivo; y, finalmente, la Despótica, en la que todo el poder era concentrado por un sujeto, quien gobernaba a voluntad y no estaba sujeto a límites ni controles.

Montesquieu sostenía como idea básica el equilibrio, asociándolo a una Monarquía moderada, en la que los poderes intermedios se encontraban subordinados a ella y la funciones se encontraban separadas. Los depositarios de las leyes eran los jueces, y ni el rey ni sus ministros debían comportarse como jueces, ya que esto aniquilaría los poderes intermedios, en los procesos legales que se sustanciaran se debían observar ciertas formalidades legales, las cuales pretendían entregar un sistema de garantías al individuo, limitando el ejercicio indiscriminado del poder. Aun cuando el concepto de separación de poderes no es utilizado por Montesquieu, sostenía que cuando los poderes no estaban separados se perdía la libertad. Es este el valor buscado en su teoría, la libertad individual, cuyo mayor enemigo es el poder, porque como dijimos todo poder tiende al abuso, por lo que mediante la división de su ejercicio en distintas funciones se pretende garantizar aquel valor supremo. (...) Así, la nueva división de los poderes del Estado de Montesquieu establece la existencia de un poder legislativo, que promulga, enmienda y deroga las leyes, aspecto en el que separa de Locke, retirando la función de juzgar; un poder ejecutivo, que se encarga de las funciones de relaciones exteriores y seguridad interior, de la puesta en práctica de la ley; y un poder de juzgar, el cual se encarga de dirimir las diferencias entre los ciudadanos y castigar los delitos. Consideraba que la función judicial debía ser desempeñada por personas extraídas del pueblo, por periodos fijos y de corta duración, y se oponía a que fuese un senado permanente el que ejerciera dicha función, separando así, además, esta función de la clase aristócrata a los tribunales ordinarios, aun cuando aquella conservase el conocimiento de las apelaciones. Esto debido a que la importancia del poder judicial era tal que no debía estar vinculado a ninguna clase determinada, transformándose así en una fuerza social inexistente que representa a todos y a ninguno al mismo tiempo, a diferencia de las funciones legislativa y ejecutiva, las que, en su medida, estaban compuestas por representantes de las clases o estamentos sociales, el rey, la nobleza y el pueblo. Señalaba que los jueces debían atenerse a la literalidad de las leyes, no como creadores del derecho, como en épocas anteriores, ya que la estabilidad, claridad y generalidad de las leyes, junto con jueces que se limiten a ser la boca que pronuncia las palabras del derecho, meros seres pasivos, incapaces de moderar ni su fuerza ni su rigor, sumado a los procedimientos judiciales, aunque latos y onerosos, se transforman en las garantías de la libertad de las personas, siendo este debido proceso ajustado a derecho parte central de la separación de este poder de juzgar. Es por ello que Montesquieu atribuye a este nuevo tercer poder una categoría similar, no exacta, a la de los otros dos, siendo esta la formulación de la doctrina de la trinidad constitucional que se desarrolla a través del pensamiento político posterior, tendiente a garantizar los derechos de los individuos por medio del control del poder.

Montesquieu, para relacionar los poderes que se encuentran separados, distingue entre la facultad de estatuir y la facultad de impedir. Llamaba el francés al derecho de ordenar o de corregir lo que ha sido ordenado por otro "Facultad de Estatuir", y al derecho de anular una resolución tomada por otro lo llamaba "Facultad de Impedir". Así, los poderes se relacionan mediante la facultad de impedir (Montesquieu, 1972, p.154). Es por ello que se sostiene que la idea de separación de poderes no era ajena a la Constitución mixta, pues la idea del equilibrio a través del control recíproco de los poderes estaba presente por las facultades antes mencionadas, de modo que un poder podía dejar sin efecto la actuación de otro, por medio de la anulación, cuando extralimitaba sus facultades; así indicaba que el poder controla al poder.

Este autor sostiene que la división trinaría de poderes descansa sobre la idea de que el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el poder judicial, como formas estructurales del poder público, por excelencia, deben tener sus funciones propias. Afirma que la nueva división de los poderes del Estado, según el pensamiento político de Montesquieu, establece la existencia de un poder legislativo que se encarga de promulgar, enmendar y derogar las leyes, aspecto en el que separa de Locke, retirando la función de juzgar; un poder ejecutivo, que se encarga de las funciones de relaciones exteriores y seguridad interior, de la puesta en práctica de la ley; y un poder de juzgar, el cual se encargaría de dirimir las diferencias entre los ciudadanos y aplicar el castigo de los delitos.

Considera que de acuerdo a la teoría de la separación de los poderes de Montesquieu debe prevalecer el sistema de pesos y contrapesos, según el cual el poder debe controlar el poder y, por ello, se sostiene en las distintas constituciones la idea de la separación de poderes con facultades y funciones diferentes.

Citando a Pérez Royo (2007, 630) Díaz Bravo (2012, p. 256) sostiene que "los tres poderes no son específicos del Estado Constitucional, lo específico de éste es la división de poderes, que lo erige como "la única forma política cuyo objeto cuyo objeto directo es la libertad política".

En el caso venezolano, resulta importante acotar que con la promulgación y publicación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) el constituyente incorporó a los poderes clásicos del Estado, es decir, a los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, dos poderes más que formarían parte de la nueva estructura del poder público en la República, siendo éstos el poder electoral y el poder ciudadano, quedando la distribución del poder público, en el orden nacional, con la existencia de los poderes ejecutivo, legislativo, judicial, electoral y ciudadano.

De acuerdo a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

el constituyente fundamentó la incorporación de estos dos nuevos poderes en la estructura del poder público nacional, en lo siguiente:

...la razón de esta novedosa inclusión se entiende en un contexto social y político en el cual se deben dar signos claros del respeto a la independencia y autonomía funcional de la que deben gozar los órganos encargados de desarrollar las funciones respectivas, para facilitar la recuperación de la legitimidad perdida en terrenos tan delicados como el de los procesos electorales; así como el de la función contralora y la defensa de los derechos humanos.

En Colombia, la Corte Constitucional de Colombia (2004) en conocimiento de la consulta N° 971/2004 profirió sentencia de fecha 07 de octubre de 2004, relacionada con el principio de separación de poderes, en la cual se realizó el análisis de la posible sustitución de la Constitución Política de Colombia de 1991, en virtud de que el Presidente de la República emitió un decreto con fuerza de ley en materia electoral y que regularía la financiación de partidos y campañas políticas antes de la realización de las elecciones; considerando que la facultad legislativa ejercida por el Presidente de la República no atenta contra el principio de separación de poderes, sino que, por el contrario, al hacer uso del poder de reforma constitucional, no incurrió en el vicio de incompetencia. La exposición de la Corte Constitucional quedó plasmada en los siguientes términos:

El principio de la división de poderes, como con acierto señala Pedro de Vega, no puede interpretarse hoy conforme a la concepción liberal burguesa que inspiró la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789, sino con fundamento en los “supuestos que para la conciencia jurídica y política de nuestro tiempo definen y legitiman ahora el concepto político de Constitución”⁹.

El dogma de la división del Poder Público que se plasmó en la Declaración de 1789 y en las primeras constituciones francesas, corresponde a un modelo absoluto y rígido que proscibía cualquier intervención de los órganos de una rama del Poder Público en el ejercicio de las funciones propias de las otras ramas del Poder Público. De ahí que no existía un control jurisdiccional sobre los actos y actuaciones de la administración pública, ni un control constitucional de las leyes, ni tampoco una delegación legislativa en el ejecutivo.

La separación funcional del poder del Estado en distintas ramas y órganos tiene como objetivo primordial garantizar la libertad de los asociados, al mismo tiempo que racionaliza el ejercicio de dicho poder para el desarrollo eficiente de las diversas finalidades constitucionales encomendadas al Estado. En efecto, la separación funcional permite, por una parte, limitar el alcance del poder que ejerce cada órgano y, por ende, restringir su indebida injerencia sobre la actividad de los asociados, garantizando el goce efectivo de una mayor libertad y, por otra, asegurar que los diversos órganos desarrollen un mayor grado de especialización institucional, y le den un manejo más técnico a sus funciones.

⁹ Pedro de Vega, “La reforma constitucional y la problemática del poder constituyente”. Tecnos, Madrid, 1988, p. 273.

Finalmente, destacamos también que en el caso de la práctica legislativa llevada a cabo por el Presidente de la República, al promulgar los decretos leyes, autorizados por la norma constitucional, ésta no constituye afrenta alguna al principio de separación de poderes, sino que lo complementa al estar enmarcado dentro del supuesto de hecho establecido en la ley fundamental.

5. Conclusiones

El desarrollo de estas líneas plasmadas en la investigación ha permitido al autor, llegar a las siguientes conclusiones:

La jurisdicción o potestad jurisdiccional prevista en las cartas magnas de los países, como un elemento fundamental del ejercicio del poder público, compete exclusivamente a los órganos del poder judicial. Por lo tanto, no puede ningún otro órgano de la administración pública, centralizada o descentralizada, ejercer la potestad jurisdiccional en el marco de sus actividades y funciones administrativas.

