

ILLUSTRO

REVISTA DE INVESTIGACIÓN CONTABLE, FINANZAS Y GESTIÓN



AREQUIPA 2013

ILLUSTRO

Revista de investigación Contable, Finanzas y Gestión

DIRECTOR:

Pedro Choque Ticona, Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

EDITOR ASISTENTE:

Geraldine Farfán Caballero, Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

COMITÉ EDITORIAL:

Jorge Angulo Paulet, Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

Jorge Benavides Shialer, Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

Fredy Leiva Flores, Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

COMITÉ DE REVISORES:

Juan Pablo Manrique Málaga, Universidad Gabriela Mistral, Chile

César Manrique Velazco, Edpyme Raíz, S. A.

Alba Robles Gonzalez, Universidad Santo Tomás, Colombia



© Universidad Católica San Pablo

Urb. Campiña Paisajista s/n – Quinta Vivanco, Cercado. Arequipa – Perú.

Hecho el depósito legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2009-05536

ISSN: 2311 - 4126

Impreso en: IMPRESA

Pasaje Angamos 220, Yanahuara, Arequipa, Perú

Las opiniones libremente vertidas por los autores de los artículos no constituyen orientaciones oficiales de la Universidad Católica San Pablo y son enteramente responsabilidad de ellos.

SUMARIO

EL PRINCIPIO DE DEVENGADO EN MATERIA TRIBUTARIA <i>Pedro Choque Ticona</i>	5
APLICACIÓN DE LAS NIIF PARA PYMES EN PERÚ: DIFICULTADES Y DESAFÍOS <i>Luis Fernando Castro S.</i>	23
CLIMA ORGANIZACIONAL EN OCHO EMPRESAS DE AREQUIPA <i>Walter Lizandro Arias Gallegos</i>	39
ADOPCIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN LAS PEQUEÑAS EMPRESAS, UCHUMAYO, AREQUIPA, 2013 <i>Jhulyta Aguirre Cancino, Dennise M. Alvarez Ydme, Ivón R. Huacoto Huacollo, Carlos M. Neyra Olanda</i>	57
RELACIÓN ENTRE LA PRESIÓN TRIBUTARIA Y LA RECAUDACIÓN DE LOS PRINCIPALES TRIBUTOS EN AREQUIPA (IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO A LA RENTA) <i>Mary Carmen Gutiérrez Anco, Solange Arce Vilca, Karina Condori Suyo, Leslie Areliz Chambi Tuero, Lizeth María Huayta Chambi</i>	69

EL PRINCIPIO DE DEVENGADO EN MATERIA TRIBUTARIA

THE ACCRUAL METHOD IN MATTERS OF TAXATION

Pedro Choque Ticona
Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

Resumen:

El Impuesto a la Renta en Perú reconoce las rentas de tercera categoría (rentas empresariales y los gastos) en base al *devengado*; sin embargo, la legislación tributaria no ha definido lo que debe entenderse por este principio.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para el reconocimiento de las rentas, emplea en sus pronunciamientos lo establecido en las normas contables (Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF). Las resoluciones del Tribunal Fiscal son sustentadas en base a lo establecido en las normas contables (NIIF); pero al momento de definir devengado, no emplean las normas contables sino doctrina jurídica.

En el presente artículo se busca demostrar si es posible emplear las normas contables para definir el *devengado* en el ámbito tributario.

Palabras clave: Devengado, reconocimiento rentas, reconocimiento gastos

Summary:

The tax income in Peru recognizes all income which falls in the third category (business income and expenses) based on the (final yield); however, the tax law has not defined what should be understood by this principle.

The National Superintendency of Tax Administration, for the recognition of earned income, employs in its pronouncements that which is established in accounting standards (International Standards of Financial Reporting - IFRS). The resolutions of the Tax Court are upheld and documented by the IFRS; but when defining *earnings*, no reference is made to accounting standards, but rather legal doctrine.

The intention of this article is to show whether it is possible to use accounting standards to define (earnings) in the tax field.

Keys words: (Earnings), income recognition, expense recognition

Sumario:

1. Introducción; 2. Referencia al devengado en las normas tributarias; 3. Referencia al devengado en las normas contables; 4. La SUNAT y el empleo de normas contables; 5. El Tribunal Fiscal y el devengado; 6. ¿Por qué no utilizar la definición de devengado del Marco Conceptual en materia tributaria?; 7. Conclusiones.

1. Introducción

Nadie duda hoy de una vinculación entre la materia tributaria y la contabilidad. Al respecto, el artículo 57º del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nro. 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004 en el Diario Oficial El Peruano, establece el reconocimiento de las rentas de tercera categoría en base al *devengado*. La Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han definido lo que debe entenderse por *devengado*; tanto la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante SUNAT), así como el Tribunal Fiscal, han utilizado en sus informes y resoluciones, respectivamente, para el reconocimiento de los ingresos y gastos, lo establecido en las normas contables;

sin embargo, para definir *devengado* han recurrido a la doctrina jurídica y no a la contable. Surge entonces la inquietud de conocer la razón del porqué no se ha empleado para la definición de dicho término, lo establecido en la doctrina contable o lo señalado en el Marco Conceptual para la información financiera. El Tribunal Fiscal no considera la definición de *devengado* del Marco Conceptual para la información financiera, porque no es una norma contable, en tanto que la doctrina contable tampoco es tomada en cuenta, porque no constituye una fuente del derecho tributario. Por su parte los informes de la SUNAT, permiten advertir que no tienen un fundamento claro de la razón del empleo de normas contables para el reconocimiento de los ingresos y gastos, limitándose únicamente a su uso.

En el presente estudio he procedido a realizar una revisión de los pronunciamientos realizados por la SUNAT que se encuentran publicados en su portal web (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>), en respuesta a las consultas formuladas por las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales; como lo señalan los artículos 93º y 94º del T.U.O. del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nro. 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013, en el Diario Oficial El Peruano:

Artículo 93.- CONSULTAS INSTITUCIONALES

Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

Artículo 94.- PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS

Las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial (...).

Tales pronunciamientos del ente administrador del tributo se expresan en *Informes, Cartas y Oficios*. Dichos pronunciamientos lo efectúan en cumplimiento de lo establecido en el Art. 94º del T.U.O. del Código Tributario, que tiene como efecto su cumplimiento obligatorio por parte de los órganos de la Administración Tributaria, de forma que todos sus funcionarios deberán observar de manera obligatoria lo resuelto por su entidad a través del pronunciamiento emitido. Si bien la posición adoptada por la Administración Tributaria no es obligatoria para el contribuyente, nos ofrece claridad sobre como actuarán sus funcionarios ante un determinado caso.

En cuanto al Tribunal Fiscal, sus pronunciamientos se efectúan a través de resoluciones, que encontramos a disposición en su portal web (http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es), en las cuales resuelven las controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Dichas resoluciones son de dos tipos: las de observancia obligatoria, que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias; debiendo señalarse expresamente en la resolución dicha calidad, además de publicarse en el Diario Oficial El Peruano; estas resoluciones no pueden ser cuestionadas ante el Poder Judicial por la Administración Tributaria, pero los contribuyentes sí pueden hacerlo. Y las otras resoluciones, son aquellas que resuelven un caso en concreto, pero cuya interpretación no tiene alcance general,

como la jurisprudencia de observancia obligatoria a que se refiere los artículos 102º y 154 del T.U.O. del Código Tributario; por ello, estas resoluciones pueden ser cuestionadas ante el Poder Judicial, tanto por la Administración Tributaria como por el contribuyente.

2. Referencia al devengado en las normas tributarias

La Ley del Impuesto a la Renta, establece en su Art. 57º:

A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

En el caso de Instrumentos Financieros Derivados, las rentas y pérdidas se considerarán devengadas en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos:

1. Entrega física del elemento subyacente.
2. Liquidación en efectivo.
3. Cierre de posiciones.
4. Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla.
5. Cesión de la posición contractual.
6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros.

Para el caso de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de intermediación financiera por las empresas del Sistema Financiero reguladas por la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley Nº 26702, las rentas y pérdidas se imputarán de acuerdo

con lo dispuesto en el numeral 2) del inciso d) del artículo 5-A de la presente Ley.

Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

- b) Las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- c) Las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- d) Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos.

Excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

La Ley reconoce en varios casos que la imputación de las rentas y gastos se efectuará en base al ejercicio en que *devenguen*; sin embargo, no se ha ocupado de definir lo que debe entenderse por *devengado*, ni los criterios que deben tenerse en cuenta.

En la Ley del Impuesto a la Renta se presentan otras referencias al *devengado* (Arts. 26º, 29º-A, 32º-A, 37º, 55º, 56º, 57º, 71º,

73º-B, 84º, 85º, 88º, y de las disposiciones finales transitorias: la segunda, trigésimo quinta, trigésimo sexta, y cuadragésimo cuarta), pero en ninguno de ellos se le define, lo mismo ocurre con el Reglamento de la Ley; por su parte, en el resto de normas tributarias tampoco encontramos la definición ni criterios que permitan colegir una definición.

3. Referencia al devengado en las normas contables

En las normas contables no encontramos una definición en sí de lo que es *devengado*, sino la oportunidad del reconocimiento de los elementos de los estados financieros, como en qué momento se reconoce un ingreso cuando se vende un bien (párrafo 14 de la NIC 18 Ingresos, en adelante *NIC 18*) o cuando se presta un servicio (párrafo 20 de la *NIC 18*); pero sí se cuenta con una definición en el *Marco conceptual para la información financiera* (modificado en setiembre de 2010), el cual establece “los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos” (IFRS FOUNDATION, 2012). Dicho Marco Conceptual aclara en los párrafos segundo y tercero del *Propósito y valor normativo*:

Este Marco Conceptual no es una NIIF, y por tanto no define normas para ninguna cuestión particular de medida o información a revelar. Ningún contenido de este Marco Conceptual deroga cualquier NIIF específica. El Consejo reconoce que en un limitado número de casos puede haber un conflicto entre el Marco Conceptual y una NIIF. En esos casos en que exista conflicto, los requerimientos de la NIIF prevalecerán sobre los del Marco Conceptual. No obstante,

como el Consejo se guiará por el Marco *Conceptual* al desarrollar futuras NIIF y en su revisión de las existentes, el número de casos de conflicto entre el *Marco Conceptual* y las NIIF disminuirá con el tiempo. (IFRS FOUNDATION, 2012).

El propio Marco Conceptual aclara que no tiene valor de norma contable lo que él establece, sino que el Marco Conceptual constituye una guía de desarrollo de las futuras NIIF. En el párrafo OB17 define al devengado, en los términos siguientes:

La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo. (IFRS FOUNDATION, 2012).

La versión original (antes de la modificación de setiembre de 2010) del Marco Conceptual, denominado *Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros* corresponde a 1989 (publicado en julio del mismo año y adoptado por el IASB en abril de 2001); el cual contiene una definición del *devengado* en el párrafo 22:

Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se

registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan. Los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, tales estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas. (IACS, 2000).

Además, encontramos el devengo en los siguientes párrafos del Marco Conceptual vigente:

4.48 Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos, por ejemplo el requerimiento de que los mismos deban estar acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento fijadas en este *Marco Conceptual*. Generalmente, tales procedimientos van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos sólo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo). (IFRS FOUNDATION, 2012).

Como es de observarse, el devengo sólo es referido en el Marco Conceptual en tres (3) párrafos: OB17, 4.48 y 4.49, definiéndolo en

el primero de los citados. De lo señalado en dicho párrafo queda claro que el devengo se distancia del concepto de percepción, porque no considera en absoluto si en el hecho económico se ha producido el cobro o pago. De haberse realizado un pago o cobro, ello no deberá tomarse en cuenta a efecto de establecer si se produjo el devengo.

La parte inicial del párrafo OB17 del Marco Conceptual refiere que el *devengo* contable es similar o lo asimila a *acumulado*, a *sumar*, *juntar*, *añadir*; y no lo relaciona específicamente con los ingresos o gastos sino que se refiere a los recursos económicos y los derechos de la entidad que informa, de lo cual puede colegirse que el *devengo* contable debe considerarse a efecto del reconocimiento de los distintos elementos de los estados financieros y no únicamente de los ingresos, ganancias y gastos. En ese sentido, si determinado hecho económico reúne las condiciones para el reconocimiento como un elemento de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos), entonces se podrá señalar que se ha “*devengado*”.

De la revisión de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que se encuentran compuestas por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las interpretaciones de las NIC (CNIC), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus interpretaciones (CINIIF), he observado que ninguna de ellas contiene una definición de devengado pero sí se refieren a dicho término como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro Nro. 1:
Referencias de devengado en las normas

Tipo	Nro.	Párrafo							Total
NIC	1	27	28	70					3
	7	18	36						2
	12	7	8						2
	17	4	40	41	47		48		5
	18	30	32						2
	19	10	38	44	50		68		5
	20	16							1
	28	17							1
	32	97C	GA17						2
	33	21							1
	37	11							1
	39	81	GA6						2
SIC		Ninguna							0
NIIF	1	D18							1
	7	20							1
	9	3.2.5	B3.1.5	B3.2.17	B4.1.13	B4.3.8	B5.1.1	B5.1.2	7
	13	D23	D36	D105					3
CINIIF		Ninguna							0

Fuente: Normas contables

Elaboración: Propia

4. La SUNAT y el empleo de normas contables

Luis Durán Rojo y Marco Mejía Acosta (2011), realizan un interesante trabajo de la revisión de los pronunciamientos emitidos por la SUNAT, del empleo de las normas contables. En dicho estudio demuestran que dicha Administración Tributaria al absolver las consultas formuladas por los contribuyentes, hace uso de las normas contables para señalar el tratamiento tributario de determinadas operaciones, es decir, que es tomado en cuenta en la interpretación que efectúa.

Las normas contables consideradas por esta entidad en los informes, cartas y oficios emitidos en respuesta a las consultas formuladas por los contribuyentes son tomadas en cuenta –como lo señalan Durán Rojo y Mejía Acosta–, en base a lo siguiente:

4.1. Derivación genérica a normas contables

La SUNAT recurre a normas contables sin señalar la razón o motivo de recurrir a ellas y no a otras, vale decir, no señala que recurre a ellas al constituir normas jurídicas ni que sean principio de Derecho ni menos como doctrina jurídica. Un ejemplo de ello se encuentra en el Informe Nro. 149-2010-SUNAT (emitido el 25 de octubre de 2010), en el cual establece: “Los ajustes por valor de actualización constante a las cuotas de un contrato de arrendamiento financiero deberán computarse en la base imponible del Impuesto a la Renta en el ejercicio de su devengo, para lo cual deberá tenerse en cuenta las normas contables sobre la materia y los términos pactados en el contrato respectivo”.

4.2. Uso de normas contables como fuente interpretativa sin sustentar la razón de ello

En el Informe Nro. 048-2010-SUNAT (emitido el 29 de abril de 2010), la SUNAT se pronuncia señalando:

En relación con el otorgamiento de las denominadas “garantías extendidas” en la venta de bienes, conferidas por una empresa comercializadora a un consumidor final en adición a la garantía otorgada por el fabricante del bien:

1. El monto que por concepto de garantía extendida debe pagar el comprador forma parte de la base imponible del IGV correspondiente a la venta del bien garantizado.
2. El ingreso por garantía extendida obtenido por las empresas comercializadoras se considera devengado durante el período de cobertura del contrato.
3. Los gastos relacionados con la garantía extendida se devengarán en el ejercicio o período en que se realiza o se presta el servicio a fin de atender las obligaciones que cubre dicha garantía.