El Decreto Constituyente mediante el cual se promulgó y publicó la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020 en Venezuela, resulta inconstitucional, al atribuir a la administración tributaria, por intermedio del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la potestad jurisdiccional en sede administrativa, para llevar a cabo los trámites del juicio ejecutivo o de cobro coactivo y el decreto de medidas cautelares sobre bienes del contribuyente deudor, ya que la administración tributaria actúa como juez y parte, y, a diferencia de los casos previstos en las legislaciones de otros países como España, Perú, Colombia y Chile, donde se han promulgado leyes que prevén el procedimiento bilateral o trilateral, el SENIAT actúa como parte interesada en las resultas y no como un tercero imparcial en la solución de un conflicto de intereses intersubjetivos entre particulares. Aunado a ello, el referido Decreto Constituyente viola el contenido del artículo 253 constitucional y fue dictado, fuera de sus competencias, por la ilegítima Asamblea Nacional Constituyente, la cual fue instalada el 4 de agosto de 2017, solo con el fin de promulgar y publicar una nueva Constitución para la República Bolivariana de Venezuela.

Bajo el esquema de las competencias y funciones exclusivas de cada uno de los órganos del poder público, no puede considerarse que existan los mal llamados actos administrativos cuasijurisdiccionales, por cuanto la potestad jurisdiccional de juzgar e impartir justicia, se encuentra exclusivamente atribuida a los órganos del poder judicial. De allí que, los actos administrativos

emitidos por los diferentes órganos administrativos no pueden asimilarse a la sentencia, como acto jurisdiccional por excelencia. Igualmente, los actos administrativos sujetos al principio de tutela administrativa siempre estarán sujetos al control de los órganos jurisdiccionales, a través de la jurisdicción contencioso administrativa, mientras que los actos administrativos y decisiones de la administración tributaria, siempre estarán sujetos al control de los órganos de la jurisdicción del contencioso tributario.

Como corolario de todo lo tratado, el principio de separación de poderes es el fundamento principal de control de los poderes, entre ellos, y, en él se manifiesta el equilibrio necesario como una fórmula de pesos y contrapesos en el ejercicio del poder público.

6. Referencias

Aragón Reyes, M. (1995). *Constitución y control del poder. Introducción a una teoría constitucional del control*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Ciudad Argentina.

Asamblea Nacional de Venezuela. (1999). *Exposición de Motivos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Caracas, Distrito Capital, Venezuela: Ediciones de la Asamblea Nacional.

BordalíSalamanca, A. y. (2019). La facultades juzgadoras de la administración: Una involución en relación al principio clásico de la división de poderes. *Revista de Derecho* (Valdivia) , 13.

Brewer Carias, A. R. (1964). Consideraciones sobre la ilegalidad de los actos administrativos en el derecho venezolano. *Revista de Administración Pública*, 427-456.

Constituyente, A. N. (29 de 01 de 2020). Decreto Constituyente mediante el cual se publica la Ley de Reforma del Código Orgánico Tributario. *Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinario N° 6507* . Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Corte Constitucional de Colombia, C-791/2004 (Corte Constitucional 07 de 10 de 2004).

Díaz Bravo, E. (2012). Desarrollo histórico del principio de separación de poderes. (U. d. Norte, Ed.) *Revista de Derecho* (38), 240-270.

Farías Mata, Luis Enrique - Voto salvado sentencia caso Ruiz Becerra (Corte Suprema de Justicia - Sala Político Administrativa 28 de 03 de 1985).

Fuentes, C. (2011). Montesquieu: Teoría de la distribución social del poder. (rcpeditores, Ed.) *Revista de Ciencia Política* (Santiago) , 31 (1), 47-61.

Gómez Apac, H. (2011). El procedimiento trilateral: ¿Cuasijurisdiccional? *Círculo de Derecho Administrativo* , 15-42.

Grisanti Belandria, R. (1994). *Inexistencia de los actos cuasijurisdiccionales - la reposición administrativa* (Vol. 12). Valencia, Carabobo, Venezuela: Vadell Hermanos Editores - Colección Movimiento Humberto Cuenca.

Irrarazábal Philippi, F. (2010). El sistema chileno de defensa de la libre competencia. (F. N. Económica, Ed.) *Fiscalía Nacional Económica* , 14.

Pérez Royo, J. (2007). *Curso de Derecho Constitucional* (11 ed.). Madrid: Marcial Pons.

Rondón de Sansó, H. (1990). *Los actos cuasijurisdiccionales*. Caracas: Ediciones Centauro.

Sánchez S., L. P. (2008). La inconstitucionalidad de los actos cuasijurisdiccionales. (U. C. Bello, Ed.) *Universidad Católica Andrés Bello*, 1-29.

Venezuela, A. N. (17 de 10 de 2001). Código Orgánico Tributario. *Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 37305*. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Venezuela, A. N. (18 de 11 de 2014). Código Orgánico Tributario. *Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6152* . Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Venezuela, A. N. (1999). *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Caracas, Distrito Capital, Venezuela: Ediciones de la Asamblea Nacional.

Venezuela, C. d. (03 de 08 de 1982). Código Orgánico Tributario. *Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 2992* . Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial de la República de Venezuela.

Venezuela, C. d. (27 de 05 de 1994). Código Orgánico Tributario. *Código Orgánico Tributario. Decreto Ley N° 189. Gaceta Oficial N° 4727* . Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial de la República de Venezuela.

Análisis de la aplicación del método contable frente al factor de proporcionalidad en el cálculo del uso del crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito - Ecuador

DOI: <https://doi.org/10.53766/ACCON/2022.01.44.06>

Tualombo R., Miguel A.

Recibido: 28-05-21- Revisado: 23-09-21 - Aceptado: 11-01-22

Tualombo R., Miguel A.
Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA.
Magíster en Gerencia Contable y Finanzas Corporativas. Estudiante del Doctorado en Ciencias Contables.
Universidad Técnica de Cotopaxi (Latacunga – Ecuador)
miguelangeltr10@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-6384-5807>

Según datos de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre los años 2016 al 2018, proporcionados por el Servicio de Rentas Internas (SRI), ente el administrador de los tributos en el Ecuador, 89% de las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito - Ecuador, aplicaron el método del factor de proporcionalidad en el cálculo del uso del crédito tributario por el IVA pagado en compras, lo que los lleva a pagar un valor más alto en las declaraciones de IVA. El artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, permite además del método del factor de proporcionalidad, la aplicación del método contable. En el estudio se evidenció que 11% de las grandes empresas comerciales de Quito que aplicaron el método contable tuvieron un ahorro de \$ 91.086.778,71, en la declaración del IVA durante el período de análisis.

Palabras clave: Tributos; impuesto al valor agregado; crédito tributario de IVA; método contable; método del factor de proporcionalidad; Ley de Régimen Tributario Interno.

RESUMEN

According to data from Value Added Tax (VAT) declarations, between the years 2016 and 2018, provided by Ecuador's Internal Revenue Service (SRI), 89% of large commercial companies in the city of Quito - Ecuador, applied the proportionality factor method in calculating the use of tax credit for the paid VAT purchases, leading them to pay a higher value in tax returns. Article 66 of the Internal Tax Regime Law allows—in addition to the proportionality factor method—the application of the accounting method. The study showed that 11% of the large commercial companies in Quito that applied the accounting method saved \$91,086,778.71 in tax returns during the analysis period.

Keywords: Taxes; Value-added tax; VAT tax credit; Accounting method; Proportionality factor method; Internal Tax Regime Law.

ABSTRACT

1. Introducción

Esta investigación, tiene por finalidad demostrar, si la aplicación de la metodología de un sistema contable frente a la metodología del factor de proporcionalidad, resulta más ventajosa en el cálculo del derecho a crédito tributario por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en las adquisiciones, en las grandes empresas comerciales de la ciudad Quito – Ecuador.

Con este objetivo las fuentes de datos han sido proporcionadas por el SRI, así también se llevó a cabo un trabajo de campo dentro de las empresas seleccionadas para dicho propósito.

Según el Código Tributario se entiende por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora (Código Tributario, 2014).

Los impuestos constituyen una parte fundamental del ingreso público, por medio de la recaudación de estos, el Estado obtiene recursos para financiar servicios que el gobierno debe prestar a los ciudadanos para beneficio común, el IVA, siendo uno de los tributos más importantes dentro de la legislación tributaria vigente, es un impuesto que se grava “al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados”(Ley de Régimen Tributario Interno, 2018), es de gran importancia para el sistema económico y de carácter obligatorio para todos aquellos que realicen actividades económicas dentro del territorio nacional.

Según el artículo 158 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, el SRI recauda el IVA en forma mensual y semestral; mensual cuando el contribuyente realiza ventas con tarifa gravada de 12% y, en forma semestral cuando el contribuyente realiza ventas con tarifa de 0%.

El desconocimiento de leyes tributarias en el Ecuador, genera que el uso del factor de proporcionalidad, en el cálculo del crédito tributario del IVA se haya normalizado dejando de lado el uso de la metodología de un sistema contable, dicho suceso es la principal causa en la que radica la importancia del estudio.

2. La problemática

Los impuestos son los tributos que deben pagar los ciudadanos de un país al Estado sin que este se encuentre obligado a entregarles una contraprestación directa. En la mayoría de los países, los impuestos constituyen la fuente más importante de ingresos dentro del presupuesto general del Estado. Sin los impuestos probablemente no se podrían financiar las actividades

gubernamentales ni tampoco las políticas sociales en favor del pueblo.

Los impuestos en función a quién se aplican o se direccionan, se dividen en impuestos directos e indirectos. Los impuestos directos gravan el patrimonio, ingresos o la riqueza de la persona, en este grupo el ejemplo más representativo y mayor recaudador de impuestos en el Ecuador es el impuesto a la renta. En cambio los impuestos indirectos, gravan al uso o la manifestación indirecta de la riqueza, en este grupo el impuesto más representativo por generar mayores recaudaciones en el Ecuador es el IVA.

La importancia que tiene la recaudación de tributos para el Estado es y ha sido fundamental para el presupuesto general del Estado. En el Ecuador los ingresos por impuestos durante el año 2019 representan 40% del total de la proforma presupuestaria; y constituye la primera fuente de ingresos que dispone el Estado para garantizar el cumplimiento de sus deberes primordiales establecidos en la Constitución de la República y programados en el Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021 Toda una vida (SENPLADES, 2017).

Cuadro 1
Participación de la recaudación de impuestos en la proforma presupuestaria del Ecuador en el año 2019 (En miles de Dólares)

Impuesto recaudado	14.269	40%
Total presupuesto	35.529	

Fuente: Elaboración propia

Si consideramos el aporte que tiene cada uno de los tributos en la totalidad de las recaudaciones tributarias, el IVA en el Ecuador constituye el mayor rubro cada año, así en el año 2019 el porcentaje del IVA en operaciones internas representa 34,23% y el IVA en importaciones representa 12,62%, dando un total de 46,85%.

Cuadro 2

Recaudación tributaria en Ecuador en el año 2019

Impuestos administrados por el SRI	Valor	%
Impuesto a la Renta (IR)	4.769.971.736	33,43
Impuesto al Valor Agregado en operaciones internas	4.884.911.019	34,23
Impuesto al Valor Agregado en importaciones	1.800.166.718	12,62
Impuesto a la Salida de Divisas	1.140.096.990	7,99
Impuesto a los Consumos Especiales en operaciones internas	653.591.876	4,58
Impuesto a los Consumos Especiales en importaciones	257.020.203	1,80
Otros impuestos (Contribución para Atención Integral de Cáncer; Impuesto Vehículos Motorizados; Impuesto a Activos en el Exterior; Impuesto Fomento Ambiental; RISE; Regalías, Patentes y Utilidades de conservación minera; Otros ingresos; Intereses por mora tributaria, Multas tributarias.	763.084.632	5,35
Total impuestos recaudados	14.268.843.174	100,00

De acuerdo a la (Ley de Regimen Tributario Interno, 2018) en su artículo 52, se establece que el IVA, grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

Las tarifas de IVA en el Ecuador son 0% y 12%; así, en el artículo 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se definen aquellas transferencias no objeto de IVA, y en los artículos 55 y 56 de la mencionada ley, se definen los bienes y servicios gravados con tarifa 0% de IVA, respectivamente. Esto quiere decir que aquellas transferencias no contempladas en los artículos mencionados, serán gravadas con tarifa 12% de IVA.

Por lo expuesto en el párrafo anterior, se deduce que los contribuyentes en el Ecuador, tendrán ventas de bienes y/o servicios grabadas con tarifa 12% y/o 0% de IVA.

Sabemos también que todo contribuyente, para la realización de sus actividades, requiere hacer adquisiciones de bienes y/o servicios, los mismos

que están gravados con tarifa 12% y/o 0% de IVA. El IVA pagado en las adquisiciones de las empresas (contribuyentes), al momento de la declaración, lo pueden usar, como crédito tributario; sin embargo, del Artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se deduce la existencia del uso del crédito tributario total, parcial y nulo.

2.1. Crédito tributario total

Pueden utilizar el cien por ciento (100%) del IVA pagado como crédito tributario, los sujetos pasivos del IVA, en los siguientes casos:

- a. En la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%);
- b. En la prestación de servicios gravados con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%);
- c. En la comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador;
- d. En la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%) de IVA a exportadores; y,
- e. En la exportación de bienes y servicios. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021, Artículo 66).

2.2. Crédito tributario parcial

Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%), considerando (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021, Artículo 66):

- a. Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo.
- b. Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021, Artículo 66).

La proporción del IVA pagado en compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%), más las exportaciones, más las ventas de paquetes de turismo receptivo, facturada dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no

residentes en el Ecuador, más las ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%) de IVA a exportadores, con el total de las ventas (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021, Artículo 66).

Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con dicha tarifa; de las compras de bienes y de servicios gravados con la tarifa vigente de IVA distinta de cero por ciento (0%) 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 (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021, Artículo 66).

2.3. Crédito tributario nulo

No dan derecho a crédito tributario por el IVA pagado:

- a. Las adquisiciones locales e importaciones de bienes, de activos fijos o la utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero por ciento (0%) de IVA; y,
- b. Las adquisiciones locales e importaciones de bienes y utilización de servicios, por parte de las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021, Artículo 66)

El estudio de esta investigación, se centra en el uso del crédito tributario parcial, pues como se describió en los párrafos anteriores, aquellos sujetos pasivos del IVA, que realicen ventas que en parte estén gravados con tarifa 0% de IVA y en parte con tarifa 12% de IVA, tienen derecho al uso del crédito tributario de IVA por el IVA pagado en las adquisiciones en función a sus ventas con tarifa 12%; así, dichos sujetos pasivos podrán hacer uso del factor de proporcionalidad o de un sistema contable diferenciador inequívoco, para calcular el derecho al crédito tributario de IVA por el IVA pagado en las adquisiciones.

Esta investigación aborda, el análisis de la aplicación del método de un sistema contable diferenciador inequívoco, frente al factor de proporcionalidad,

en el cálculo del uso del crédito tributario del IVA en las adquisiciones realizadas por las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito - Ecuador.

El área científica al que aborda este tema, es la contabilidad y la tributación, pues con el presente estudio lo que se pretende es, llegar a la conclusión de sí la aplicación del método del sistema contable diferenciador inequívoco en el cálculo del uso del crédito tributario del IVA en las adquisiciones, es más ventajoso que la utilización del factor de proporcionalidad.

Muchos de los contadores de la ciudad de Quito – Ecuador, desconocen que la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone de dos métodos para el cálculo del uso del crédito tributario del IVA, por el IVA pagado en las adquisiciones, razón por la cual se hace necesario este estudio a fin de que el contador ecuatoriano, conozca y aplique el método más conveniente para la empresa.

Un importante estudio denominado Diseño de un sistema contable que permite optimizar legalmente la declaración del IVA en Ecuador, publicado en Perú por el autor José Díaz Montenegro (2010), propone el diseño de un sistema contable que permite optimizar legalmente la declaración del IVA en Ecuador, estudio que explica como los contribuyentes realizan una aplicación de cierta manera incorrecta del crédito tributario para sus declaraciones del IVA, esto lleva a la empresas a pagar un valor excesivo por este concepto, en dicho estudio se demuestra que implementando un sistema contable básico, los contribuyentes optimizan su declaración del IVA apegándose estrictamente a la normativa legal, ya que se basa en la normativa para determinar que si los contribuyentes poseen 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.

En la investigación Díaz (2010) plantea la aplicación de un sistema contable básico que ayudará a optimizar la declaración del IVA sin violar ninguna norma tributaria y demuestra que sin la aplicación de un sistema contable diferenciador, no sería posible esta reducción impositiva, además la utilización de este método tiene doble efecto ya que por un lado se disminuye el IVA a pagar en comparación a la utilización del método de factor de proporcionalidad, además por otro lado, se puede cargar al gasto deducible, como crédito tributario no utilizado, todo esto conlleva a un mejor manejo tributario repercutiendo directamente sobre la liquidez de la empresa.

En el estudio realizado por Díaz, propone el siguiente ejemplo:

Cuadro 3 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
Compras			
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
Liquidación 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: Diaz, 2010

Cuadro 4 Registros contables para utilización de sistema contable en el cálculo del crédito tributario

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		

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

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

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

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

Fuente: Diaz, 2010

Cuadro 5
Cálculo del crédito tributario utilizando el método del sistema contable

Cuenta contable	Saldo de mayor	Factor (%)	Crédito tributario
IVA pagado bienes total	1.440,00	100,00	1.440,00
IVA pagado activos fijos proporcional	420,00	68,00	285,60
IVA pagado servicios proporcional	66,00	68,00	44,88
IVA pagado bienes proporcional	14,40	68,00	9,79
TOTALES	1.940,40		1.780,27

Fuente: Díaz, 2010

Cuadro 6
Liquidación del IVA, aplicando el método del sistema contable

Factor de proporcionalidad	Ventas 12% /ventas totales $15.000/22.000 = 0,68$
Crédito tributario	Crédito tributario a aplicarse en el mes: 1.780,27
IVA por pagar	IVA Percibido – crédito tributario $1.800,00 - 1.780,27 = 19,73$

Fuente: Díaz, 2010

En el ejemplo propuesto por Díaz, vemos el beneficio que otorga la aplicación del método del sistema contable frente al factor de proporcionalidad en el cálculo del uso del crédito tributario de IVA, en la declaración; así, al aplicar el factor de proporcionalidad, el IVA causado del período es de \$ 480,80; y el IVA causado aplicando el método del sistema contable es de \$ 19,73.