En el caso citado, la SUNAT considera que corresponde recurrir a los principios contables, y los diferencia de la doctrina jurídica, pues en dicho informe cita también a Enrique Reig, considerándolo como doctrina jurídica, pero las citas de los principios contables no los asimila a doctrina jurídica.

4.3. Uso de normas contables como fuente interpretativa al amparo de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario

En el Informe Nro. 124-2010-SUNAT (31 de agosto de 2010), la SUNAT señala:

Para fines del Impuesto a la Renta, dentro de la expresión “edificaciones y construcciones” deben entenderse comprendidas las edificaciones propiamente dichas y toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tienen como características su fijeza y permanencia, ésta última asociada a una vida útil relativamente extensa, similar a la que corresponde a un edificio, no se destinan para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo y que están sujetas a depreciación, excepto terrenos. Formarán parte de las edificaciones y

construcciones todos los bienes y materiales que sean necesarios para su puesta en funcionamiento, uso o aprovechamiento económico, así como los aditamentos de carácter permanente que tengan una vida útil relativamente larga como la obra.

En el presente informe la SUNAT señala que al no existir en la Ley del Impuesto a la Renta una definición de los términos “construcción” y “edificación”, resulta necesario recurrir a sus significaciones usuales, así como suplementariamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Luego realiza una revisión de la *NIC 16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo*, señalando que los edificios y otras construcciones comprenden activos que la entidad utiliza para la producción o suministro de bienes y servicios. Posteriormente, realiza una cita del *Manual del Contador* de W. A. Paton.

Como puede notarse, la referencia a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, es por considerar las normas contables como normas jurídicas o principios del Derecho Tributario, del Derecho Administrativo o del Derecho en general; sin embargo, en el informe no establece en cuál de éstas se encuentran las normas contables.

4.4. Uso de normas contables como fuente normativa

El Informe Nro. 146-2010-SUNAT (20 de octubre de 2010), la SUNAT se pronuncia en el siguiente sentido:

1. El derecho de llave calificado como activo intangible no forma parte del fondo de comercio o goodwill. Para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, la deducción del precio pagado por un derecho de llave está condicionada a que se pruebe que se trata de un intangible de duración limitada.
2. Tratándose de un derecho de llave que aflora con ocasión de una adquisición estructurada a partir de dos operaciones: a) adquisición del cien por ciento de las acciones de una empresa y, posteriormente, b) absorción de dicha empresa por la adquirente de las acciones; para efecto del Impuesto a la Renta, dicho derecho de llave sólo puede amortizarse por la empresa adquirente a partir de la entrada en vigencia de la fusión, siempre que sea identificable como un activo de duración limitada.

En este caso la SUNAT considera en la parte inicial del Informe, en la parte referida a *Base legal*, la cita siguiente: “*Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 38, cuya aplicación fue oficializada por la Resolución del Consejo Normativo N.º 34-2005-EF/93.01, publicada el 2.3.2005*”. De lo cual, se colige que la SUNAT considera que las normas contables constituyen fuente normativa y, en tanto, estaría aplicando lo establecido en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario y no la Norma IX.

De lo señalado podemos advertir que la SUNAT emplea las normas contables pero sin una base consistente, porque no llega a precisar bajo qué ámbito las emplea, si es como normas jurídicas o principios del Derecho Tributario, del Derecho Administrativo o del Derecho en general o doctrina jurídica.

5. El Tribunal Fiscal y el devengado

Antes de referirme a la importancia de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, revisemos brevemente qué debe entenderse por jurisprudencia. Para Jaime Lara, (2006), la jurisprudencia es el conjunto de resoluciones concordantes y coincidentes sobre una misma materia que establece criterios vinculantes de alcance general.

De acuerdo con Marcial Rubio (2009), la jurisprudencia en sentido lato son las resoluciones que los magistrados judiciales emiten en ejercicio de sus atribuciones jurisdiccionales, para solucionar los conflictos a ellos sometidos, que se suscitan entre los individuos o entre estos y la sociedad. Mientras que en sentido estricto se refiere propiamente a las resoluciones que emite el máximo tribunal, pero no a las resoluciones de los tribunales y juzgados inferiores a él. En sentido clásico, puede entenderse que la jurisprudencia proviene de los tribunales de justicia; sin embargo, también se tiene la jurisprudencia administrativa, que es aquella emitida por la administración pública, para solucionar problemas jurídicos que caen bajo su competencia.

El Código Tributario establece en la Norma III de su Título Preliminar, qué constituye una de las fuentes del Derecho Tributario a la *jurisprudencia*. Al referirse a que constituye una fuente formal de Derecho Tributario, lo hace indicando que constituye un vehículo a través del cual se pueden insertar normas jurídicas en el sistema, generando diversos efectos en el mismo. Sin embargo, más que

una fuente formal de derecho constituye una fuente real, pues los jueces al resolver las controversias de manera uniforme y coincidente establecen criterios vinculantes de alcance general (2006).

5.1. Sistemas jurisprudenciales

Jaime Lara (2006), señala que existen dos sistemas de jurisprudencia vinculante: el de la unidad científica y el sistema de la obligatoriedad instituida. A continuación desarrollaremos ambos sistemas.

5.1.1. Sistema de la unidad científica

Mediante el sistema de la unidad científica, el criterio jurisprudencial se forma a lo largo de los años por acumulación de decisiones individuales que tienen similar pronunciamiento, aportando todas ellas en la construcción de la doctrina jurisprudencial, que permita dar respuesta a situaciones no previstas. Los argumentos reiterados vienen a conformar lo que se denomina *línea jurisprudencial, reiterada jurisprudencia o jurisprudencia uniforme*.

5.1.2. Sistema de la obligatoriedad instituida

Este sistema corresponde a aquél donde su criterio vinculante se origina en circunstancias temporales y personales, de manera que se conoce el tribunal u órgano que lo instituyó, la oportunidad de su emisión y el caso en el cual se produjo. A diferencia del anterior sistema, éste se produjo en un momento determinado.

Dentro de este sistema se presentan dos formas de establecer el precedente: el del precedente jurisprudencial y el de la jurisprudencia de observancia obligatoria.

5.1.2.1. El precedente jurisprudencial

Es aquél que se establece mediante sentencias emitidas por los tribunales superiores, como los del Tribunal Constitucional, en los cuales establecen criterios vinculantes de alcance general, los que tienen carácter de obligatorio cumplimiento de parte de las instancias inferiores y obviamente de los justiciables.

El criterio vinculante no se encuentra formalmente formulado ni señalado como si fuera una norma jurídica sino que debe ser extraído de la resolución mediante un proceso inductivo, considerando que corresponde a un caso particular y la decisión fue pronunciada en dicho sentido; pero que contiene un principio aplicado que es de alcance general, para aplicarse en los demás casos similares.

Los precedentes se mantendrán vigentes en tanto no se haya producido una modificación legislativa o un cambio de criterio del mismo tribunal; ello por cuanto la naturaleza de la jurisprudencia suele ser dinámica y cambiante y sea proclive a un mayor desarrollo y precisión por pronunciamientos posteriores.

5.1.2.2. La jurisprudencia de observancia obligatoria

En este sistema se otorga calificación expresa de que la resolución contiene criterio vinculante, tanto para el propio tribunal como para las instancias inferiores.

Para el establecimiento de la jurisprudencia de observancia obligatoria se cuenta con un procedimiento establecido para su calificación, aprobación y sanción. Esta calificación solo está establecida para casos excepcionales, disponiéndose en su mayoría la publicación en el Diario Oficial El Peruano.

Existen dos clases de jurisprudencia de observancia obligatoria, primero, aquella que califica que la resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, sin que toda ella contenga un único criterio, como sucedía en el caso del Tribunal Fiscal hasta el año 2001; y segundo, cuando además de calificar la resolución como jurisprudencia de observancia obligatoria, señala cuál es el párrafo que establece el criterio vinculante. Ello se ha establecido en los Arts. 102º y 154º del Código Tributario.

El Tribunal Fiscal emite resoluciones con la calidad Observancia Obligatoria y por tanto vinculantes; así también emite resoluciones que resultan aplicables a cada caso en particular, pero cuyo reiterado pronunciamiento adquiere la calidad de vinculante.

5.2. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre devengado

A continuación los resultados de la revisión efectuada a las Resoluciones del Tribunal Fiscal, emitidas desde 1996, en las cuales se ha considerado el principio de devengado en la resolución de sus casos; dicha revisión se ha efectuado con el propósito de analizar si el Tribunal Fiscal considera las normas contables en la resolución de los casos de naturaleza tributaria –pues sólo puede pronunciarse el Tribunal en materia tributaria-, y de haberlas considerado, bajo qué forma: como norma jurídica, como doctrina jurídica, como principio de Derecho Tributario, etc.

De las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas desde el año 1996 hasta el 2011, se han encontrado 152 en las cuales existe referencia al *devengado*. En las resoluciones existen diversas referencias a las normas contables, pero dado que la materia de investigación es el *devengado*, sólo se consideró las resoluciones referidas a este principio.

Luego de la identificación de las resoluciones y análisis de las mismas, se ha encontrado los siguientes resultados:

Cuadro Nro. 2:
Referencias de devengado en las resoluciones del Tribunal Fiscal

Año	Cant.	Fundamenta uso de norma contable			Señala norma contable	
		Sí	No	Referida a otro tributo	Sí	No
1996	2	0	1	1	0	1
1997	5	0	5	1	0	5
1998	9	0	8	1	0	9
1999	3	0	3	0	1	2
2000	7	0	6	0	0	6
2001	16	0	16	0	6	10
2002	11	0	11	0	1	10
2003	12	0	12	1	6	6
2004	15	0	15	0	10	5
2005	8	0	8	0	6	2
2006	11	0	11	0	8	3
2007	12	0	11	1	10	2
2008	7	0	7	0	7	0
2009	12	0	12	0	9	3
2010	12	0	12	1	10	2
2011	10	0	10	0	3	7
Total	152					

Fuente: Resoluciones del Tribunal Fiscal en su portal
Elaboración: Propia

Las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal no fundamentan la razón del empleo de las normas contables. No mencionan si se consideró la norma contable como una norma jurídica, como doctrina jurídica, principio de Derecho Tributario o principio de Derecho Administrativo.

También se encontró la referencia a otros tributos, como en el caso del Impuesto General a las Ventas (IGV). Pero que no tiene mayor efecto por cuanto dicho tributo no considera para su determinación el concepto de “devengado”.

El empleo del devengado en las resoluciones del Tribunal Fiscal se efectuó en casos referidos a:

- Descuentos
- Intereses

- Exportaciones
- Devoluciones de pagos en exceso
- Ingresos cobrados por anticipado
- Comisiones
- Deducción de gastos
- Reconocimiento de ingresos
- Compensación de saldo a favor del exportador (SFE)
- Operaciones gravadas con el IGV
- Liquidación provisional
- Venta de minerales
- Emisión de facturas
- Ingresos por minería
- Devoluciones
- Reconocimiento de costos e ingresos;
- Gastos en alquiler de vehículos
- Intereses de créditos vencidos en entidades financieras
- Derecho de llave *goodwill*
- Alquiler de volquetes
- Valorizaciones de servicios
- Intereses por contribuciones financieras
- Pólizas de seguros
- Notas de abono
- Indemnizaciones por lucro cesante
- Bienes entregados en consignación
- Depreciaciones
- Intereses moratorios
- Cuotas devengadas en periodos de gracia
- Intereses presuntos
- Provisiones
- Gastos de ejercicios anteriores

5.3. Autores considerados por el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones

En las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas se ha advertido la referencia a

Enrique Jorge Reig y a Juan Roque García Mullín, mas no a otros autores.

Según Reig (1998), *“el ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina”*.

Agrega más adelante que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

1. Requiere que se haya producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
3. No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado. (REIG, 1998).

Por su parte, García Mullín refiriéndose al devengado, señala:

En el sistema de lo “devengado”, también llamado “causado”, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada, y por ende imputable a ese ejercicio.

Como contrapartida, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándolos imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles. (GARCÍA MULLÍN, 1978).

El Tribunal Fiscal, al fundamentar sus resoluciones, considera en varios casos lo señalado por estos autores; llama la atención que el Tribunal no haya considerado la definición del devengado contenido en el Marco Conceptual para la información financiera, teniendo en cuenta la proximidad existente entre la Contabilidad y el aspecto tributario, y en especial, cuando en muchas resoluciones se fundamenta con citas de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

6. ¿Por qué no utilizar la definición del devengado del Marco Conceptual en materia tributaria?

Considerando que la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento establecen una definición o concepto de devengado, es necesario que revisemos cuáles son las fuentes del Derecho Tributario que reconoce el Código Tributario.

6.1. Fuentes formales de Derecho Tributario

La fuente formal de Derecho es aquel procedimiento a través del cual se producen, válidamente, normas jurídicas que adquieren el rasgo de obligatoriedad propio del Derecho y, por lo tanto, las características de ser impuestas legítimamente a las personas mediante los instrumentos de coacción del Estado (RUBIO CORREA, 2009).

Entonces una fuente formal de Derecho tributario será el procedimiento válido mediante el cual se logra una norma tributaria que puede ser impuesta por

el Estado, empleando la coacción de ser necesario.

El Código Tributario vigente (Decreto Supremo Nro. 133-2013-EF), establece en la Norma III del Título Preliminar, las fuentes de Derecho Tributario, señalando:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f) La jurisprudencia;
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h) La doctrina jurídica.

Al respecto, se pueden plantear dos cuestionamientos al considerar como fuente a la jurisprudencia y a la doctrina jurídica.

La jurisprudencia es el conjunto de resoluciones concordantes y coincidentes sobre una misma materia que establecen criterios vinculantes de alcance general (2006). Al respecto, surge el cuestionamiento de considerar a la jurisprudencia como un medio para lograr una norma tributaria válida, o en realidad es la interpretación que considera un Tribunal como válida, posición a la que me adhiero; porque no crea una nueva norma, sino que simplemente establece una posición en la interpretación de una norma.

Por otra parte, la doctrina jurídica es el conjunto de escritos aportados al Derecho a lo largo de toda su historia, por autores dedicados a describir, explicar, sistematizar, criticar y aportar soluciones dentro del mundo jurídico (2009). La doctrina jurídica tampoco crea normas tributarias sino que su finalidad es de ser un gran ordenador y expositor del sistema jurídico legislado. Su función de describir le permite exponer sistemáticamente grupos de normas diseminados en diversas épocas y con diversas ubicaciones jerárquicas dentro del Derecho nacional (2009).

Nótese que la referencia en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, es a la *doctrina jurídica* y no a la *doctrina contable*, por tanto, esta última no constituiría una fuente de Derecho Tributario. De manera tal, que el Tribunal Fiscal hace bien en no referirse a la doctrina contable por cuanto ella no constituye una fuente reconocida para el Derecho Tributario.