2.4. Segmentación de las empresas en Ecuador

El sistema andino de estadística clasifica a las empresas según su tamaño por las personas que laboran en la empresa y el valor bruto en las ventas anuales en dólares.

Cuadro 7
Criterios para definir grandes empresas

Tamaño Empresa	Micro	Pequeña	Mediana (A)	Mediana (A)	Grande
Personal ocupado	1-9	10-49	50-99	100-199	>200
Valor bruto en las ventas anuales (en dólares)	< \$100.000	\$100.001- \$1'000.000	\$1'000.001- \$2'000.000	\$2'000.001- \$5'000.000	>\$5'000 .001

Fuente: Comisión de la Comunidad Andina (2020)

A continuación se muestra un gráfico de las empresas de acuerdo con el porcentaje de participación económica según el (Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), 2020, p. 8), a pesar de que las grandes empresas solo representan 0,49%, concentran la mayor cantidad de ventas y plazas de empleo.

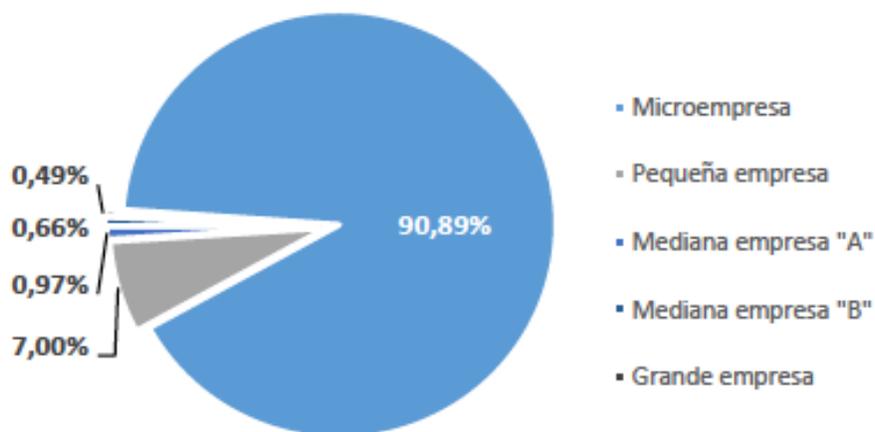


Gráfico 1: Distribución del número de empresas según su tamaño.

Fuente: INEC (2020, p.8).

El directorio de empresas y establecimientos del INEC (p. 8), clasifica a las empresas según su actividad económica en:

- Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca

- Explotación de minas y canteras
- Industrias manufactureras
- Comercio
- Construcción
- Servicios

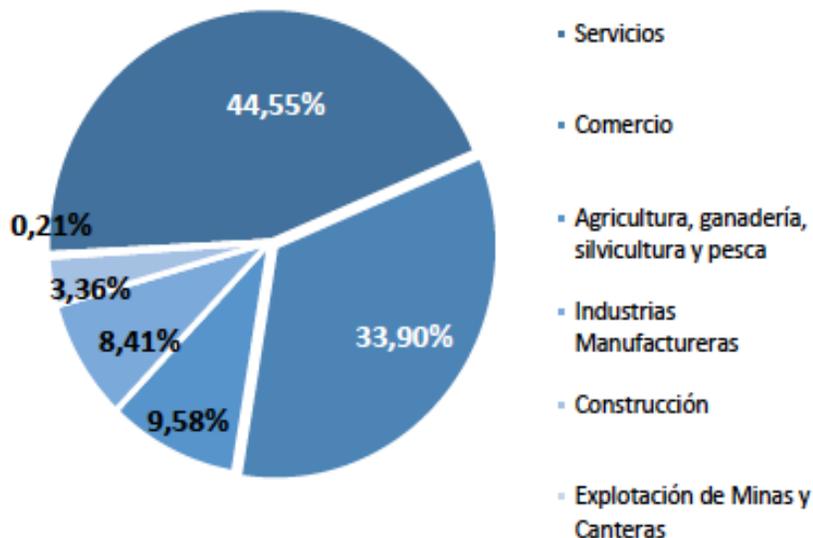


Gráfico2. Distribución del número de empresas según sectores económicos. Fuente: NEC (2020, p.8).

Como se puede observar en el gráfico, la mayor cantidad de empresas se concentra en el sector de comercio (44,55%) y de servicios (33,90%).

3. La metodología

En esta investigación se utiliza tanto la investigación documental en las leyes, normas, registros, libros, acuerdos, entre otros; cuanto la investigación de campo acudiendo a los datos del SRI, con el objeto de recopilar información estadística así como entrevista y encuestas que se desarrollaron de acuerdo a las necesidades del estudio.

3.1. Población y muestra

La población considerada para la presente investigación está constituida por las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito – Ecuador.

Se obtuvo datos de las declaraciones del impuesto al valor agregado, correspondientes a los años 2016 al 2018; dicha información corresponde a las ventas con tarifa 12%, 0%, y exportaciones, que dan derecho a crédito tributario; así mismo, se obtuvo la información del IVA pagado en compras, el factor de

proporcionalidad, y el crédito tributario aplicable en el período.

Las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito, según información proporcionada por el SRI, en el período de estudios fueron 498, de estas empresas se obtuvieron de forma mensualizada, los datos al 100%, con un total de 17.753 registros de declaraciones mensuales efectuadas.

En cuanto a la aplicación de encuestas, para el cálculo de la muestra se ha tomado la siguiente fórmula, debido a que esta se la debe utilizar en muestras finitas, y en el caso de nuestro estudio sabemos que la población total es de 498 grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito.

$$n = \frac{N * Z^2 * p * q}{e^2 * (N - 1) + Z^2 * p * q}$$

La nomenclatura de la fórmula antes descrita es la siguiente:

Cuadro 8
Cálculo de la muestra

Coeficientes	Descripción	Condición que se quiere encontrar	Datos
N	Universo o población	Total de la población	498,00
Z	Nivel de confianza 95%, Z=1.96	Si la seguridad es del 95%	1,96
p	Probabilidad de que el evento ocurra	Criterio que inciden en la utilización de método contable, en el uso del crédito tributario por el IVA pagado en las grandes empresas de Quito.	0,50
q	Probabilidad de que el evento no ocurra (1-p)	Criterio que no inciden en la utilización de método contable, en el uso del crédito tributario por el IVA pagado en las grandes empresas de Quito.	0,50
e	Error probable o error de estimación	Precisión	0,05
n	Tamaño de la muestra	Número de personas a establecer para las encuestas	217,00

Fuente: Elaboración propia.

3.2. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Para la obtención de datos se acudió al SRI, para obtener datos de las declaraciones del IVA de las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito.

Así mismo para la recolección de los datos empíricos se utilizó la técnica de la encuesta y su instrumento el cuestionario.

3.3. Técnicas para el procesamiento de datos y análisis de resultados

Para el procesamiento de los datos se utilizó la estadística descriptiva y la representación de gráficas. Los cuales nos permiten construir tablas, gráficos y calcular los porcentajes y así demostrar el resultado del estudio realizado.

Los resultados obtenidos han sido interpretados y descritos, para lo cual se consideró los contenidos establecidos en el marco teórico. Estas interpretaciones son discutidas a través de dos operaciones lógicas el análisis y la síntesis. De cuyos procesos se establecerán en los resultados, es decir el diagnóstico.

4. Los resultados

4.1. Presentación y análisis de resultados

4.1.1. Datos de las declaraciones del IVA, obtenidos en el SRI

Según información proporcionada por el SRI, se obtuvo los datos de las declaraciones del IVA de 498 grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito, los mismos que están contenidos en 17.753 registros.

Con la información obtenida en el SRI, se analizó el total de IVA en compras declarados por las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito, también se analizó el factor de proporcionalidad registrado en las declaraciones, y se analizó el crédito tributario de IVA aplicable en cada declaración. Con este análisis se comparó multiplicando el IVA en compras frente al factor de proporcionalidad calculado por el investigador, en los casos de existir diferencia entre el crédito tributario aplicado por los contribuyentes frente al cálculo efectuado por el investigador, se dedujo que las grandes empresas comerciales aplicaron el método del sistema contable; este análisis, se realizó debido a que el SRI no dispone de información que diferencie entre quienes aplicaron el método del factor de proporcionalidad o el método del sistema contable; del análisis descrito se presenta el siguiente cuadro resumen:

Cuadro 9

Análisis de uso de métodos para el cálculo del crédito tributario, según datos proporcionados por el SRI 2016 - 2018

Método de cálculo de crédito tributario	Grandes empresas de Quito	Número de registros	Porcentaje
Factor de proporcionalidad	443	15.801	89%
Sistema contable	55	1.952	11%
Total	498	17.753	100%

Fuente: Elaboración propia basado en datos proporcionados por el SRI

Del análisis se establece que 89% de las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito, utilizan el método del factor de proporcionalidad; y, apenas 11% aplican el método del sistema contable.

Con la finalidad de analizar el beneficio de liquidez que obtienen las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito, en la declaración del IVA, se analizó el total del crédito tributario aplicado en la declaración de IVA de acuerdo a los datos proporcionados por el SRI, frente al valor calculado por el autor con el factor de proporcionalidad; a continuación se presenta el cuadro resumen.