6.2. Las normas contables no son normas jurídicas

De acuerdo con Aníbal Torres (2008), o la norma o regla jurídica es un esquema o programa de conducta que disciplina la convivencia social, en un lugar y momento determinados, mediante la prescripción de derecho y deberes, cuya observancia puede ser impuesta coactivamente.

Por su parte Marcial Rubio (2009), desde un carácter lógico jurídico, sostiene que la norma jurídica es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir, lógico-jurídicamente,

una consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento.

Para que se encuentre respaldado por la fuerza del Estado dicha norma debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano, conforme lo establece el Art. 109º de la Constitución Política del Perú. Tal artículo señala: *“La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”*.

Dicha definición contiene tres elementos que conforman su estructura interna: el supuesto (hipótesis que genera la consecuencia), la consecuencia (es el efecto generado por el supuesto cuando se produce en la realidad), y el nexo lógico jurídico (elemento lógico vinculante).

Las Normas Internacionales de Información Financiera no tienen la calidad de normas jurídicas por cuanto no han sido publicadas en el Diario Oficial El Peruano, conforme lo exige la Constitución Política en su Art. 109º. La regulación efectuada en el Art. 223º de la Nueva Ley General de Sociedades, aprobada por Ley Nro. 26887 y publicada el 9 de diciembre de 1997, establece que *“Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país”*; y la aclaración realizada por el Consejo Normativo de Contabilidad en el Art. 1º de la Resolución Nro. 013-98-EF/93.01, publicada el 23 de julio de 1998, en la que precisa que los Principios de Contabilidad Generalmente

Aceptados comprender, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad; no es suficiente para que las NIC alcancen la categoría de normas jurídicas, al carecer de publicación en el Diario Oficial El Peruano.

6.3. Interpretación de las normas tributarias

El Derecho no utiliza un lenguaje propio sino que toma el lenguaje común y es elaborado mediante él. El Derecho es compartido por especialistas y legos, por lo que es fácil suponer que existirán problemas de comprensión y comunicación. De acuerdo con Enrique Haba (HABA, 1979), existen tres planos de análisis del lenguaje, que son: el sintáctico, el semántico y el pragmático. El plano sintáctico se refiere a las reglas de organización de la expresión lingüística, con ello me refiero a la gramática española. Téngase presente que el Derecho, a diferencia de otras disciplinas (la matemática, la lógica, etc.), no generará una gramática propia. El plano semántico se encuentra referido al significado de los vocablos. La etimología nos ayuda a encontrar el significado de los términos, de manera que en algunos casos su significado será uno común de las palabras y en otros le asignará uno propio; por ello se da muchas veces que la misma palabra sea empleada en sentido común y en otra, en un sentido jurídico distinto. El plano pragmático es la manera como lo entiende normalmente la sociedad. Y ello se da cuando se suman la gramática y la semántica, para buscar el significado del contenido de la norma jurídica.

Armando Zolezzi (2003), considera que interpretar una norma es determinar el sentido y alcance de la misma; pero que no cualquiera con una simple lectura puede determinar el sentido y alcance del texto legal; aun la más clara requiere ser interpretada.

Él distingue que, según el operador del Derecho, podrán presentarse diversas clases de interpretación:

- Interpretación legislativa

Conocida como auténtica, y es aquella que tiene carácter obligatorio, confundiendo con la ley interpretada, y formando con ella un solo cuerpo. Tiene un carácter universal (*erga omnes*), siendo su alcance el mismo que la ley interpretada.

Nuestra Constitución la establece en el numeral 1 del Art. 102º, que establece: *“Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes”*.

- Interpretación administrativa

Es aquella que efectúa el Presidente de la República al reglamentar las leyes. Dicha atribución se encuentra contenida en el numeral 8 del Art. 118º de la Constitución, que establece: *“Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones”*.

Otro ejemplo lo tenemos en el Art. 93º del Código Tributario, que establece:

“Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias”. En el cual obliga al órgano administrador del tributo a realizar una interpretación administrativa.

También encontramos en el Art. 154º del Código Tributario, otro caso, cuando establece que: *“Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial”*.

- Interpretación judicial

Corresponde a la realizada por los jueces al aplicar la ley a un caso concreto, buscando el sentido y alcance de la norma.

- Interpretación doctrinaria

Es la que corresponde a los juristas, y tiene un carácter orientador al legislador cuando legisla, al juez cuando aplica la ley,

o al funcionario cuando aplica la ley. Estas posiciones de los juristas se encuentran en los libros, ensayos, artículos, conferencias, etc., en los que participan.

El primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, señala: *“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”*. Por su parte, la Norma IX del mismo cuerpo normativo establece: *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”*; de forma tal que si en la Ley del Impuesto a la Renta existieran vacíos o deficiencias, el intérprete podrá recurrir supletoriamente a los principios del Derecho Tributario, luego a los del Derecho Administrativo, y después a los Principios Generales del Derecho.

Se puede advertir que la norma establece un orden de empleo señalando en primer lugar las normas tributarias, y sólo en caso que no se encuentre una regulación en ella, se podrán aplicar normas distintas a las tributarias, en tanto no sean opuestas. Y en defecto de éstas, podrán emplearse los principios, pero no todos los principios sino primero los del ámbito tributario, luego del Derecho Administrativo y finalmente, los Principios Generales del Derecho; obsérvese que no se ha referido en ningún momento a principios contables sino únicamente a los principio vinculados al Derecho; por

tanto, al no ser reconocidas las Normas Internacionales de Contabilidad (hoy Normas Internacionales de Información Financiera), como principios del Derecho, no pueden emplearse de forma supletoria a las normas tributarias.

7. Conclusiones

- 7.1. El Impuesto a la Renta establece que las rentas de tercera categoría se considerarán en el ejercicio comercial en que se devenguen, y los gastos siguen el mismo criterio. Sin embargo, dicha Ley ni su Reglamento definieron lo que debe entenderse por *devengado*.
- 7.2. El Marco Conceptual para la información financiera no señala que el *devengo* resulta aplicable únicamente a los ingresos, ganancias y gastos sino, se desprende de él, que debe tomarse en cuenta en el reconocimiento de los distintos elementos de los estados financieros.
- 7.3. El *devengo* para las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) va más allá de referirse sólo a ingresos y gastos, incluye también el reconocimiento de activos, pasivos y patrimonio, en tanto satisfagan las definiciones y criterios del Marco Conceptual.
- 7.4. La SUNAT considera las normas contables en la interpretación de las normas tributarias, sin señalar de forma clara y uniforme la razón de recurrir a ellas.

- 7.5. El Tribunal Fiscal emplea en sus resoluciones normas contables, sin indicar un fundamento sólido de su empleo; porque no menciona si las considera como norma jurídica, doctrina jurídica, principio de Derecho Tributario o principio de Derecho Administrativo.
- 7.6. La definición de *devengado* empleado por el Tribunal Fiscal en sus resoluciones no proviene de normas contables sino de la doctrina jurídico-tributaria (Enrique Jorge Reig y Juan Roque García Mullín). El Tribunal Fiscal no fundamenta en sus resoluciones la razón del empleo de la doctrina jurídica.
- 7.7. En materia tributaria, no debe emplearse la definición de devengado del Marco Conceptual de la información financiera ni de lo establecido en una Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) por no constituir una norma jurídica, ni principio del Derecho Tributario, del Derecho Administrativo o Principio General del Derecho.
- García Mullín, Juan (1978). "Manual de Impuesto a la Renta". Buenos Aires: Organización de los Estados Americanos – Programa del Sector Público - CIET.
- IASC (2000). "Normas Internacionales de Contabilidad 2000". Lima: Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú.
- Ifrs Foundation (2012). "Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF Español 2012". Parte A, Londres: IFRS Foundation Publications Department.
- Haba, Enrique (1979). Apuntes sobre el lenguaje jurídico: de la lengua común a la letra de las leyes. San José de Costa Rica: En Revista de Ciencias Jurídicas, Nro. 37.
- Lara Márquez, Jaime (2006). La jurisprudencia del Tribunal Fiscal. En AA.VV.: "Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller". Lima: Palestra Editores S.A.C.
- Reig, Enrique (1998). "Impuesto a las ganancias". 9na. Ed. Córdoba: Ediciones Macchi.
- Rubio Correa, Marcial (2009). "El sistema jurídico – Introducción al Derecho". 10ª Ed., Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Torres V., Aníbal (2008). "Introducción al Derecho – Teoría General del Derecho". 3ra. Ed., Lima: Importadora y Distribuidora Editorial Moreno S.A.
- Zolessi M., Armando (2003). Prólogo al Libro "Interpretación de las normas tributarias" de Marcial Rubio Correa. Lima: ARA Editores E.I.R.L.

Referencias

Durán Rojo, Luis Y Mejía Acosta, Marco (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT, en "Revista Enfoque Contable", Nro. 1, Lima: Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.C. - AELE.

APLICACIÓN DE LAS NIIF PARA PYMES EN PERÚ: DIFICULTADES Y DESAFÍOS

APPLICATION OF IFRS FOR SMES IN PERU: DIFFICULTIES AND CHALLENGES

Luis Fernando Castro S.

Resumen:

En el año 2011, según el Consejo Normativo de Contabilidad, entró en vigencia la aplicación obligatoria de las NIIF para PYMES, encargando que se efectúe la difusión y capacitación, entre otros, a las Facultades de Ciencias Contables y Financieras de las universidades del país.

Sin embargo han pasado casi tres años y dentro de los currículos de las universidades no se observa que se hayan incluido estas normas, y esto se refleja en las encuestas realizadas a los contadores de la provincia de Arequipa, que en la mayoría de casos desconocen los alcances de estas NIIF para PYMES.

Es necesario tomar conciencia de la importancia de la aplicación de las NIIF para PYMES, a fin de presentar información financiera relevante y fehaciente.

Palabras Clave: NIIF, PYMES, aplicación, dificultades

Summary:

In 2011, the Accounting Standards Board put into effect the mandatory application of IFRS for SMEs, ordering its dissemination and training to take place within all the universities in Peru which contain a Faculty of Accounting and Financial Sciences.

However, almost three years after the mandate, there is still no evidence of any Peruvian university incorporating these standards into their curricula. These findings are reflected in

surveys that given to accountants in the province of Arequipa, which in the majority of the cases are unaware of the full scope of the IFRS as they apply to SMEs.

In order to be able to present relevant and reliable financial information, it is imperative that we are completely aware of how important the implementation of the IFRS for SMEs actually is.

Keywords: IFRS, SMEs, application, difficulties

En las últimas décadas, la contabilidad en Perú ha tomado el rumbo señalado por la globalización y la armonización contable, por ello en nuestro país la profesión contable tiene un marcado protagonismo dentro del quehacer empresarial. Los estados financieros inicialmente fueron desarrollados sobre un contexto de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, luego se observa un cambio al ser exigible el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad para la elaboración de estos informes contables, sobre todo cuando entra en vigencia la Ley General de Sociedades, la misma que establece que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, esto es, sobre el entorno de Normas Internacionales de Contabilidad oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Tema aparte son las Micro y Pequeñas Empresas (MYPE), las cuales, según algunas estadísticas, son 3.2 millones de empresas que representan aproximadamente el 97% del total de empresas peruanas. En muchos de estos negocios se hace imperativo el uso de normatividad contable resumida o sim-

plificada, en nuestro caso corresponde aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

Habiendo el Consejo Normativo de Contabilidad oficializado en el año 2009 las NIIF para PYMES y siendo su uso obligatorio a partir del año 2011, es necesario realizar un balance de la situación actual de la aplicación de estas normas en las MYPES de nuestro país, y para ello se plantean las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son las bases normativas que obligan a las empresas a presentar su información financiera en base a las NIIF para PYMES?

¿Cuál es el grado de conocimiento y aplicación de las NIIF para PYMES?

¿Cuáles son las principales dificultades al aplicar o tratar de aplicar las NIIF para PYMES?

¿Qué desafíos tienen las Facultades de Ciencias Contables y Financieras de las universidades peruanas?

Realizando una verificación rápida de material bibliográfico vinculado a las NIIF

para PYMES, de las universidades de esta localidad (provincia de Arequipa – Perú), se observa que se cuenta con escasos libros sobre el tema planteado; sin embargo, existe regular cantidad de libros relacionados a la aplicación de las NIIF. Este primer acercamiento motiva la realización de esta sucinta investigación denominada “Aplicación de las NIIF para PYMES en el Perú: Dificultades y Desafíos”, la misma que está circunscrita a la región Arequipa y, específicamente, a la provincia de Arequipa.

A fin de responder a las interrogantes, se han planteado los siguientes objetivos:

- Analizar las bases normativas que obligan que los estados financieros sean presentados y elaborados en base a las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.
- Determinar el grado de conocimiento de las NIIF para PYMES y la aplicación de éstas en la elaboración de estados financieros por parte de los Contadores Públicos de la región Arequipa.
- Conocer cuáles son las principales dificultades que tiene el Contador Público al aplicar o tratar de aplicar las NIIF para PYMES en las empresas de la región Arequipa.
- Determinar los desafíos de las Facultades de Contabilidad de las universidades peruanas.

1. Normatividad relacionada con las NIIF para PYMES

En primer lugar, se debe indicar que el Sistema Nacional de Contabilidad de Perú cuen-

ta con un organismo denominado Consejo Normativo de Contabilidad, que tiene a su cargo el estudio, análisis y emisión de normas en asuntos para los cuales son convocados por el Contador General de la Nación. Este Consejo se reúne dos veces al año y está integrado por representantes de diversas entidades como el Banco Central de Reserva, la Superintendencia de Mercado de Valores, la Superintendencia de Banca y Seguros, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, el Instituto Nacional de Estadística, entre otros, así como un representante de la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos y de la Facultad de Ciencias de la Contabilidad de las universidades del país. El Consejo Normativo de Contabilidad tiene su inicio y atribuciones en la Ley N° 24680 (Ley del Sistema Nacional de Contabilidad), publicada en junio de 1987 y actualmente se encuentra bajo el marco de la Ley N° 28708 (Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad), publicada en marzo de 2006.

Las principales normas relacionadas con la obligación del contador a observar las Normas Internacionales de Contabilidad y NIIF para PYMES son las siguientes:

Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 008-97-EF/93.01: En esta norma se precisa que *“es obligación del Contador Público en el ejercicio profesional en función dependiente, observar bajo estricta responsabilidad y criterio profesional la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Internacionales de Contabilidad, reconocidas por la profesión, en los Congresos Nacio-*

nales de Contadores Públicos y oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad...”, asimismo se precisa “como conclusión, que en caso que el Contador Público Colegiado, no cumpla lo prescrito en los artículos anteriores, incurre en el comportamiento de culpa inexcusable a que se refiere el Código Civil”.

Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 013-98-EF/93.01: Al ser Perú integrante del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) a través de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y que la Nueva Ley General de Sociedades, en su artículo 223° señala que los estados financieros se preparan de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la resolución precisa “que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el Artículo 223° de la Nueva Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del CNC...”.

Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 041-98-EF/93.01: Mediante esta resolución se aprueba “el uso obligatorio del Plan Contable General Empresarial... que entrará en vigencia a partir del 01 de enero de 2010...”, recomendando la difusión entre otros “a las Facultades de Ciencias Contables y Financieras de las Universidades del País”.

Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 045-98-EF/93.01: Oficializa “la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)... la misma que es de aplicación

obligatoria para las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas...”, señala además que “se encuentran excluidas del ámbito de aplicación de la presente norma las siguientes entidades: a). Las empresas bajo la supervisión y control de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores –CONASEV (hoy Superintendencia de Mercado de Valores) y b). Las empresas que obtengan ingresos anuales por ventas de bienes y/o servicios o tengan activos totales, iguales o mayores, en ambos casos a tres mil (3 000) Unidades Impositivas Tributarias, al cierre del ejercicio anterior, a las cuales les son aplicables las NIIF completas, oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad - CNC...”. Esta norma establece que las NIIF para PYMES “entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2011”. Y por último encarga que se efectúe la difusión y capacitación, entre otra, a las “Facultades de Ciencias Contables y Financieras de las Universidades del país...”.

En segundo lugar, tenemos la Ley N° 26887 (Ley General de Sociedades), la misma que en el artículo 223° - Preparación y presentación de Estados Financieros de la Sección Sexta - Estados Financieros y Aplicación de Utilidades, señala que: “Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.”

Por último, tenemos el Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta, el mismo que en el literal g) Normas Supletorias, del artículo 11° - Costo Computable inserto en el Capítulo V - De

la Renta Bruta, establece que *“Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento”*. Asimismo en el artículo 33° - Diferencias en la determinación de la Renta Neta por la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del Capítulo IX - Del Régimen para Determinar la Renta, se establece que *“La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada”*.

2. Aplicación de las NIC - NIIF en Perú

Como se puede apreciar del punto anterior, el Consejo Normativo de Contabilidad ha oficializado en su momento las NIC y posteriormente las NIIF, y al mismo tiempo ha modificado el Plan Contable concordándolo con las NIIF, era necesario este cambio. Al mismo tiempo, otras normas como la Ley

General de Sociedades y la Ley del Impuesto a la Renta también han considerado algunos puntos sobre la aplicación de las normas internacionales, este itinerario seguido por las NIIF, básicamente por las Resoluciones del CNC, obligan a los contadores a estar, en primer lugar, actualizados en temas de normatividad contable, y en segundo lugar, aplicarlos en las empresas dependiendo del volumen de ingresos o monto de activos fijos.

Actualmente la aplicación de las NIC - NIIF tiene tres escenarios, tal como se muestra en el siguiente Cuadro N° 1:

Cuadro N° 1
Aplicación de las NIC - NIIF en Perú

NIC - NIIF	AÑO DE APLICACIÓN PLENA	VERSIÓN A APLICAR
NIC - NIIF FULL para empresas que cotizan en Bolsa y empresas con Responsabilidad Pública.	2011	Versión actualizada por Fundación IFRS (IASB) con valor normativo.
NIC - NIIF para empresas que superen 3,000 UIT en ventas o activos totales el 2010.	2011	Versión 2012 de NIC - NIIF, oficializada con Resolución N° 051-2012-EF/30.
NIIF para PYMES, para empresas que no superen 3,000 UIT en ventas o activos totales el 2010.	2011	Versión 2009, no modificada a la fecha, estable hasta 2014.

FUENTE: Consejo Normativo de Contabilidad.
Elaboración Propia

Si analizamos cuántas empresas tendrían que adecuar su contabilidad a NIC - NIIF, y teniendo como referencia los regímenes tributarios establecidos por la normatividad tributaria en Perú, tenemos que aproximadamente 7000 empresas deberían usar NIC - NIIF completas (aprobadas por el CNC) y alrededor de 500,000 empresas las NIIF para PYMES. Veamos el Cuadro N° 2:

Cuadro N° 2
Regímenes tributarios y aplicación
de NIC - NIIF

RÉGIMEN TRIBUTARIO	CANTIDAD DE EMPRESAS (Aproximado)	CONTABILIDAD
Régimen General: Ingresos mayores a 3,000 UIT.	7,000	NORMAS NIIF COMPLETAS - NIIF FULL (2%)
Régimen General: Ingresos menores a 3,000 UIT.	500,000	NORMAS NIIF PARA PYMES - NIIF PYMES (98%)
Régimen Especial de Renta - RER	RER	SÓLO LLEVAN REGISTROS DE VENTAS Y COMPRAS
Nuevo Régimen Único Simplificado	NRUS	NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD

Fuente: Declaraciones Juradas Anuales 2011 - SUNAT.
Elaboración Propia

Por otro lado, considerando los cambios en las normas internacionales y el Plan Contable General Empresarial, la Administración Tributaria dictó diversas normas a fin de ir adecuando sobre todo los Libros Contables vinculados a asuntos tributarios con las obligaciones contables, emitiéndose la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT (Formato de los Libros Físicos) y posteriormente la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT (Libros Electrónicos) y otras normas complementarias a estas, que buscan adecuar los formatos al Plan Contable General Empresarial y a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Si continuamos con el análisis de los libros y registros contables y sabiendo que SUNAT reguló el uso y los formatos de estos libros, veamos la incidencia en las Normas Internacionales de Contabilidad en el Cuadro N° 3.

Cuadro N° 3
NIC - NIIF y libros y registros
contables tributarios

Ventas y Activos anuales (en UIT)	Cantidad de Contribuyentes	Total	Total	Obligaciones Contables y Tributarias
Más de 3,000	6,722	6,722	1.37%	NIIF completas y Contabilidad Completa
Hasta 3,000	De 150 a 3,000	36,631	485,339	98.63%
	Hasta 150	448,708		
TOTALES	492,061	492,061	100.00%	NIIF para PYMES + Contabilidad Simplificada

Fuente: SUNAT.
Elaboración propia

Respecto al cuadro N° 3, se debe tener en cuenta que en el tramo de más de 3,000 UIT, a la contabilidad se le agrega los Registros de Costos y el Registro de Inventario Permanente Valorizado. En el tramo de 150 a 3,000 UIT, existen tres tramos: el primer tramo hasta 500 UIT, los cuales elaboran un inventario anual; el segundo tramo hasta 1,500 UIT, los que están obligados a llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y el tercer tramo más de 1,500 UIT, que deben llevar Registros de Costos y el Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Asimismo se debe tener presente que la Administración Tributaria, dentro del Código Tributario, ha establecido Infracciones y Sanciones vinculadas con la obligación de llevar libros y registros contables, en el Artículo 175° del referido cuerpo normativo, y en específico el numeral 2 del referido artículo, señala que constituye una infracción tributaria: “Llevar los libros de contabilidad y otros libros y registros exigidos por la leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; sin observar las formas y condiciones establecidas en las normas correspondientes”. La sanción establecida en

las tablas es de 0.3% de los Ingresos Netos, la misma que no podrá ser menor al 10% de la UIT (S/. 370.00), ni mayor de 12 UIT (S/. 44,400.00).

Según lo establecido en el párrafo anterior, podríamos inferir que la empresa que no cumple con llevar la contabilidad simplificada o completa, o no usa el Plan Contable General Empresarial o no aplica las NIIF para PYMES o NIIF completas, podrían ser pasibles de ser sancionados por este hecho desde un punto de vista tributario.

Haciendo un recuento de las disposiciones contables, realmente no encontramos un elemento coercitivo para la aplicación de las NIC – NIIF o las NIIF para PYMES, pese a las disposiciones emanadas de la Superintendencia de Mercado de Valores, éstas van direccionadas básicamente a las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores, cuyos estados financieros deben ser presentados auditados, al igual que aquellas empresas que superan las 3,000 UIT pero no cotizan en bolsa, tienen la necesidad de presentar estados financieros auditados, según la Resolución SMV N° 011-2012-SMV/01. Se debe tener presente que la Administración Tributaria ha establecido infracciones y sanciones en caso la empresa omita llevar la contabilidad en consideración con las normas y leyes respectivas.

3. Resultados

Saber qué porcentaje de contadores públicos conocen y aplican las NIIF para PYMES es un tema relevante en la presente investigación, debido a que no solo nos centrare-

mos en la parte normativa sino que, parte de los objetivos de este trabajo, es determinar el grado de conocimiento de las NIIF para PYMES, y para ello se ha preparado una encuesta.

A fin de responder a las interrogantes planteadas, se realizó una encuesta a un total de 120 contadores escogidos al azar de un total de 5118 colegiados, a los cuales se les aplicó una batería de 9 preguntas, de las cuales se obtuvo el siguiente resultado:

Pregunta N° 1

¿Es usted contador Dependiente o Independiente?

Esta pregunta se formula a fin de relacionar el conocimiento de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES respecto al vínculo laboral con las empresas, y ver si existe alguna variación sustancial respecto a la aplicación de esta NIIF.

Cuadro N° 4
Régimen Laboral del Contador

	Cantidad	%
Dependiente	73	60.83%
Independiente	47	39.17%
TOTAL	120	100.00%

Se observa que el 61% de los contadores encuestados laboran de manera dependiente, lo que podría evidenciar que nos encontramos frente a profesionales de empresas cuyos ingresos son iguales o mayores a las 3000

UIT y cuyo conocimiento de las NIIF debería ser más sólido, por tanto, es probable que este grupo de contadores tenga poco interés en las NIIF para PYMES y esté más abocado a aplicar las NIIF completas. El 39% de encuestados refiere laborar de manera independiente y la probabilidad de que las empresas a las cuales asesoren tengan ingresos menores a 3000 UIT es muy alta.

Pregunta N° 2

¿Cuál es el volumen de ingresos y activos de la empresa en la cual labora como contador? Esta pregunta permitirá sesgar el número de entrevistados, dedicándonos exclusivamente a aquellos contadores cuyas empresas tengan ingresos y activos menores a 3000 UIT.

Cuadro N° 5

Dependientes: Ingresos de Empresa

	Cantidad	%
Más de 3000 UIT	28	38.36%
Menos de 3000 UIT	45	61.64%
TOTAL	73	100.00%

Del total de 73 contadores que laboran en diversas empresas de manera dependiente, 45 contadores trabajan en empresas cuyos ingresos o activos anuales son menores a 3000 UIT, este grupo de contadores debería usar las NIIF para PYMES; al restante 38% de contadores que laboran en empresas cuyos ingresos o activos anuales son iguales o mayores a 3000 UIT, les corresponde usar las NIC y NIIF completas publicadas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Pregunta N° 3

¿Cuál es el volumen de ingresos y activos de las empresas a las cuales asesora usted como contador independiente?

Esta pregunta permitirá sesgar el número de entrevistados, dedicándonos exclusivamente a aquellos contadores cuyas empresas tengan ingresos y activos menores a 3000 UIT.

Cuadro N° 6

Independientes: Ingreso de Empresa

	Cantidad	%
Más de 3000 UIT	2	4.26%
Menos de 3000 UIT	45	95.74%
TOTAL	47	100.00%

Del total de 47 contadores que laboran de manera independiente, generalmente en estudios contables, 45 contadores asesoran a empresas cuyos ingresos anuales son menores a 3000 UIT, este grupo de contadores debe usar las NIIF para PYMES; el restante 4% (2 contadores) llevan contabilidades a empresas cuyos ingresos y activos anuales son iguales o mayores a 3000 UIT, y les corresponde usar las NIC y NIIF completas publicadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, este grupo de contadores son retirados de la muestra.

Pregunta N° 4

¿Conoce usted las NIIF para PYMES?

Cuestionamiento directo a fin de conocer el número de entrevistados que tienen conocimientos de las NIIF para PYMES y señalar cuántos son contadores dependientes e independientes.

Cuadro N° 7

Conoce las NIIF para PYMES

	Cantidad	%
SÍ	30	33.33%
NO	60	66.67%
TOTAL	90	100.00%

Del total de contadores cuyos ingresos son menores a 3000 UIT (90 profesionales), el 33% conoce las NIIF para PYMES (esto representa aproximadamente 30 contadores); sin embargo, el 67% restante manifiesta no conocer las NIIF para PYMES, por lo tanto la probabilidad de aplicación de esta norma es remota. Es necesario indicar que de 30 contadores que señalaron conocer las NIIF para PYMES, 13 son dependientes y 17 independientes, responde casi a la misma proporción de contadores dependientes y contadores independientes, por lo que resulta irrelevante la condición laboral del contador para la presente investigación, quedándonos sólo con la cantidad de contadores que conoce las NIIF para PYMES.

Pregunta N° 5

¿Sabe desde cuándo están vigentes las NIIF para PYMES?

Si bien el entrevistado dice conocer las NIIF para PYMES, es necesario hacer algunas preguntas para determinar la realidad de las respuestas, como en este caso.

Cuadro N° 8

¿Sabe desde cuándo está vigente?

	Cantidad	%
SÍ	26	86.67%
NO	4	13.33%
TOTAL	30	100.00%

Ante la consulta, 26 de los encuestados manifestaron saber desde cuándo se encuentran vigentes las NIIF para PYMES, esto representa el 87% del total de profesionales que dijeron conocer las NIIF para PYMES; el restante 13%, pese a conocer las NIIF para PYMES, refieren no saber desde cuándo está vigente la norma. Si bien la respuesta es directa es necesario confirmar este dato, a fin de no distorsionar los resultados; por tal motivo, se ha visto por conveniente formular la siguiente interrogante, que nos permitirá saber con mayor precisión si conocen las NIIF para PYMES.

Pregunta 6

Indique usted ¿desde qué año están vigentes las NIIF para MYPES?

Esta pregunta nos permitirá conocer objetivamente cuántos entrevistados conocen las NIIF.

Cuadro N° 9

¿Desde qué año?

	Cantidad	%
2011	16	53.33%
OTRO AÑO	14	46.67%
TOTAL	30	100.00%

La respuesta correcta es que la vigencia de las NIIF para PYMES es desde el año 2011, sin embargo, sólo 16 entrevistados contestaron afirmativamente, representando el 53% del total de contadores que indicaron conocerlas, asimismo señalaron saber desde cuándo estaban vigentes en Perú; el restante 47% señaló otras fechas de entrada en vigencia, lo que evidencia que si bien pueden conocer las NIIF para PYMES desconocen la entrada en vigencia de las normas en nuestro país. Esta pregunta nos permite determinar y separar de la muestra a aquellos contadores que no conocen esta norma.

Pregunta N° 7

¿Aplica usted las NIIF para PYMES en su empresa?

Después de haber determinado la cantidad de entrevistados que conocen las NIIF y saben desde cuándo es su vigencia, observaremos el número de contadores que aplican estas normas.

Cuadro N° 10

¿Aplica las NIIF para PYMES en su empresa?

	Cantidad	%
SÍ	11	36.67%
NO	19	63.33%
TOTAL	30	100.00%

Del total de entrevistados que indicaron saber desde cuándo están vigentes las NIIF para PYMES en Perú, aproximadamente el 37% señaló que vienen aplicando estas normas en sus respectivas empresas, lo que re-

presenta 11 profesionales; el restante 63% refiere conocer las normas pero no aplicarlas, evidencia un claro problema al momento de elaborar los estados financieros de las empresas, los mismos que no se encontrarían armonizados con las NIIF para PYMES.

Pregunta N° 8

En caso de que la empresa en la cual usted labora o asesora tenga ingresos o activos iguales o mayores a 3000 UIT ¿aplica la NIIF oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad?

Si bien no es parte de la investigación, esta pregunta nos permitirá determinar el porcentaje de aplicación de la NIIF completa.