Cuadro 10

Análisis del ahorro total aplicando en la declaración de IVA por las grandes empresas comerciales de Quito en los años 2016 al 2018

Descripción	Monto de IVA (expresado en \$)	Porcentaje de ahorro frente al cálculo del factor de proporcionalidad
IVA en compras	3.979.215.680,92	
Crédito tributario aplicado por las grandes empresas comerciales de Quito	3.915.385.025,16	
Crédito tributario calculado por el autor, con el factor de proporcionalidad	3.824.298.246,45	
Ahorro total por la aplicación del método contable	91.086.778,71	2,38%

Fuente: Elaboración propia basado en datos proporcionados por el SRI

El IVA en compras de las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito, durante los años 2016 al 2018, fue de \$ 3.979.215.680,92; y, el crédito tributario aplicado fue de \$ 3.915.385.025,16; en donde incluye tanto aquellos que aplicaron el factor de proporcionalidad y el método contable; en el caso de que todos hubieran aplicado el método del factor de proporcionalidad, el crédito tributario aplicado hubiera sido de \$ 3.824.298.246,45; es decir, por la aplicación del método contable se deduce un ahorro de \$ 91.086.778,71 que representa 2,38%.

4.1.2. Aplicación de encuestas

En referencia con el cálculo de la muestra, las encuestas se aplicaron, mediante el uso de Google formularios, a 217 contadores de grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito.

Como resultado de la aplicación de la encuesta, se obtuvo los siguientes resultados: ¿Cuál de estos dos métodos es usado en su empresa para el cálculo del crédito tributario del IVA?

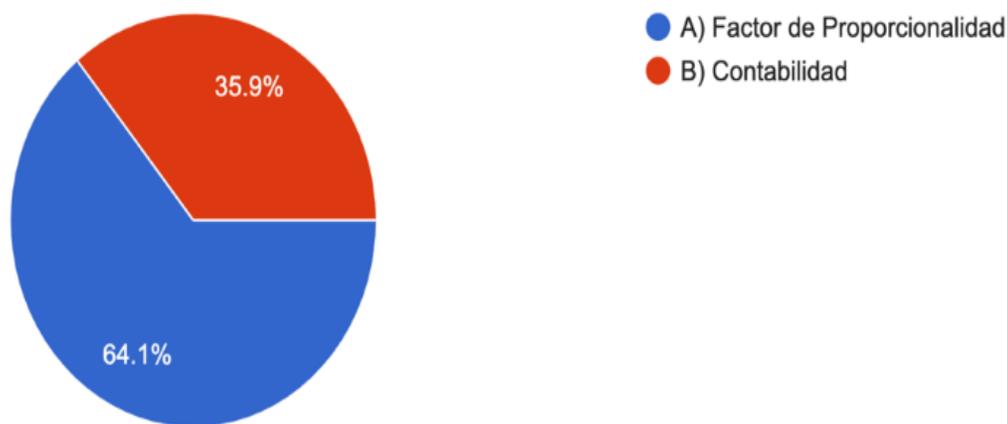


Gráfico 3. Métodos de cálculo de crédito tributario aplicado por los contadores de las grandes empresas de la ciudad de Quito. Fuente: Aplicación de encuestas

De las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito encuestadas, 64.1% usan el factor de proporcionalidad para la determinación del crédito tributario del IVA, mientras que 35.9% hacen uso de la contabilidad. Siendo así el factor de proporcionalidad el método más usado por los contadores de las empresas en mención.

Para los contadores que utilizan el factor de proporcionalidad en el cálculo del uso del crédito tributario por el IVA pagado, se realizaron las siguientes

preguntas:

¿Por qué razón o razones aplica usted el Factor de Proporcionalidad en la empresa para el cálculo del crédito tributario del IVA?

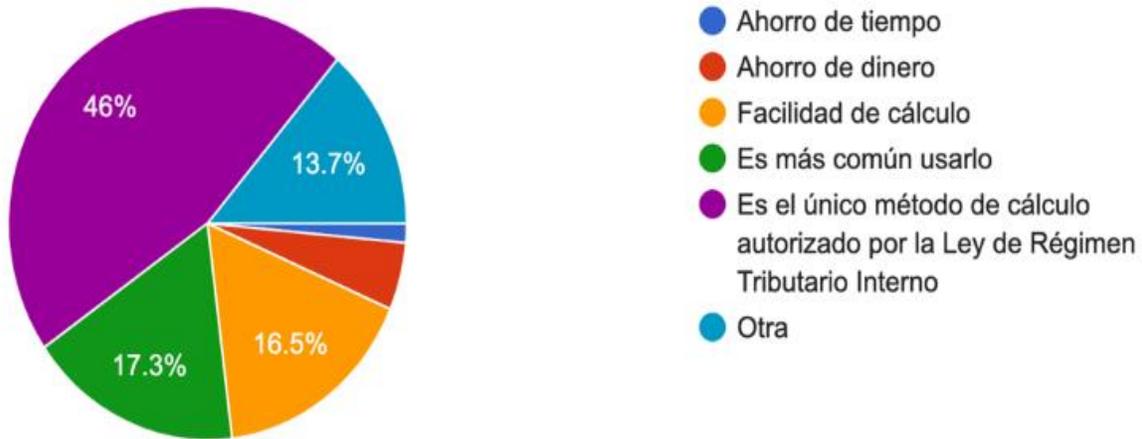


Gráfico 4: Razón por la que los contadores de las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito, aplican el factor de proporcionalidad. Fuente: Aplicación de encuestas

La razón principal por la que las organizaciones aplican el factor de proporcionalidad para el uso del crédito tributario por el IVA pagado, es porque consideran que es el único método de cálculo autorizado por la Ley de Régimen Tributario Interno, esto se refleja en 46%. Aquí podemos demostrar el desconocimiento que tienen los Contadores la aplicación del método contable en el uso del crédito tributario del IVA.

¿Por cuál de las siguientes razones, de acuerdo Artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno donde se describe el uso del método contable para el cálculo del uso del Crédito Tributario del IVA, no lo utiliza su empresa?

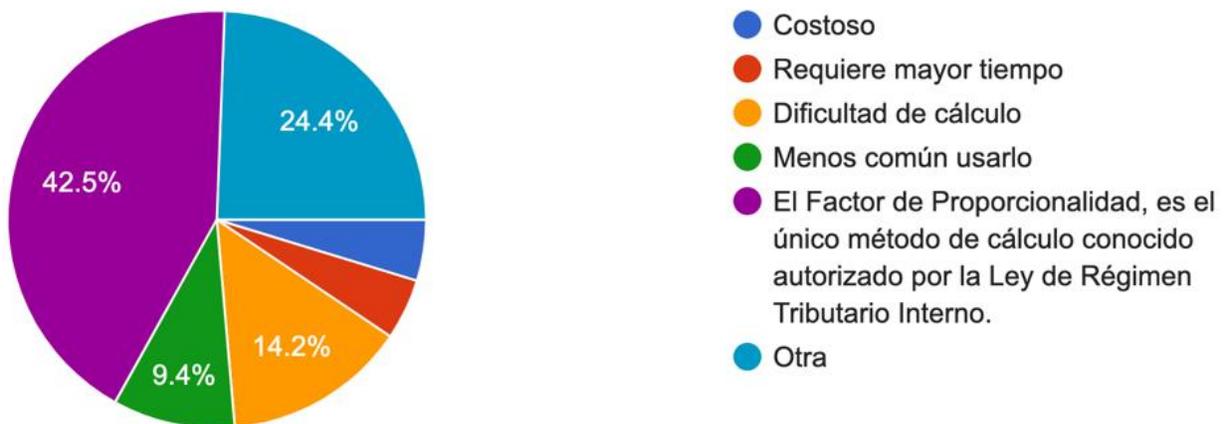


Gráfico 5: Razones por la que los contadores de las grandes empresas comerciales de Quito, no aplican el método contable. Fuente: Aplicación de encuestas

42,5% de las empresas encuestadas han indicado que no hacen uso del método contable, ya que consideran que el factor de proporcionalidad es el único método de cálculo autorizado por la Ley de Régimen Tributario Interno.

¿Estaría usted de acuerdo en hacer las gestiones pertinentes o delegar a una dirección a que se ejecute la implementación de un sistema contable parametrizado en la determinación del Crédito Tributario del IVA?

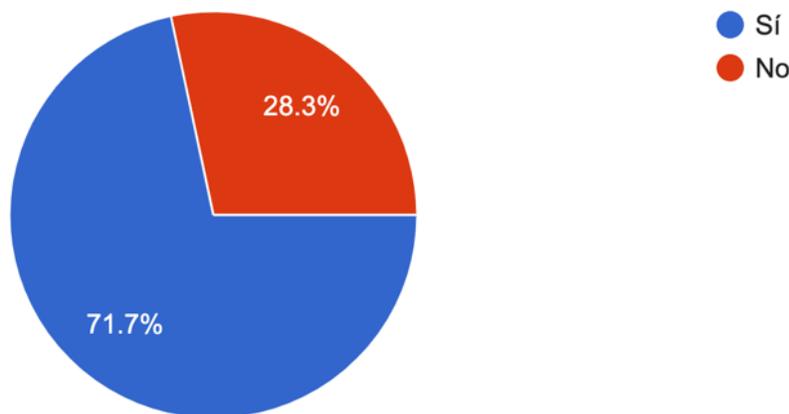


Gráfico 6: Disponibilidad para implementar el uso de la contabilidad en el cálculo del crédito tributario de IVA. Fuente: Aplicación de encuestas

71,7% de empresas consideran que están de acuerdo en realizar las gestiones pertinentes para implementar un sistema contable que les permita de forma rápida y eficaz obtener el monto de crédito tributario del IVA, considerando que es un beneficio que dichas entidades pueden obtener al hacer uso de la contabilidad de acuerdo al Artículo 66 del Código Tributario. Mientras que 28,3% no está de acuerdo y prefieren optar por el factor de proporcionalidad.