Cuadro N° 11

Aplicación NIC-NIIF COMPLETA

	Cantidad	%
SÍ	11	36.67%
NO	19	63.33%
TOTAL	30	100.00%

Del total de profesionales entrevistados, 30 de ellos manifestaron laborar en empresas cuyos ingresos anuales son iguales o superiores a 3000 UIT; sin embargo, sólo el 37% (11 contadores) indicó que en sus empresas se están aplicando las NIC - NIIF de manera integral; y el restante 63% (19 profesionales) refiere que no están aplicando estas normas, tal como lo establece el Consejo Normativo de Contabilidad. Como se puede apreciar, el porcentaje es el mismo para aquellos entrevistados que tienen la obligación de elaborar estados financieros en base a las NIIF para MYPES.

Pregunta N° 9

¿Qué dificultades considera que existen para poder aplicar las NIIF para PYMES en la región?

Cuadro N° 12

	Cantidad	%
No hay Cursos, Seminarios, Talleres, etc.	36	40.00%
La norma no es de fácil comprensión	24	26.67%
En la Universidad nunca enseñaron su aplicación	18	20.00%
No hay información contable fiable	6	6.67%
No se cuentan con sistemas adecuados	3	3.33%
Es muy costosa su aplicación	3	3.33%
TOTAL	90	100%

Los entrevistados refieren que las dificultades que encontraron al momento de aplicar las NIIF para PYMES en las empresas, responden básicamente a un problema de orden académico, falta de capacitación o entrenamiento formal (Diplomados, Especialización, Cursos, Seminarios, Talleres, etc.); asimismo, de alguna manera involucran, en parte, el trabajo de la Universidad respecto al conocimiento de las NIIF para PYMES, aunque otro grupo refiere que la referida NIIF no es de fácil comprensión.

Al observar de manera integral los resultados, podemos determinar que de un total de 90 profesionales entrevistados, cuyas empresas tienen ingresos anuales menores a 3,000 UIT, aproximadamente sólo el 18% (16 contadores) conoce las NIIF para PYMES; y sin embargo, sólo 11 contadores indicaron que aplican las NIIF para PYMES en sus respectivas empresas, lo que representa un 12% del total de profesionales que indicaron laborar o asesorar a empresas del nivel de ingresos o activos menores a 3000 UIT. Este hecho se replica en aquellos entrevistados

que indicaron que las empresas en las cuales laboran o asesoran tienen ingresos o activos iguales o mayores a 3000 UIT, comparado con el porcentaje de contadores que conocen y aplican las NIIF para PYMES.

Analizando los resultados de las encuestas podemos determinar que el grado de conocimiento y aplicación de las NIIF para PYMES y de la NIIF oficializada por el CNC es el mismo; en ambos casos el porcentaje de entrevistados es coincidente, 37% del total de contadores de empresas cuyos ingresos o activos son superiores a 3000 UIT aplican la NIIF completa y el mismo porcentaje de los contadores que conocen las NIIF para PYMES la aplican en sus respectivas empresas.

Es evidente que las posibles dificultades están relacionadas con el desconocimiento de las NIIF para PYMES, al señalar como una causa principal la falta de capacitación en estas normas, lo que puede ser consecuente con el segundo motivo de dificultad señalado por los entrevistados, esto es, el problema de comprensión de las NIIF para PYMES.

4. Discusión

Al analizar las razones por las cuales los contadores desconocen la forma de aplicación de las NIIF para PYMES, encontramos la poca difusión de la norma y la escasa o nula implementación de Cursos o Talleres de los colegios profesionales de contadores así como de las universidades de la región, y esto básicamente debido a que los contadores aún están basando la contabilidad en

conceptos tributarios, es decir, desarrollando la contabilidad desde un punto de vista íntegramente tributario, teniendo en cuenta que el incumplimiento de disposiciones tributarias trae como consecuencia sanciones de carácter administrativo, que pueden lacerar la economía de una empresa.

Por otro lado, a las empresas les dificulta implementar sistemas informáticos que permitan un rápido y ágil procesamiento de la información contable; quizás con la última implementación de Libros y Registros Electrónicos por parte de la Administración Tributaria, los empresarios cambien la forma de enfocar la contabilidad y la hagan considerando los avances tecnológicos; el tener la contabilidad manual (en libros preimpresos), dificulta el trabajo del contador al momento de querer elaborar los estados financieros de la empresa.

El entrenamiento de los contadores requiere una inversión muy elevada en promedio. Un Programa de Alta Especialización en las NIIF tiene un costo aproximado de 3,200 dólares americanos y una duración aproximada de siete a ocho meses, resultando por tanto una fuerte inversión en capacitación para poder contar con profesionales expertos en temas de NIIF.

Existe un desconocimiento por parte de los contadores y empresarios sobre las disposiciones del Consejo Normativo de Contabilidad y resoluciones de la Superintendencia de Mercado de Valores, a tal punto de pensar que una pequeña empresa es aquella cuyos ingresos anuales no superan las 150 UIT (S/. 555,000), por tanto, desconocen la Resolu-

ción del CNC, el mismo que establece que las NIIF para PYMES se usa en empresas cuyos ingresos o activos anuales no superan las 3,000 UIT (S/. 11'100,000); es más, la contabilidad es procesada en libros y registros contables vinculados a asuntos tributarios, en algunos casos exclusivamente tributarios, descuidando la información contable necesaria para la toma de decisiones.

En la región Arequipa se cuenta con tres universidades, y según la verificación a los sílabos, sólo en una de ellas se ha considerado la incorporación de las NIC - NIIF de manera agresiva durante todo el periodo de formación del contador, y en las dos universidades restantes se trabajan las NIC - NIIF sólo en algunos cursos de carrera, privilegiando el conocimiento tributario más que el contable. Sin embargo, en todas ellas no se ha establecido un apartado para conocer los alcances de las NIIF para PYMES, por tanto es evidente que las respuestas de los consultados son contundentes, no se conocen los lineamientos de las NIIF para este sector económico.

Durante el año 2010, el Programa Profesional de Contabilidad dio inicio a un proceso de reestructuración de la malla curricular, realizando cambios e incorporaciones en los cursos de carrera a fin de hacer más atractiva y acorde a los nuevos cambios en materia contable que se implementaron (oficialización de las NIC, NIIF, SIC y CI-NIIF, y el uso obligatorio del Plan Contable General Empresarial).

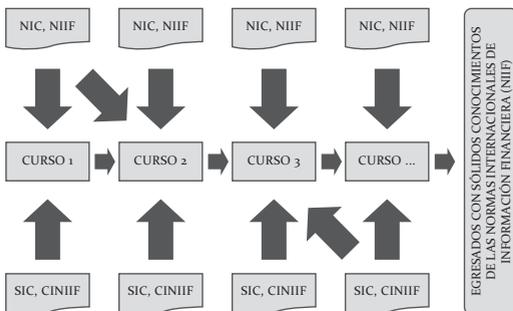
Esta malla curricular entra en vigencia el año 2011, al mismo tiempo que entran en vi-

gencia el uso obligatorio de las NIC – NIIF y el Plan Contable General Empresarial, por tanto se realizan ciertos ajustes a los cursos de carrera introduciendo las actuales Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) sin esperar que estas sean abordadas y estudiadas “exclusivamente” en un par de cursos. Esto en consideración a que el futuro profesional contable debe familiarizarse y conocer desde su ingreso al Programa de Contabilidad, la existencia y aplicación de las NIIF, por tal motivo se incorporan en los distintos sílabos de los cursos de carrera las NIIF pertinentes estudiándose de manera progresiva, tal como se muestra en el diseño siguiente (Gráfico N° 1). Esta forma de trabajo tiene un solo objetivo, lograr que el egresado (contador público) tenga sólidos conocimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y cuente con las herramientas y conocimientos necesarios para lograr su aplicación en la empresa.

El gráfico anterior muestra cómo se relacionan actualmente los cursos de carrera (Fundamentos de Contabilidad, Contabilidad Intermedia, etc.) con las NIC y NIIF y sus correspondientes interpretaciones, las SIC y CINIIF, con la intención de dar a los estudiantes conocimientos de la aplicación práctica de las normas contables, más aun sabiendo que el Concejo Normativo de Contabilidad ha declarado a las Normas Internacionales de Información Financiera como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

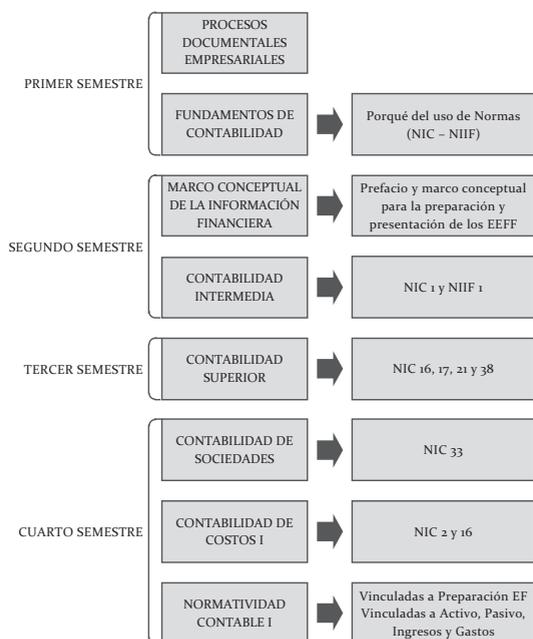
Por otro lado, no hemos perdido de vista el hecho de que el actual Plan Contable General Empresarial tiene su base en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF, SIC y CINIIF), y en la dinámica de cada cuenta se ha incluido las NIIF e interpretaciones relacionadas a las cuentas. Son estos hechos los que nos conducen a incluir en nuestros cursos de carrera cimientos necesarios para el futuro desempeño eficiente del Contador egresado de nuestra casa de estudios.

Gráfico N° 1



Es por esto que se han incluido en los sílabos referencias a las Normas Internacionales de Información Financiera vinculadas al curso que desarrolla el docente, y que dentro de la Bibliografía necesariamente se debe incluir el Libro del IFRS, partes A y B. Presento en los siguientes cuadros algunos ejemplos de cursos en los cuales se estudian específicamente algunas NIC – NIIF.

Cuadro N° 13
Incorporación de NIC - NIIF
en cursos de carrera



4. Conclusiones y recomendaciones

Podemos establecer, a modo de conclusiones:

- Según el Consejo Normativo de Contabilidad, en caso de no aplicar las NIC- NIIF el Contador Público incurre en comportamiento de culpa inexcusable; y la aplicación de las NIC - NIIF y NIIF para PYMES entró en vigencia desde el 01 de enero de 2011.
- A partir de la encuesta aplicada, se concluye que existe desconocimiento de los alcances de las NIIF para PYMES, por tanto la aplicación de esta norma en las

pequeñas y medianas empresas es casi nulo, más aún sabiendo que el contador principalmente privilegia la normatividad tributaria por el grado coercitivo que tiene en las empresas; se puede decir que la contabilidad empresarial está preparada para fines tributarios casi de manera exclusiva, por tanto no aplican la normatividad contable.

- La principal dificultad que tiene el contador para poder aplicar las NIIF para PYMES, es la falta de entrenamiento formal; no se observa que los colegios profesionales ni las universidades hayan realizado cursos, seminarios, talleres, entre otros, para poder dar soporte al trabajo de los contadores públicos.

Asimismo planteo las siguientes recomendaciones:

- Es necesaria la elaboración de un programa de entrenamiento en NIIF para PYMES en los colegios profesiones, los cuales son los llamados a realizar este tipo de eventos, a modo de Congresos, Seminarios Internacionales, etc., a fin de difundir con mayor agresividad los alcances de estas normas.
- Se requiere un trabajo conjunto entre los órganos reguladores (CNC, SMV, Sociedades de Auditoría, etc.) y las universidades a fin de intercambiar experiencias a nivel nacional e internacional que puedan ser replicadas en los salones de estudio y elevar el número de empresas que apliquen las NIIF.
- Se debería estandarizar las mallas curri-

culares de las Facultades de Contabilidad del país, a fin de elevar el nivel profesional de los egresados de los Programas de Contabilidad; se debe tener siempre presente que en todas las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad sobre la oficialización de las Normas Internacionales de Información Financiera, encargan a las Facultades de Contabilidad de las universidades del país la difusión y capacitación de las referidas normas, tanto las NIC – NIIF así como las NIIF para PYMES.

Referencias

- Apaza Meza, Mario (2011). “Análisis de la NIIF para PYMES y casos prácticos aplicando el PCGE”. Lima: Grupo Acrópolis.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB (2009). “NIIF para las PYMES”. Londres: El Consejo.
- Effio Pereda, Fernando (2011). “NIIF para las PYMES”. Lima: Entrelíneas S.R.L.
- García Quispe, José Luis (2012). “NIIF para PYMES”. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- Valdivia Loayza, Carlos. (2010). “Diferencias de las NIIF para PYMES con las NIIF completas”. Ponencia en *XXII Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú*. Arequipa.
- Vilchez, Percy; Pignatta, Alfredo (2011). “Aplicación práctica de la NIIF para las PYMES”. Ponencia en la *XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad 2011*. Puerto Rico: Asociación Interamericana de Contabilidad.

CLIMA ORGANIZACIONAL EN OCHO EMPRESAS DE AREQUIPA

ORGANIZATIONAL CLIMATE AT EIGHT ENTERPRISES FROM AREQUIPA

Walter L. Arias Gallegos
Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

Resumen:

En esta investigación se describen los perfiles del clima organizacional de ocho empresas de Arequipa. Para ello se aplicó el Perfil Organizacional de Likert (POL) a 352 trabajadores (268 varones y 84 mujeres) de entre 20 y 67 años de edad. Se encontró que las dimensiones más desarrolladas del clima organizacional son la claridad (19,53) y la responsabilidad (17,95); mientras que las más deficitarias son el reconocimiento (12,67) y la flexibilidad (16,94). En general, el nivel de clima organizacional de las ocho empresas es moderado alto (16,80). Se concluye que en las empresas evaluadas, los trabajadores perciben que se les exige un desempeño orientado a la calidad y el perfeccionamiento con autonomía en el trabajo, pero como contraparte, no se les brinda el apoyo ni las recompensas necesarias para cumplir con los objetivos organizacionales. Asimismo, ante este panorama, los trabajadores parecen tomar las relaciones interpersonales con sus compañeros, como fuentes de apoyo social que permiten suplir la falta de apoyo institucional. Se presentan sugerencias para implementar estrategias que reconozcan y recompensen los esfuerzos de los trabajadores, así como mediciones de los riesgos psicosociales relacionados con el clima organizacional.

Palabras clave: Clima organizacional, empresa, psicología organizacional.

Summary: In this research we describe organizational climate profiles of eight enterprises from Arequipa. In order to analyze them, we applied the Likert's Organizational Profile to 352 workers (268 male and 84 female) among 20 and 67 years old. We found that highest

dimensions in organizational climate are clarity (19,53) and responsibility (17,95); but the lowest dimensions are rewarding (12,67) and flexibility (16,94). The level of organizational climate at eight enterprises is high moderate (16,80). We conclude that in the enterprises of the sample, workers consider they are pushed to have a high job performance but they don't receive support or appropriate rewards to reach the objectives in work. Moreover, workers seem to take interpersonal interactions as sources of social support.

Key words: Organizational climate, enterprise, organizational psychology.

Introducción

La clave que da la pauta en los nuevos tiempos —dice Smith (2006)— son dos cualidades que deben ubicarse en el corazón de las organizaciones, como el motor que impulsa sus logros en la consecución de sus metas. Estas cualidades son la flexibilidad y la especialización. Es necesario que las empresas sean flexibles para adaptarse al cambio permanente; y no menos importante es que promuevan la especialización, para que puedan aprovechar al máximo las capacidades y fortalezas de sus trabajadores y colaboradores.

Estos dos factores deben ser considerados como elementos estratégicos para el desarrollo organizacional. En ese sentido, la orientación estratégica propone que todos los subsistemas de la organización estén alineados con el objetivo estratégico para crear un clima de interés y desarrollar un enfoque orientado al servicio del cliente. De ahí que el concepto de clima organizacional sea hoy, más que nunca, la piedra angular del éxito empresarial. Pero hablar de clima organizacional no es suficiente, porque esta no es una variable aislada. El ambiente laboral está determinado

por diversos factores: los de tipo general (aspectos sociales, económicos, legales y tecnológicos), los operativos (cliente, trabajo y proveedores) y los de naturaleza interna (total de fuerzas interactuantes dentro de la organización).

En este contexto, el clima organizacional es una de las variables más estudiadas en el ámbito de la psicología organizacional, y ello se debe quizá a las implicancias que tiene en diversos procesos que tienen lugar en el seno de las empresas. Así, por ejemplo, un clima organizacional positivo favorece la existencia elevada de la motivación de los trabajadores, el rendimiento y la productividad, el compromiso y la lealtad de los empleados (Arias, 2007). Por otro lado, también se ha reportado que el estrés disminuye en la medida en que mejora el clima organizacional (Barrón, Soler y Bongiovanni, 2005). En ese sentido, el clima organizacional está relacionado con diversos estresores ocupacionales, que a su vez dependen de la demandas de la tarea, las demandas del puesto, las demandas interpersonales, la estructura organizacional, el liderazgo organizacional y la etapa de vida en que se encuentra la organización (Atalaya, 2001).

Sin embargo, hoy en día no cabe duda que una organización con una baja calidad de vida o un clima organizacional deficiente puede dañar la salud mental y física de su colectivo laboral. El clima organizacional positivo favorece el cumplimiento de objetivos. Pero para promover un buen clima organizacional se requiere el fortalecimiento de las actividades de promoción de buena salud en la organización, el apoyo de la gerencia, el control de la presencia y el efecto de riesgos asociados, la priorización de la motivación laboral, etc.; es decir, se requiere manejar un concepto global de desarrollo sostenible, salud y seguridad (Salazar *et al.*, 2009).

Es por todo ello que el clima organizacional, así como otros fenómenos psicosociales de las organizaciones como la motivación, las relaciones humanas, la satisfacción laboral, el liderazgo, la comunicación, etc., constituyen factores esenciales en el desempeño del capital humano, por lo que la valoración pertinente del estado de todos estos fenómenos coadyuvará con la precisa formulación de estrategias y métodos que orienten a las empresas hacia el desarrollo organizacional en la búsqueda de la eficiencia y la efectividad.

Arequipa es una ciudad que ha atravesado por diversos periodos, fructuosos algunos y perjudiciales otros, que han trazado una línea del desarrollo industrial y, más ampliamente, del laboral. Hoy en día surge una preocupación, cada vez más constante: el crecimiento sostenido de las empresas y su posicionamiento en un mercado sumamente complejo como competitivo.

Alcanzar esta meta pasa por la prevención de riesgos psicosociales en el trabajo, y éste, a su vez, por el reconocimiento y la valoración de los mismos. Visto así, el clima organizacional y sus diversos componentes cobran un sentido vital para las organizaciones. Los empresarios arequipeños recién se están dando cuenta de ello y valoran con mayor profundidad los aspectos psicosociales del trabajo. Debe tenerse en cuenta, en ese sentido, que en más de 500 organizaciones, de un 50 a 70 por ciento, el clima organizacional depende de sus líderes (Pérez, Maldonado y Bustamante, 2006).

El presente trabajo de investigación pretende determinar el clima organizacional de diversas organizaciones arequipeñas en el rubro de la producción de bienes y la prestación de servicios, con el objeto de establecer un perfil y conocer los elementos o dimensiones del clima organizacional que se encuentran más desarrolladas o que, por el contrario, presentan niveles por debajo del promedio.

Definición de clima organizacional

Aunque usualmente se atribuye a Gellerman la introducción del término “clima organizacional” dentro del ámbito empresarial, en 1960 (Bouroncle, 2010), el constructo de clima organizacional fue usado por Lewin, Lippit y White en 1939 (Gómez, 2001). Kurt Lewin propuso una psicología topológica que planteaba la existencia del espacio vital dentro de la que se erige un sistema dinámico entre la persona y su contexto. Esta relación era representada

por Lewin mediante la siguiente fórmula: $C = f(P \times E)$, donde la conducta (C) es una función de la interacción entre la persona (P) y su espacio vital (E) (Arias, 2005); por tanto, dice Lewin, “el concepto de clima es útil para enlazar los aspectos objetivos de la organización” (citado por Vega *et al.*, 2006).

De modo que podemos decir que el concepto de clima organizacional inicia con Lewin (Salgado, Remeseiro e Iglesias, 1996) y más aún, como una aplicación de los conceptos de la psicología de la forma o *gestalt theory*, que se ha centrado en la percepción como fenómeno integrador de la experiencia. De hecho, la mayoría de conceptos de clima organizacional, lo conciben como la percepción que tienen los individuos sobre el ambiente interno de su trabajo. Brunet, Schneider, Reichers, Toro, Peiró, Álvarez y muchos otros investigadores, también lo definen de manera similar, tomando como núcleo conceptual la percepción que tienen las personas respecto de su trabajo (Vega *et al.*, 2006). De ahí que el constructo de clima organizacional sea visto como clima psicológico (Lassio, 2003), en la medida en que se constituye de la percepción que cada individuo tiene. Sería entonces el criterio de individualidad el que permite definirlo como clima psicológico, pero cuando dicha percepción es compartida por varios trabajadores se suele hablar de manera más precisa de clima organizacional. En otras palabras, la percepción de una sola persona no nos dice mucho del funcionamiento de una organización, pero si esta es una percepción compartida, su alcance y valor diagnóstico para la organización es trascendente. De esta manera, el clima

como realidad psicosocial se nutre de las interacciones entre los individuos y la organización, y es el mediador entre los procesos organizacionales y los comportamientos de los trabajadores (Romero, 2001).

El clima organizacional suele relacionarse, sino hasta confundirse, con otras variables psicológicas como la satisfacción laboral. La satisfacción laboral puede definirse como una respuesta emocional positiva al puesto y que resulta de la evaluación de si el puesto cumple o permite cumplir los valores laborales del individuo (Salgado, Remeseiro e Iglesias, 1996). Por ello, guarda estrecha relación con el clima organizacional, en tanto que también se basa en las valoraciones que tiene el trabajador respecto de su entorno laboral. Por ello, algunos autores utilizan los conceptos de clima organizacional y satisfacción laboral como sinónimos (Lassio, 2003). Salgado, Remeseiro e Iglesias (1996) han encontrado que sólo en el factor de relaciones interpersonales se aprecia una correlación significativa entre clima organizacional y satisfacción laboral, por tanto concluyen que ambos son constructos relacionados pero independientes entre sí.

Otro concepto relacionado con el clima organizacional es el de cultura organizacional. Toro, por ejemplo, indica que el clima organizacional es un constructo complejo y multidimensional relacionado con la cultura organizacional de un modo poco claro, que puede estudiarse como causa y como efecto (Gómez, 2001). Y es que la cultura, al igual que el clima organizacional, abarca un sistema de

significados compartidos por una gran parte de los miembros de una organización que los distingue de otras (Salazar *et al.*, 2009).

El interés en la cultura organizacional comenzó en 1980 con el libro *En busca de la excelencia* de Peters y Waterman, y recoge una larga tradición como producto de los estudios antropológicos en la vida empresarial (Gómez, Sánchez y Alonso, 2005). Ahora bien, existen semejanzas entre el clima organizacional y la cultura organizacional que deben mencionarse. Por ejemplo, ambos tratan las formas en que el ambiente cobra sentido para los miembros. Los dos son aprendidos y además son constructos multidimensionales que afectan el comportamiento de los trabajadores. Sin embargo, aunque semejantes, también presentan notables diferencias. Mientras la cultura organizacional abarca los valores y concepciones subyacentes a la conducta del trabajador, el clima organizacional abarca el consenso de las percepciones de los trabajadores. La cultura organizacional presenta una evolución en el tiempo, en tanto que el clima organizacional es instantáneo y ahistórico. La cultura organizacional es un concepto más antropológico y sociológico, mientras que el clima organizacional es un concepto psicológico. Metodológicamente, la cultura organizacional se estudia cualitativamente mediante la observación, y el clima organizacional se estudia cuantitativamente mediante encuestas. Finalmente, la cultura organizacional se fundamenta en la teoría sociocrítica, mientras que el clima organizacional se basa en la teoría de Kurt Lewin (Alcover, 2003).

Más allá de las semejanzas o las diferencias entre el clima y la cultura organizacional existen, empero, relaciones entre ambos constructos. Pero, mientras que para algunos el clima organizacional ejerce influencia en la cultura organizacional (Salazar *et al.*, 2009), para nosotros, es la cultura organizacional la que influye en el clima organizacional, ya que la cultura emana en gran medida de los valores y el liderazgo que ejercen los directivos de las empresas, mientras que el clima es la resultante de dichas manifestaciones, sea que se transmitan descendentemente u horizontalmente.

En resumen, se usa el término clima organizacional para describir la estructura psicológica de la organización (Gómez, 2001). En ese sentido, dado que el clima organizacional se relaciona con la satisfacción laboral, la cultura de la empresa y la motivación de los trabajadores, entre otras variables de corte psicológico, no han faltado autores como Robbins (1999) que dicen que el clima organizacional puede ser entendido como la personalidad de la organización, y razón no le falta ya que el clima organizacional es un concepto molecular y sintético como la personalidad (Bouroncle, 2010). Para Chiavenato (2002, 2009) es el medio interno y la atmósfera de una organización. Sudarsky señala que el clima organizacional es el reflejo de una situación grupal de motivación, la cual obedece a diferentes patrones de comportamiento como consecuencia de las necesidades sociales (Vega *et al.*, 2006). Pace entiende el clima organizacional como un patrón de características organizativas con

relación a la calidad del ambiente interno de la institución. Campbell, Dunnette, Lawler y Weick describen el clima organizacional como un conjunto de atributos específicos de una organización particular que puede ser deducida de la manera como la organización interactúa con sus miembros y con el medio ambiente. Pritchard y Karasick definen el clima organizacional como la cualidad del ambiente interno de una organización que resulta del comportamiento de los miembros y sirve para interpretar situaciones y orientar las actividades dentro de la organización (Gómez, 2001).

Otros autores han propuesto, además del clima organizacional, la existencia de un clima de comunicación como Daly, Falcione y Damhorst; o un clima de creatividad como Taylor y Ellinson, o un clima de seguridad como el propuesto por Zohar (Guillén, Gala y Velázquez, 2000).

A pesar de las diversas definiciones de clima organizacional, éstas hacen referencia a un conjunto de características que definen una organización y que las distinguen de otras, que son duraderas en el tiempo y que tienen además influencia en la conducta de los individuos (Forehad y Gilmer, 1964, citados por Guillén, Gala y Velázquez, 2000). Sin embargo, dado que algunas definiciones resultan vagas en su sentido más general, se han sistematizado los conceptos y teorías del clima organizacional categorizándolos en tres enfoques claramente diferenciados, que abarcan asimismo una diversidad de dimensiones que componen el clima organizacional, pero que varían según los autores.

Enfoques y elementos/dimensiones del clima organizacional

En vista de la pluralidad de conceptos sobre el clima organizacional, se han propuesto tres enfoques que lo definen sobre una base común para cada uno de ellos. Desde un enfoque objetivo el clima organizacional es definido como un conjunto de características permanentes, tales como el tamaño de la organización, la estructura organizativa, la complejidad de los sistemas organizacionales, el estilo de liderazgo y las orientaciones de las metas. Este sería el enfoque de Campbell, Dunnette, Lawler y Weick. Desde un enfoque subjetivo se considera que el clima organizacional es la percepción conjunta que tienen los miembros de la organización (Pérez, Maldonado y Bustamante, 2006). Este sería el enfoque de Schneider quien define el clima organizacional como la percepción que cada empleado tiene de las rutinas y recompensas del entorno (Lassio, 2003). Reichers lo define como las percepciones compartidas que los miembros desarrollan en relación con las políticas, prácticas y procedimientos organizacionales, tanto formales como informales. Álvarez también se ubica dentro de este enfoque, pues para él, el clima organizacional es la expresión de las percepciones o interpretaciones que el individuo hace del ambiente interno de la organización en la cual participa (Gómez, 2001).

Puede decirse que los enfoques objetivos ponen énfasis en las características de la organización, mientras que los enfoques subjetivos se centran en las percepciones,

los valores y creencias que tienen los trabajadores. Los enfoques integradores consideran ambos factores, o sea, los factores personales y las variables organizacionales en función de las metas operativas del sistema. La teoría de Renis Likert pertenece a este tipo de enfoque, y se conoce como teoría de los sistemas de organización (Bouroncle, 2010).

Para Likert, el comportamiento de los subordinados es causado por el comportamiento administrativo y por las condiciones organizacionales que estos perciben, y en parte por sus informaciones, percepciones, valores y capacidades. De modo que se deben diferenciar las variables causales, las intermediarias y las finales. Las primeras son de carácter independiente y determinan el curso de la evolución de las organizaciones así como los resultados que obtienen. Las segundas reflejan el interior de la empresa a través de las motivaciones, las actitudes, los objetivos, el rendimiento, la eficacia de la comunicación y la toma de decisiones. Finalmente, las variables finales son de carácter dependiente y son el resultado de las dos anteriores (Bouroncle, 2010). Todas ellas determinan el clima organizacional.

Likert también propone cuatro tipos de clima organizacional. El autoritario explotador es aquel en el que los directivos de la organización no tienen confianza en sus empleados, y existe una diversidad de demandas a través del castigo y el temor que generan en los trabajadores. En el clima organizacional autoritario paternalista no existe confianza en los trabajadores pero

tampoco existen presiones sobre ellos, ya que todo recae sobre los directivos o las cabezas de la organización. El tipo participativo consultivo se caracteriza porque existe confianza en los empleados pero las decisiones se toman desde arriba, por tanto la comunicación es de tipo descendente y la empresa se encuentra burocratizada. Finalmente, en el clima en que se promueve la participación de grupo hay confianza y descentralización en todos los niveles, los directivos y los trabajadores se mueven en función de los objetivos estratégicos (Sandoval, 2004).

Además, Likert indica que existen nueve elementos del clima organizacional: 1) los métodos de mando, 2) las fuerzas motivacionales, 3) los procesos de comunicación, 4) los procesos de influencia, 5) los procesos de toma de decisiones, 6) los procesos de planificación, 7) los procesos de control, 8) los objetivos de rendimiento y 9) el perfeccionamiento (Gómez, 2001). De estos elementos, Likert propone seis dimensiones del clima organizacional: flexibilidad, responsabilidad, estándares, reconocimiento, claridad y espíritu de equipo.