Para los contadores que en la pregunta 1, respondieron que aplican el método de la contabilidad inequívoco, para el cálculo del crédito tributario de IVA, se realizó las siguientes preguntas, para determinar aspectos del por qué utilizan este método; los resultados fueron:

¿Por qué razón o razones aplica en la empresa el uso de la contabilidad para el cálculo del crédito tributario del IVA?

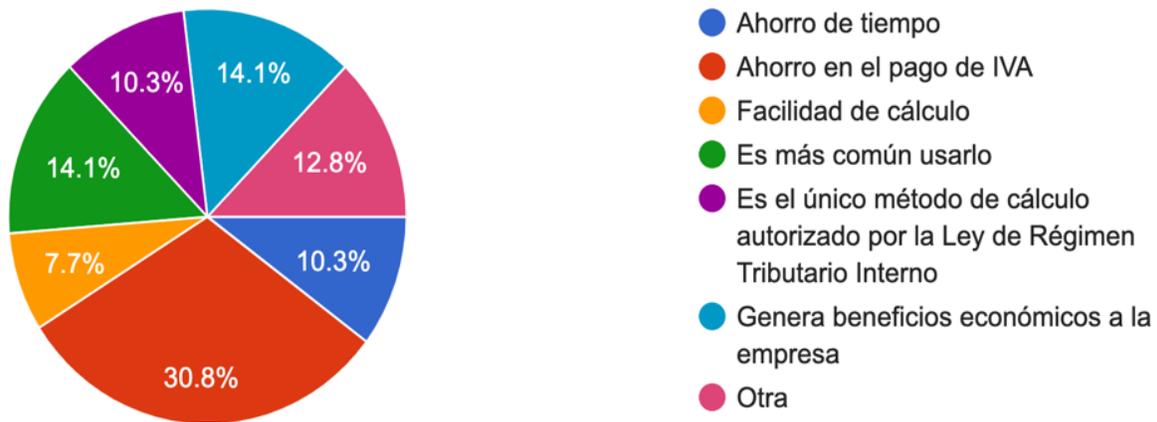


Gráfico 7: Razones por la que los contadores de las grandes empresas comerciales de Quito usan el método contable en el cálculo del crédito tributario de IVA. Fuente: Aplicación de encuestas

Una de las principales razones por la que los contadores de las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito, aplican el método contable, para el cálculo del crédito tributario del IVA, es porque consideran que existe un ahorro en el pago del IVA (30,8%), mientras que 14,1% consideran que genera beneficios económicos para la empresa.

¿Cuál fue el costo inicial que se generó en la implementación del sistema contable parametrizado, para la determinación del uso del crédito tributario mensual por el IVA pagado?

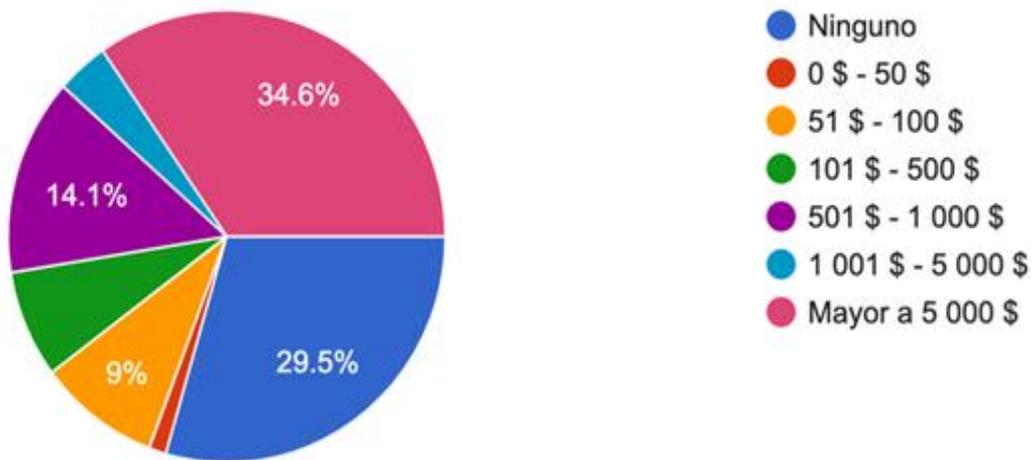


Gráfico 8: Costo incurrido en la implementación del método contable para el cálculo del crédito tributario de IVA. Fuente: Aplicación de encuestas

34,6% de los investigados, han indicado que la implementación de un sistema contable parametrizado para el cálculo del uso del crédito tributario, por el

IVA pagado, tuvo una inversión mayor a 5.000,00\$ en promedio. Es importante resaltar que 29,5% ha indicado que no tuvo que invertir ningún valor adicional.

¿Cuál es el costo anual que emplea en el mantenimiento y mejora de este sistema contable parametrizado, en la determinación del crédito tributario por el IVA pagado?

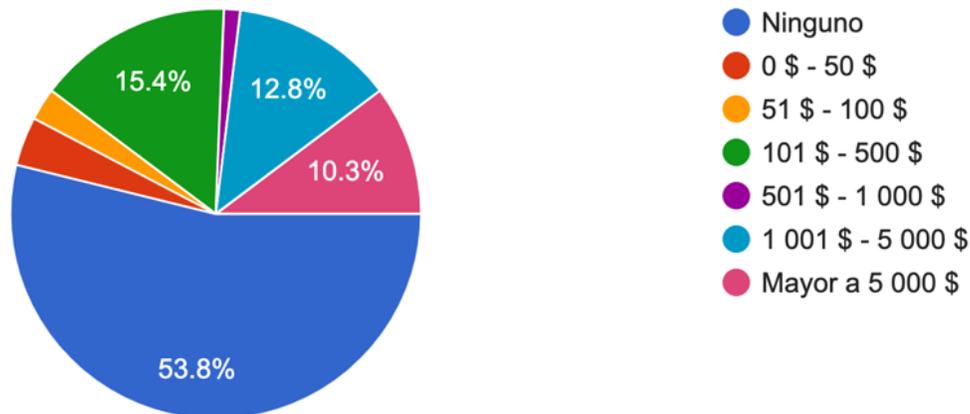


Gráfico 9: Costo de mantenimiento del sistema contable parametrizado en el cálculo del uso del crédito tributario de IVA. Fuente: Aplicación de encuestas

53,8% de empresas ha indicado que no emplean recursos monetarios en el mantenimiento anual del sistema contable que manejan, por tanto se puede evidenciar que al hacer uso de la contabilidad además de ser un método eficiente, resulta económico para las entidades; sin embargo, 10,3% indica que emplean más de 5.000,00\$ para el mismo propósito, esta particularidad puede ser debido al tipo de sistema contable parametrizado que usen y el modo en que lo usen, pero en general es mínimo el costo frente al beneficio.

¿En qué tiempo se generó el retorno de la inversión inicial de la implementación del sistema contable parametrizado, en la determinación del crédito tributario por el IVA pagado?

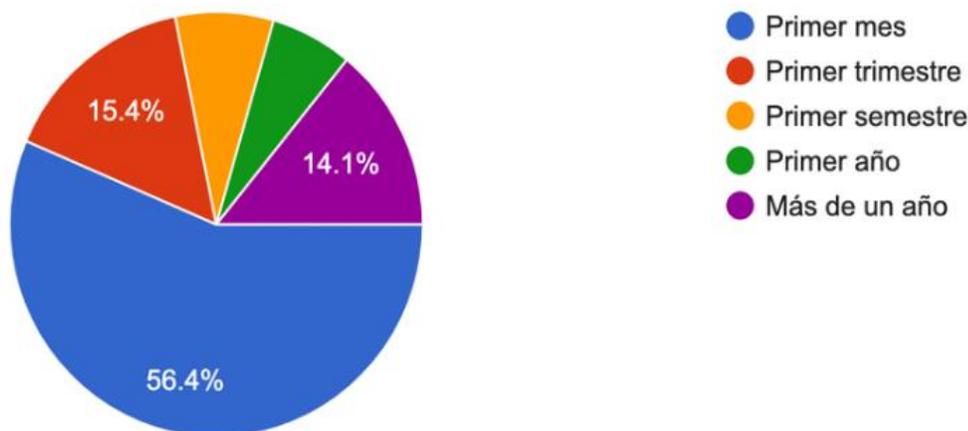


Gráfico 10: Retorno de inversión inicial en la aplicación del uso de la contabilidad para cálculo del crédito tributario de IVA. Fuente: Aplicación de encuestas de entrevistas

Para quienes tuvieron que invertir en la parametrización de la contabilidad para el cálculo del crédito tributario de IVA, el retorno de la inversión fue al primer mes de 56,4%.