Otros autores, al igual que Likert, han planteado según su criterio los elementos y/o dimensiones de los que se compone el clima organizacional. En el Cuadro 1. se puede apreciar doce autores con sus respectivas propuestas sobre los elementos del clima organizacional que cada uno de ellos sugiere. También puede observarse que los elementos que se encuentran incluidos en la mayoría de propuestas son: relaciones

interpersonales, recompensa, estructura y cooperación. Sin embargo, las variables del clima organizacional más estudiadas son la estructura, la autonomía, los sistemas de remuneración, la relación con la supervisión y el nivel de resolución de conflictos (Guillén Gala y Velázquez, 2000).

Las relaciones interpersonales son las vinculaciones y relaciones directas que se van formando en el curso de la vida laboral, entre los individuos que piensan y sienten (Portugal, 2000). La estructura organizacional abarca el control administrativo, el tamaño de la organización, el número de niveles jerárquicos, la configuración de la jerarquía de los puestos, el grado de descentralización de la toma de decisiones, la especialización de funciones y tareas, el aspecto normativo, la formalización de procedimientos organizacionales y el grado de interdependencia entre diferentes subsistemas (La Torre, 2001; Bouroncle, 2010). La recompensa puede ser económica (sueldo, honorarios, propinas, bonos, etc.) o a través de estímulos psicosociales (reconocimiento, elogios, etc.) y la cooperación puede ser entendida como reciprocidad, sinergia funcional, espíritu de equipo, etc.

Para otros autores de habla hispana, las dimensiones del clima organizacional serían, según Isabel Pérez: la imagen gerencial, la calidad del ambiente, la integración organizacional y la vitalidad organizacional (Pérez, Maldonado y Bustamante, 2006). Casales y Sánchez (2004) basan sus estudios en una amplia variedad de elementos de los que depende el

clima organizacional: los valores colectivos, las posibilidades de superación y desarrollo, los recursos materiales y el ambiente físico, la retribución material y moral, los estilos de dirección, el sentimiento de pertenencia, la motivación y el compromiso, la resolución de quejas y conflictos, las relaciones humanas, las relaciones jefe-subalternos, el control y las regulaciones, la estructura organizativa y el diseño del trabajo. Para Salgado, Remeseiro e Iglesias (1996), las dimensiones del clima organizacional son: la implicación, la cohesión, el apoyo, la autonomía, la organización, la presión, la claridad, el control, la innovación y la comodidad.

Cuadro 1.

Elementos del clima organizacional según autores de habla inglesa

Nº	ELEMENTOS DEL CLIMA ORGANIZACIONAL	Likert	Meyer	Gavin	Litwin	Payne	Forehad	Schneider	Halpin	Brunet	Campbell	Pritchard	Bowers	TOTAL
01	Objetivos	X			X									2
02	Cooperación		X	X			X		X			X		5
03	Liderazgo	X	X					X	X					4
04	Toma de decisiones	X										X	X	3
05	Relaciones interpersonales	X			X		X	X	X			X	X	7
06	Motivación	X					X					X	X	4
07	Control	X				X								2
08	Conformidad		X											1
09	Responsabilidad		X		X									2
10	Perfeccionamiento	X							X					2
11	Confianza			X			X	X						3
12	Autonomía									X	X	X		3
13	Apoyo									X	X	X		3
14	Afecto										X			1
15	Recompensa		X	X	X				X	X	X	X		7
16	Conflicto				X							X		2
17	Obstáculos			X			X							2
18	Procesos	X			X		X		X					4
19	Organización		X			X								2
20	Moral						X		X					2
21	Estructura			X	X			X		X	X	X		6
22	Normas		X											1
23	Riesgos y desafíos			X	X									2
25	Cohesión								X					1
26	Comunicación	X											X	2
27	Flexibilidad e innovación											X	X	2
28	Nuevos empleados							X						1

Estos elementos y/o dimensiones son utilizados para evaluar el clima organizacional y reflejan, a su vez, el enfoque dentro del cual se encuentra enmarcado dicho constructo.

Evaluación del clima organizacional

La evaluación o medición del clima organizacional es fundamental para cualquier empresa, pues permite 1) conocer las reacciones, disposiciones y valoraciones de los miembros de la organización; 2) disponer de información sobre las condiciones laborales; 3) potenciar los mecanismos de comunicación y relación; y 4) obtener una visión integradora de la organización (Guillén, Gala y Velázquez, 2000). De acuerdo con Gómez (2001), dentro de un contexto de cambio organizacional, el análisis y diagnóstico del clima organizacional permite 1) valorar las fuentes de conflicto, estrés o de insatisfacción; 2) iniciar y mantener un cambio que indique los elementos sobre los cuales deben dirigirse los esfuerzos de los miembros de la organización; 3) hacer el seguimiento del desarrollo de la organización y 4) prever los problemas que puedan surgir en el transcurso del tiempo.

Sin embargo, dado que determinantes del clima organizacional pueden ser tanto el ambiente físico como las características estructurales de la empresa, el ambiente social, las características personales y el comportamiento organizacional

propriadamente dicho (Salazar *et al.*, 2009); Lasso (2003), indica que es necesario puntualizar los actores y las condiciones de la empresa antes de evaluar el clima organizacional. Agrega Lasso, siguiendo a James y Sells, que cinco son las áreas significativas para las personas en su entorno laboral: las características del rol, las características de la tarea, el comportamiento del líder, el trabajo en equipo y el entorno social organizacional. En ese sentido, diversos factores pueden influir en la medición del clima organizacional, como la posición de los empleados en la organización, la estructura de la organización, el tamaño, su grado de formalización, la personalidad del trabajador, los instrumentos de medición y los métodos o técnicas empleadas (Guillén, Gala y Velázquez, 2000). Precisamente, desde un punto de vista metodológico se distinguen tres modelos diferentes: a) la medida múltiple de atributos, b) la medida perceptiva de atributos, y c) y el modelo de filtro (Gómez, 2001).

Por otro lado, en la empresa puede haber varios climas diferentes. El clima de un área puede ser distinto de otra área. El clima total equivaldría a la medida de los climas reunidos en todos los departamentos o áreas, y es resultante de los micro-climas que lo componen (Bouroncle, 2010). Con respecto a los instrumentos de medición, las pruebas más utilizadas para medir el clima organizacional se encuentran en el Cuadro 2.

Cuadro 2.
Instrumentos para evaluar el Clima Organizacional

Nombre del Instrumento	Autor
Perfil Organizacional de Likert	Likert
Inventario de Clima Psicológico	Gavin y Howe
Índice de Clima Organizacional	Stern
Cuestionario de Clima Organizacional	James y Sells
Encuesta de Calidad de Empleo	Kahn
Cuestionario Michigan de Evaluación Organizacional	Camman
Escala de Ambientes de Trabajo	Moos
Cuestionario Descriptivo del Clima Organizacional	Halpin y Crofts
Cuestionario Descriptivo del Perfil del Clima Organizacional	Kettering
Cuestionario de Salud Organizacional	Milles
Escalas del Ambiente Universitario	Pace

A nivel de Latinoamérica, Colombia es el país donde se ha diseñado diversos test para medir el clima organizacional. Entre los más usados se tiene: el Instrumento de Medición de Clima Laboral en Organizaciones Colombianas de la Universidad del Rosario (IMCOC) y el Test de Clima Organizacional de la Universidad de los Andes de Bogotá (TECLA) (Gómez, 2001).

Método

1. Muestra

Se trabajó con una muestra de 354 trabajadores de ocho empresas de Arequipa, siendo 268 de ellos varones y 86 mujeres, con un rango de edad de entre 20 a 67 años. En el Cuadro 3 se aprecia la composición de la muestra por género, de acuerdo a la empresa en que laboran.

Cuadro 3.
Composición de la muestra

Empresa	Varones	Mujeres	Total
Empresa A	20	6	26
Empresa B	16	8	24
Empresa C	20	11	31
Empresa D	80	20	100
Empresa E	58	2	60
Empresa F	20	5	25
Empresa G	18	26	44
Empresa H	36	6	42
Total	268	84	352

Los participantes de este estudio fueron escogidos por la técnica de muestreo no probabilístico de grupos intactos. Con el fin de proteger la identidad de las empresas se les asignará en adelante una letra del alfabeto para diferenciarlas. De las empresas encuestadas, dos pertenecen al rubro de la educación (B de educación básica regular, G de educación superior); C es un estudio contable; A, D y F son pequeñas empresas dedicadas a la producción de metales como ángulos ranurados, piezas para maquinarias, etc.; E y H brindan servicios para el cuidado del medio ambiente y sanidad pública.

2. Instrumentos

Para medir el clima organizacional se utilizó el *Perfil Organizacional de Likert (POL)* que consta de 25 preguntas con cinco alternativas de respuesta (siempre, casi siempre, a veces, casi nunca, nunca) que se puntúan de 5 a 1 y

que ofrecen un puntaje total y puntajes parciales en función de seis dimensiones: flexibilidad, responsabilidad, estándares, reconocimiento, claridad y espíritu de equipo. A continuación se presenta una breve descripción de cada una de estas dimensiones:

Flexibilidad (Flex): valora la percepción que tienen los empleados con respecto a las limitaciones en el lugar de trabajo, es decir, el grado en el cual sienten que no hay reglas, procedimientos, políticas y prácticas innecesarias que interfieren con el logro de las tareas, y que las nuevas ideas sean fácilmente aceptadas.

Responsabilidad (Resp): es la percepción que tienen los empleados de tener autoridad delegada, es decir, valora el grado de libertad que tienen los trabajadores para ejecutar sus tareas y actividades asignadas por sus superiores, tomando la responsabilidad de los resultados obtenidos.

Estándares (Est): valora la percepción que tienen los empleados sobre el énfasis que pone la gerencia en el mejoramiento del desempeño, incluyendo el grado en el cual la gente siente que se fijan metas retadoras pero realizables.

Reconocimiento (Rec): se refiere al grado en que los empleados perciben que están siendo reconocidos y premiados por realizar un buen trabajo, y que dicho reconocimiento esté directa y diferencialmente relacionado con los niveles de desempeño.

Claridad (Clar): es la percepción de que los trabajadores saben lo que se espera de ellos y que entienden cómo dichas expectativas se relacionan con las metas y objetivos más globales de la organización.

Espíritu de Equipo (E Equ): refiere la percepción de los trabajadores del prestigio de la empresa, valora el orgullo que tienen las personas respecto de la organización en que laboran. Indica el grado de confianza de que todos están trabajando hacia un objetivo común.

Este instrumento, obedece a un concepto del clima organizacional como percepción del medio interno de la empresa, vinculándolo a su vez con otras variables organizacionales. Además, esta prueba permite establecer un perfil sobre las seis dimensiones del clima organizacional anteriormente señaladas, de modo que es posible determinar el grado de flexibilidad, responsabilidad, perfeccionamiento, reconocimiento, claridad y cooperación que existe en la empresa. Estos niveles se valoran en cinco niveles según los puntajes obtenidos. De 0 a 5 el nivel de clima organizacional es deficiente, de 6 a 10 puntos el clima es moderado bajo, de 11 a 15 el clima es moderado, de 16 a 20 se considera moderado alto y de 21 a 25 el nivel del clima organizacional sería elevado. Este instrumento cuenta además con un nivel de confiabilidad de 0.88.

3. Procedimientos

Para la valoración del clima organizacional en cada una de las empresas, se solicitaron los permisos correspondientes ante los

directivos y jefes de recursos humanos de cada una de estas instituciones y se coordinaron las condiciones en que se efectuarían las evaluaciones de los trabajadores. Se procedió a evaluar a los trabajadores en sus horarios de descanso de manera colectiva y en ambientes cerrados. Las evaluaciones fueron realizadas por el autor y un grupo de colaboradores que recibieron entrenamiento para aplicar correctamente el instrumento de medición. Tras la aplicación del mismo, se entregaron los resultados a los directivos de cada empresa, con una breve lista de recomendaciones y sugerencias para mejorar las condiciones laborales de los trabajadores. La información fue recolectada entre los meses de enero de 2010 y marzo de 2011.

Resultados

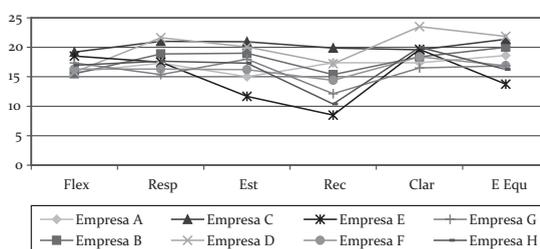
Los datos fueron procesados descriptivamente, mediante el análisis de frecuencias y porcentajes. Cabe mencionar que los datos se procesaron inicialmente en función de las diversas divisiones y departamentos que presentan las empresas de las que se han tomado las muestras, pero para efectos de normalizar los datos y de compararlos de manera uniforme, se han tomado los valores por dimensión y los totales como se aprecia en el Cuadro 4, sin considerar los puntajes obtenidos por divisiones dentro de las organizaciones.

Cuadro 4.
Dimensiones del Clima Organizacional en las empresas evaluadas

Empresas	Dimensiones del Clima Organizacional						Total
	Flex	Resp	Est	Rec	Clar	E Equ	
Empresa A	15,80	17,30	15,00	17,37	17,37	18,60	16,90
Empresa B	15,50	18,87	19,00	15,37	18,37	20,00	17,85
Empresa C	19,19	21,01	20,95	19,87	19,58	21,37	20,32
Empresa D	15,78	21,62	20,08	17,21	23,50	21,85	20,00
Empresa E	18,53	17,47	11,66	8,50	19,66	13,75	15,52
Empresa F	16,30	16,32	16,21	14,41	18,37	16,90	16,41
Empresa G	17,36	15,37	17,98	12,12	16,52	16,86	16,04
Empresa H	16,97	17,63	17,33	10,37	20,02	16,26	16,42
Total	16,94	17,95	17,29	12,67	19,53	17,36	16,80

En la Figura 1 se observa que, de las ocho empresas, la dimensión del clima organizacional que tiene las puntuaciones más altas es la de claridad (19,53), seguida de responsabilidad (17,95), espíritu de equipo (17,36), estándares (17,29), flexibilidad (16,94); en último lugar, se ubica la dimensión de reconocimiento (12,67). También se observa que las empresas C y D tienen el perfil más elevado, mientras que lo opuesto ocurre con las empresas E y G.

Figura 1.
Polígono de Frecuencias de las dimensiones del Clima Organizacional



Las empresas C (19,19) y E (18,53) tienen niveles moderados altos de flexibilidad, mientras que las empresas B (15,15) y D (15,78) presentan los niveles más bajos (moderados bajos). En la dimensión de responsabilidad, las empresas D (21,62) y C (21,01) tienen el nivel más elevado. Mientras que las empresas F (16,32) y G (15,37) alcanzan un nivel moderado alto y moderado, respectivamente. Con respecto a la dimensión de estándares, las empresas C (20,95) y D (20,08) presentan los niveles más altos. Las empresas E (11,66) y A (15) se ubican muy por debajo de las demás en esta dimensión (con niveles moderados bajos). En cuanto a la dimensión de reconocimiento, las empresas C (19,87) y A (17,37) cuentan con los niveles más elevados (moderado alto), pero las empresas E (8,5) y H (10,37) se ubican en niveles moderados bajos y moderados, respectivamente.