¿Cuáles de los siguientes beneficios cree usted que le genera a su empresa, hacer uso de la contabilidad en la determinación del crédito tributario por el IVA pagado?

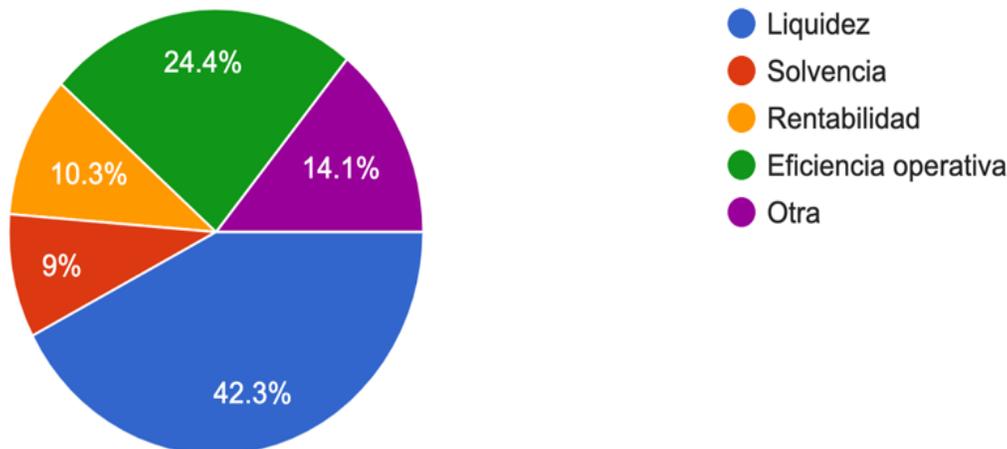


Gráfico 11: Beneficios que genera el uso de la contabilidad en el cálculo del crédito tributario de IVA. Fuente: Aplicación de encuestas.

La liquidez (42,3%), es el principal beneficio económico que obtienen las entidades al hacer uso de la contabilidad. A continuación la eficiencia operativa con 24,4% es muy importante dentro de las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito.

¿Considera usted significativo el beneficio económico en el monto a pagar que genera el uso de la contabilidad para el cálculo del crédito tributario del IVA en su empresa?

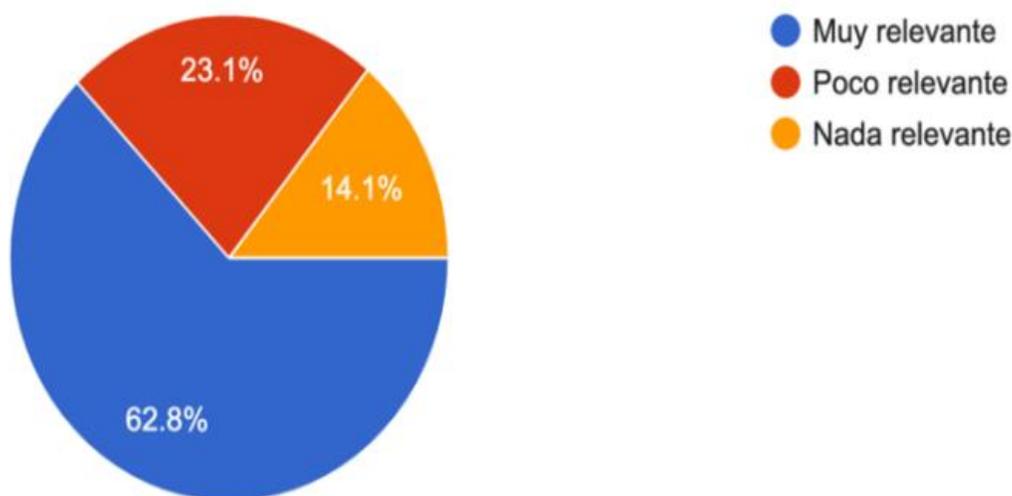


Gráfico 12: Beneficio económico al aplicar el método contable en el cálculo del uso del crédito tributario de IVA. Fuente: Aplicación de encuestas.

62,8% de los investigados, considera que el beneficio económico, que obtienen a partir del monto a pagar a través del uso de la contabilidad en el cálculo del crédito tributario del IVA, es muy relevante.

5. Las conclusiones

5.1. Del análisis de los datos de las declaraciones del IVA, de las grandes empresas comerciales de Quito, proporcionados por el SRI, se refleja que la mayoría de los contadores de dichas empresas (89%), aplican el método del factor de proporcionalidad y no el método contable en el cálculo del crédito tributario por el IVA pagado en compras. Esta información es corroborada en la aplicación de las encuestas, en donde 64,1% respondió que aplica el factor de proporcionalidad.

5.2. Sobre la base de la aplicación de las encuestas, se determina el desconocimiento del método contable para el cálculo del crédito tributario por el IVA pagado en compras; pues 46% de los encuestados, respondió que el método del factor de proporcionalidad es el único autorizado por la Ley de Régimen Tributario; y, 17,3% respondió que aplican el factor de proporcionalidad porque es más común hacerlo.

5.3. Los encuestados al enterarse de que existe el método contable para calcular el crédito tributario por el IVA pagado en compras; y, al

preguntarles si están de acuerdo en realizar las gestiones pertinentes para la implementación de dicho método, en su mayoría; es decir, 71,7%, están de acuerdo en utilizarlo.

- 5.4. La mayoría (30,8%), de quienes aplican el método contable en el cálculo del crédito tributario por el IVA pagado en compras, consideran que existe un ahorro en el pago del IVA; lo cual se evidencia también, en el análisis realizado a los datos de las declaraciones de IVA de las grandes empresas comerciales de Quito, proporcionados por el SRI, en donde se evidenció un ahorro de \$ 91.086.778,71, durante los años 2016 al 2018.
- 5.5. Para determinar si es costoso implementar el método de la contabilidad, en el cálculo del crédito tributario por el IVA pagado en compras; a las grandes empresas comerciales de la ciudad de Quito se les preguntó, cuál fue el costo inicial de la implementación del método contable, a lo que 34,6% contestó haber gastado más de \$5.000,00 en la implementación, seguido de 29,5% que manifiesta que no tuvieron que invertir dinero en su implementación; esto se debe a que toda empresa cuenta con un software contable, y para la implementación del método contable en el cálculo del crédito tributario del IVA, únicamente se requiere de análisis y tiempo en la implementación.
- 5.6. La mayoría de los encuestados (53,8%); indican que no tiene costo el mantenimiento del método contable en el cálculo del crédito tributario por el IVA pagado en compras.
- 5.7. Así mismo 42,3% de los encuestados, manifiestan que la aplicación del método contable en el cálculo del crédito tributario por el IVA pagado en compras, genera el beneficio de liquidez y 24,4% manifiesta que genera eficiencia operativa.
- 5.8. Como conclusión general, se desprende que existe desconocimiento por parte de los contadores de la existencia de la aplicación del método contable en el cálculo del crédito tributario por el IVA pagado en compras; así mismo, los beneficios de la aplicación del método contable son: liquidez, eficiencia operativa; también se determina que no resulta costoso la implementación de la aplicación del método contable, en su mayoría no les costó inversión alguna; y para aquellos que tuvieron que invertir en la implementación, el retorno de la inversión fue al primer mes de realizada la inversión. Este resultado se corrobora con lo manifestado por (Montenegro, 2010) cuando manifiesta que: el contribuyente, en estricto apego a la Ley, puede pagar una cantidad menor, con lo cual

obtendría un ahorro fiscal lícito.

6. Referencias

- Código tributario. (2014, 29 de diciembre). Asamblea Nacional del Ecuador. Registro Oficial 405. <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/5124f763-c72c-42e8-8f76-e608d6329c81/C%D3DIGO+TRIBUTARIO+ULTIMA+MODIFICACION+Ley+0+Registro+Oficial+Suplemento+405+de+29-dic.-2014.pdf>
- Díaz Montenegro, J. (2010). Diseño de un sistema contable que permite optimizar legalmente la declaración del IVA en Ecuador. *Revista Contabilidad y Negocios*, vol. 5, núm. 10, 44-55. <http://www.redalyc.org/pdf/2816/281621783004.pdf>
- Ley de regimen tributario interno. (2018, 21 de agosto). Asamblea Nacional del Ecuador. Registro Oficial Suplemento 463 (2004). <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/LEY%20DE%20REGIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO,%20LRTI.pdf>
- Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021, *Toda una vida*. (2017). SENPLADES, S. N. de P. y D. https://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/10/PNBV-26-OCT-FINAL_0K.compressed1.pdf

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

AÑO 25 N° 44, ENERO - JUNIO 2022. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal ppi 201202ME4097

INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

ACTUALIDAD CONTABLE FACES es una revista científica arbitrada, editada por el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes -Venezuela. Su objetivo es difundir los resultados de las investigaciones científicas, estudios recapitulativos, resultados de investigaciones en curso y ensayos sobre diversos temas: Contables, financieros, políticos, culturales, económicos, legales, tributarios, de mercadeo, costos, gerencia, estadística, sociología, tecnología entre otros. **ACTUALIDAD CONTABLE FACES** publicará, además, reseñas bibliográficas, así como documentos, notas e información de las actividades del quehacer universitario que revistan importancia.

La coordinación de la publicación de la Revista está a cargo de un Consejo Editor, el cual selecciona los artículos a publicar entre el material recibido. El Consejo Editor elige los árbitros que tendrán la obligación de evaluar los respectivos artículos. Los trabajos publicados son de absoluta responsabilidad de sus autores. Por consiguiente ni el Consejo Editor, ni la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes se hacen, necesariamente, solidarios de las ideas, temas u opiniones expuestos en los mismos.

Los autores deben tener en cuenta que la Revista no es de tipo informativo, sino técnico-científico, por lo cual los artículos remitidos deben tener tal característica. El envío de un trabajo a la Revista supone la obligación de no haber sido presentado para ser incluido en otras publicaciones. El Comité Editorial podrá realizar modificaciones de forma a los trabajos, una vez que éstos hayan sido aprobados para su publicación, con el objeto de mantener la uniformidad de estilo de la revista. No se devolverán los originales. Los autores recibirán dos ejemplares gratuitos de la revista en la cual se publique su trabajo.

La revista es de frecuencia semestral. La recepción de artículos se realizará durante todo el año. Los trabajos se enviarán a la siguiente dirección: Coordinación de la Revista **ACTUALIDAD CONTABLE FACES**. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Núcleo La Liria. Edificio "F". Segundo piso. Mérida Venezuela. Teléfonos (0274) 240 11 11 Ext. 1043, 1170 y 1165 (0274) 240 10 42. Fax: (0274) 240 11 65. **Correo electrónico:** actualidadcontable@ula.ve; actualidadcontablefaces@gmail.com

Los trabajos deben enviarse en original y (3) copias impresas en papel tamaño

carta, en procesador de palabras Word, letra Palatino Linotype, de tamaño 11, márgenes de 1 pulgada (2,5 cm), con una extensión mínima de 10 páginas y un máximo de veinte páginas, escritas a un espacio por un solo lado, con numeración consecutiva de todas las páginas. Si el artículo incluye gráficos, ilustraciones, mapas, planos, fotografías, entre otros, debe adjuntar los respectivos originales para facilitar su reproducción. Este material será entregado en un disquete (31/2) o CD debidamente identificado. Cuando el articulista se encuentre fuera de la ciudad de Mérida se aceptará vía correo postal y/o correo electrónico.

El contenido de la primera página debe indicar: Título del artículo en español e inglés, resumen en español e inglés con una extensión no mayor de ciento veinte (120) palabras, un máximo de (4) palabras-clave en español e inglés. Para el resumen en inglés, se recomienda a los articulistas que éste sea traducido y escrito por un traductor o por una persona con suficiente experiencia en la escritura de documentos en inglés. Se sugiere evitar hacer uso del software de traducción de que disponen algunos procesadores de texto electrónicos.

Al pie de página señale (en tres líneas) los siguientes aspectos del currículo del autor o los autores: Nombre completo, filiación institucional/profesional o lugar de trabajo al cual se encuentra adscrito, dirección postal, teléfonos (con su código de país y área) y correo electrónico. Se recomienda utilizar Palatino Linotype 10.

En cuanto a su estructura, el artículo debe exponer los objetivos del trabajo y sus principales conclusiones. Se sugiere organizar el artículo de acuerdo con las siguientes secciones: Introducción, metodología, desarrollo, conclusiones y referencias. Para ofrecer una breve guía de cómo debe presentarse el artículo, se detallan a continuación algunas normas generales a tomar en cuenta:

Referencias: Regirse por lo dispuesto en el sistema APA, en el cual éstas se citan en el texto con mención al(los) apellido(s) del(los) autor(es) y el año de publicación. Ejemplo: Martínez (2008). Si la referencia es sobre una cita textual, contendrá además de los datos mencionados anteriormente, la página de la cual se toma la cita. Ejemplo: Martínez (2008, p.13). Esta sección debe limitarse únicamente las fuentes citadas en el trabajo, evitar referencias a obras no publicadas, debe situarse al final del trabajo y no deben numerarse. Las referencias deben presentarse en orden alfabético y cronológico si hay varias obras del mismo autor; si un autor tiene más de una publicación del mismo año, deben ordenarse literalmente (1998a y 1998b). La referencias con un sólo autor precederán a aquellas en las que ese mismo autor figure con otros.

Notas adicionales: Ubicar al pie de la página respectiva la información complementaria al tema abordado.

Citas textuales: Se incluyen en el párrafo si éstas son menores de cuarenta palabras, de lo contrario se colocará en párrafo aparte con sangría de 1 cm con respecto al margen izquierdo y derecho.

Fuentes electrónicas: Apellido, Inicial del primer nombre. Año. Título. Día de consulta. Disponible (on line): dirección electrónica.

Ecuaciones: deben venir enumeradas de manera consecutiva en números arábigos. La numeración de las ecuaciones debe alinearse a 2,5 cm del margen derecho del texto.

Una vez cumplidos los anteriores requisitos, el artículo será sometido a evaluación de, por lo menos, tres árbitros especialistas en el área, quienes aprobarán o no su publicación. La relación entre articulistas y árbitros es anónima, es decir, el articulista no conoce quién evalúa su trabajo y el árbitro no conoce el autor del artículo.

Terminada la evaluación del artículo, se remitirá al articulista un resumen de la valoración resultante y, si diera lugar, se le sugerirán las correcciones pertinentes para publicar su trabajo.

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

AÑO 25 N° 44, ENERO - JUNIO 2022. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

Depósito Legal pp 199802ME395

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal ppi 201202ME4097

INSTRUCCIONES PARA LOS EVALUADORES

La revista Actualidad Contable FACES es arbitrada, por el sistema doble ciego, por consiguiente los artículos que se publican deben ser sometidos a la evaluación de personas especializadas en el tema objeto de cada artículo.

A los árbitros o evaluadores se les suministra una planilla donde se registran todos los aspectos del artículo que, a criterio del comité de redacción, deben cumplirse. El evaluador calificará el grado de cumplimiento de estos aspectos, y emitirá al final un dictamen definitivo sobre la calidad del artículo. A tal efecto, se enumeran a continuación algunas recomendaciones a tener en cuenta:

1. Los artículos deben ser evaluados bajo un criterio de objetividad, tratando en la medida de lo posible de ser constructivo, sin rechazos a priori o sin argumentación sólida.
2. Toda objeción, comentario o crítica debe ser formulada claramente y por escrito. Debe evitarse el uso de signos poco explicativos sobre el contenido de la crítica o comentario (rayas, interrogaciones, admiraciones, entre otros).
3. Los árbitros deben incluir dentro de su evaluación la ortografía y la redacción, como aportes para mejorar la calidad del artículo.
4. La decisión del árbitro debe ser sustentada con los argumentos respectivos y plasmada en los espacios destinados para tal fin en la planilla de evaluación que se entrega con el correspondiente artículo a evaluar.
5. Los árbitros deben entregar el artículo evaluado a la coordinación de la revista en un lapso no mayor de quince días consecutivos, a partir de la recepción del mismo.



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MERIDA VENEZUELA

CDCHTA



El Consejo de Desarrollo, Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes es el organismo encargado de promover, financiar y difundir la actividad investigativa en los campos científicos, humanísticos, sociales, tecnológicos y de las artes.

Objetivos Generales:

El CDCHTA, de la Universidad de Los Andes, desarrolla políticas centradas en tres grandes objetivos:

- Apoyar al investigador y su generación de relevo.
- Vincular la investigación con las necesidades del país.
- Fomentar la investigación en todas las unidades académicas de la ULA, relacionadas con la docencia y con la investigación.

Objetivos Específicos:

- Proponer políticas de investigación y desarrollo científico, humanístico, tecnológico y de las Artes para la Universidad.
- Presentarlas al Consejo Universitario para su consideración y aprobación.
- Auspiciar y organizar eventos para la promoción y la evaluación de la investigación.
- Proponer la creación de premios, menciones y certificaciones que sirvan de estímulo para el desarrollo de los investigadores.
- Estimular la producción científica.

Funciones:

- Proponer, evaluar e informar a las Comisiones sobre los diferentes programas o solicitudes.
- Difundir las políticas de investigación.
- Elaborar el plan de desarrollo.

Estructura:

- Directorio: Vicerrector Académico, Coordinador del CDCHTA.
- Comisión Humanística y Científica.
- Comisiones Asesoras: Publicaciones, Talleres y Mantenimiento, Seminarios en el Exterior, Comité de Bioética.
- Nueve subcomisiones técnicas asesoras.

Programas:

- Proyectos.
- Seminarios.
- Publicaciones.
- Talleres y Mantenimiento.
- Apoyo a Unidades de Trabajo.
- Equipamiento Conjunto.
- Promoción y Difusión.
- Apoyo Directo a Grupos (ADG).
- Programa Estímulo al Investigador (PEI).
- PPI-Emeritus.
- Premio Estímulo Talleres y Mantenimiento.
- Proyectos Institucionales Cooperativos.
- Aporte Red Satelital.
- Gerencia.

www2.ula.ve/cdcht

E-mail: cdcht@ula.ve

Teléfonos: 0274-2402785/2402686

Alejandro Gutiérrez S.
Coordinador General