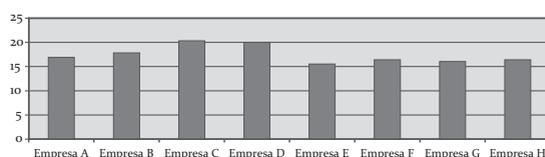
El análisis de la dimensión claridad, posiciona a las empresas D (23,5) y H (20,02) como las empresas con mayor nivel en esta dimensión (alto para D y H), mientras que las empresas G (16,52) y A (17,37) alcanzan los niveles moderados bajos. Finalmente, en la dimensión espíritu de equipo, las empresas D (21,85) y C (21,37) alcanzan nuevamente los niveles más elevados, en tanto que las empresas E (13,75) y H (16,26) obtienen puntuaciones moderadas y moderadas bajas.

Al revisar los puntajes obtenidos de las ocho empresas, se tiene que las empresas C (20,32) y D (20,00) han obtenido los valores más altos, mientras que la empresa E (15,32) registra los puntajes más bajos

(niveles moderados). Las empresas B (17,85), A (16,90), F (16,41) y G (16,04) presentan valores moderados altos. A pesar de las deficiencias en las dimensiones de reconocimiento y flexibilidad, el nivel del clima organizacional de las empresas evaluadas es moderado alto (16,80).

Figura 2.

Gráfico de barras del puntaje total de Clima Organizacional



Discusión

En los últimos años, las investigaciones sobre clima organizacional se han convertido en una herramienta estratégica que favorece la intervención de los gerentes en los puntos que consideren críticos, y establece así propuestas de mejoras oportunas que permitan obtener nuevos logros, corrigiendo a tiempo aquellos factores que afectan la producción y el rendimiento de los trabajadores (Smith, 2006). Consecuentemente, la coordinación entre los miembros del grupo tiende a estar positivamente relacionada con el desempeño (Ripoll y Orengo, 2004). Por ello, el clima organizacional es fundamental para las organizaciones, ya que si los trabajadores no mantienen buenas las relaciones interpersonales, no cooperan entre sí y no asumen como propias la visión y la misión de la empresa, difícilmente podrán contribuir con el desarrollo organizacional de su centro de labores.

Por otro lado, las condiciones de trabajo como las condiciones del empleo (contrato), condiciones ambientales (ambiente físico, variables espacio-geográficas, aspectos del diseño espacial y arquitectónico), condiciones de seguridad, características de las tareas, procesos de trabajo, condiciones sociales, etc. (Guillén, Gala y Velázquez, 2000) deben estimular el involucramiento del trabajador para con las metas de la empresa. El clima organizacional es un constructo que se ubica en medio de todas estas variables, ya que si bien depende de las influencias del entorno laboral, se forma también de las creencias y percepciones del trabajador. En ese sentido, existen relaciones entre el clima organizacional y la personalidad de los trabajadores, de modo que las condiciones objetivas de la organización se encuentran mediadas por la percepción que tiene el empleado de su entorno laboral. De hecho, las personas actúan y reaccionan a sus condiciones laborales, no por lo que estas condiciones son, sino a partir de la imagen que de ellas se forman (Casales y Sánchez, 2004).

En el presente estudio se ha evaluado el clima organizacional de ocho empresas arequipeñas. Algunas pequeñas y otras medianas o grandes, en diversos rubros de producción y prestación de servicios. Dado que las empresas no se enmarcan dentro de un mismo tipo de mercado ni comparten los bienes y servicios que ofertan, este hecho constituye una limitación que debe tomarse en cuenta a la hora de generalizar los resultados.

Podemos ver que la flexibilidad ha sido una dimensión que ha alcanzado valores

moderados altos. Con respecto a la responsabilidad, se tienen valores moderados altos y altos en esta dimensión. De hecho, esta dimensión es la segunda más elevada después de claridad. La responsabilidad se relaciona con las demandas de los trabajadores y la autonomía que poseen en su puesto de trabajo. Precisamente, la falta de autonomía en el trabajo se asocia, según Boada, de Diego y Agulló (2004), con las jaquecas y otras manifestaciones psicósomáticas. De modo que es posible que los trabajadores de la empresa G (institución educativa superior) presenten síntomas psicofisiológicos, puesto que tienen los niveles más bajos de responsabilidad. Además, es probable que en esta empresa exista una excesiva burocratización y relaciones tanto verticales como centralizadas. Sin embargo, en términos generales, parece ser que a los trabajadores que conforman la muestra de nuestro estudio, se les otorga libertad en el trabajo dentro del marco de sus funciones establecidas. Ello se desprende, debido a que tanto las dimensiones de claridad y flexibilidad son las más elevadas.

En la dimensión de estándares las empresas C y D han obtenido los puntajes más elevados, es decir que en estas organizaciones existe un interés por el perfeccionamiento continuo, lo cual es coherente con el hecho de que ambas empresas presentan el perfil más alto de clima organizacional, incluyendo las dimensiones de reconocimiento (empresa C), claridad (empresa D) y espíritu de equipo (empresa D). Ahora bien, aunque es importante que las empresas exijan un mejor desempeño de parte de sus colaboradores, algunos estudios sugieren

que un clima organizacional basado sólo en la innovación potencia el cansancio emocional y la despersonalización (Boada, de Diego y Agulló, 2004). De modo que, de acuerdo a los resultados obtenidos, deben considerarse con cuidado las exigencias que se imponen en las empresas.

La dimensión de reconocimiento es la que menos puntaje obtiene en comparación con las otras dimensiones, alcanzando niveles moderados bajos o moderados en la mayoría de los casos. Esto sugiere que las empresas arequipeñas, en general, no estimulan ni recompensan a sus empleados, lo cual debe considerarse con urgencia, ya que las recompensas tienen injerencia en la motivación del trabajador y su satisfacción. En ese sentido, el clima organizacional afecta la conducta de los trabajadores a través de los estímulos del ambiente, las limitaciones percibidas y las recompensas que reciben (Guillén, Gala y Velázquez, 2000). Estas recompensas, empero, no necesariamente deben ser económicas sino que puede orientarse a mejorar la moral del trabajador (Salvatierra, 2000), por tanto es fácil implementar medidas que reconozcan la labor de los trabajadores, sino económicamente, al menos moralmente.

La claridad como dimensión que designa el grado de conocimiento que tienen los trabajadores sobre su propio trabajo y los objetivos de la empresa en la que laboran, hasta el punto de involucrarse con ellos, ha obtenido el puntaje más elevado de todas las escalas del perfil organizacional de Likert (niveles altos y moderados altos). El espíritu de equipo es la dimensión que se ubica en

tercer lugar, después de la responsabilidad. La dimensión de espíritu de equipo ha sido relacionada con los diversos elementos del clima organizacional como las relaciones interpersonales y el apoyo. En ese sentido, un clima basado en el apoyo y consecución de metas incrementa la realización personal (Boada, de Diego y Agulló, 2004). De hecho, estudios anteriores han probado la existencia de correlaciones significativas entre el apoyo del grupo de trabajo, los climas organizacionales positivos y la satisfacción laboral de los empleados (Romero, 2001).

Cierto es, empero, que las relaciones interpersonales son fundamentales para el constructo de clima organizacional. En ese sentido, los resultados de Ripoll y Orengo (2004), sugieren que el tipo de interacción entre los miembros del grupo influye en la cohesión que se alcanza en las tareas asignadas. En un estudio del clima organizacional realizado por Romero, en 917 trabajadores, se encontró que la escala más elevada fue la de compañerismo. Además, el clima organizacional correlaciona positivamente con el bienestar psicológico y negativamente con la depresión. Asimismo, las dimensiones de apoyo, metas e innovación correlacionaron positivamente con la satisfacción laboral (Romero, 2001).

Ahora bien, en nuestro estudio las dimensiones del clima organizacional que alcanzan los niveles más elevados fueron: claridad, responsabilidad y espíritu de equipo. Mientras que León (2000) identifica el control, el conocimiento de los objetivos corporativos y el deseo de participar en la toma de decisiones como las dimensiones

del clima organizacional que actúan como fortalezas en las empresas. Cabe notar que estos elementos se corresponden con las dimensiones de claridad y responsabilidad de Likert, que son los más elevados en nuestra investigación. En otro estudio que se efectuó en una muestra de 130 trabajadores, se encontró que las fortalezas eran la satisfacción con el trabajo de sus miembros y la percepción de posibilidades de superación (Casales y Sánchez, 2004). Estos autores también han encontrado que a mayor grado de instrucción, existe una mayor insatisfacción laboral, y que los trabajadores más antiguos se sienten más satisfechos que los jóvenes, tienen mayor compromiso con las metas de la empresa y mantienen mejores relaciones con sus jefes.

Por otro lado, las debilidades de las empresas que se han identificado a través de la evaluación del clima organizacional son la falta de cooperación y comunicación, la falta de políticas claras de reconocimiento, la toma de decisiones concentrada, el bajo compromiso, la desmotivación y la inseguridad generalizada (León, 2000). En nuestra investigación, han sido el reconocimiento y la flexibilidad las dimensiones más deficitarias. De este hecho se desprende que los trabajadores perciben que se les exige más de lo que se les da, y que no cuentan con el apoyo de los directivos para conseguir las metas propuestas. Sin embargo, a pesar de las deficiencias en las dimensiones de reconocimiento y flexibilidad, el nivel del clima organizacional de las empresas evaluadas es moderado alto (16,80).

Se concluye que, en las empresas evaluadas, los trabajadores perciben que se les exige un desempeño orientado a la calidad y el perfeccionamiento, pero como contraparte, no se les brinda el apoyo ni las recompensas necesarias para cumplir con los objetivos organizacionales. Asimismo, ante este panorama, los trabajadores parecen tomar las relaciones interpersonales con sus compañeros, como fuentes de apoyo social que permiten suplir la falta de apoyo institucional. Ello sumado a la claridad de sus funciones, constituyen las fortalezas de las organizaciones de este estudio. Por lo cual se infiere que los trabajadores tienen autonomía en el trabajo pero sólo dentro del marco de sus funciones asignadas.

Finalmente, podemos decir, al igual que Gómez (2001), que el clima organizacional refleja los valores, actitudes y las creencias de los miembros de una organización. Pero también es necesario comprender que el ambiente de trabajo y el clima organizacional son fenómenos socialmente construidos, que surgen de las interacciones individuo-grupo-condiciones de trabajo. Por tanto, el clima organizacional es el resultado de una gestión bien concebida y dirigida (Pérez, Maldonado y Bustamante, 2006), de modo que los gerentes y directivos de las empresas tienen sobre sus hombros la vital tarea de promover un clima organizacional lo más satisfactorio y positivo posible para los trabajadores.

Recomendaciones

Se recomienda implementar estrategias que reconozcan la labor de los empleados,

como cartas de felicitación, la designación del empleado del mes o la oferta de bonos económicos a los mejores empleados o los que registran mayores niveles de desempeño, innovación y productividad. Además, dados los niveles presentes de clima organizacional, se sugiere realizar evaluaciones de estrés laboral, síndrome de *burnout* y satisfacción laboral, entre otras valoraciones, para detectar posibles factores de riesgo psicosocial que se relacionan con las dimensiones del clima organizacional, y así prevenir enfermedades ocupacionales y accidentes dentro de la organización, en especial aquellas que se ubican dentro del sector industrial.

Referencias

- Alcover, C. M. (2003). Cultura y clima organizacional. En Gil, F. y Alcover, C. M. (Comps.), "Introducción a la Psicología de las Organizaciones" (p. 387-414). Madrid: Alianza Editorial.
- Arias, M. (2007). Factores del clima organizacional influyentes en la satisfacción laboral de enfermería, concerniente a los cuidados intensivos neonatales del Hospital Nacional de Niños, 2004. "Enfermería en Costa Rica", 28(1), 12-19.
- Arias, W. L. (2005). "Psicólogos". Arequipa: Faraday.
- Atalaya, M. (2001). El estrés laboral y su influencia en el trabajo. *Industrial Data*, 4(2), 25-36.
- Barrón, J.; Soler, C. E. y Bongiovanni, C. (2005). "Influencia del clima organizacional en el estrés laboral de las PYMES de Río Cuarto". Trabajo presentado en las *XVI Jornadas de Investigación y Trabajo Científico* de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Río Cuarto.
- Boada, J.; de Diego, R.; Agulló, E. (2004). El burnout y las manifestaciones psicosomáticas como consecuentes del clima organizacional y de la motivación laboral. "Psicothema", 16(1), 125-131.
- Bouroncle, S. (2010). "Clima del trabajo en las organizaciones." Arequipa: UNSA.
- Casales, J. C. y Sánchez, I. (2004). Variables organizacionales que afectan el funcionamiento de una empresa de proyectos. "Revista Cubana de Psicología", 21(3), 189-205.
- Chiavenato, I. (2002). "Administración de recursos humanos". México: McGraw-Hill.
- Chiavenato, I. (2009). "Gestión del talento humano". México: McGraw-Hill.
- Gómez, A. M.; Sánchez, J. C. y Alonso, E. (2005). Cultura organizacional. En Palaí, F. J. (Comp.), "Psicología de la organización" (p. 217-244). Madrid: Pearson Prentice Hall.
- Gómez, C. A. (2001). Diseño, construcción y validación de un instrumento que evalúa clima organizacional en empresas colombianas, desde la teoría de respuesta al ítem. "Acta Colombiana de Psicología", 11(4), 97-113.
- Guillén, C.; Gala, F. y Velázquez, R. (2000). Clima organizacional. En Guillén, C. y Guill, R. (comps.), "Psicología del trabajo para relaciones laborales" (p. 164-179). Madrid: McGraw-Hill.
- Lassio, M. V. (2003). Clima y su evolución hacia un concepto estratégico. "Revista Latinoamericana de Administración", 30, 87-95.

- La Torre, H. (2001). "Psicología organizacional". Arequipa: UNSA.
- León, A. (2000). Clima organizacional. Antesala del aseguramiento de la calidad. "Ingeniería y desarrollo", 8, 25-32.
- Pérez, I.; Maldonado, M. y Bustamante, S. (2006). Clima organizacional y gerencia: Inductores del cambio organizacional. "Investigación y postgrado", 21(2), 231-248.
- Portugal, L. (2000). "Psicología social". Arequipa: UNSA.
- Ripoll, P. y Orengo, V. (2004). La influencia de los procesos de interacción grupal y el medio de comunicación sobre la eficacia de los grupos de trabajo. "Revista Latinoamericana de Psicología", 36(2), 195-208.
- Robbins, S. (1999). "Comportamiento organizacional". México: Prentice Hall.
- Romero, J. M. (2001). Clima laboral y bienestar psicológico en una empresa pública. "Archivos de Prevención de Riesgos Laborales", 4(1), 17-23.
- Salazar, J. G.; Guerrero, J. C.; Machado, Y. B. y Cadeño, R. (2009). Clima y cultura organizacional: dos componentes esenciales en la productividad laboral. "ACIMED", 20(4), 67-75.
- Salgado, J. F.; Remeseiro, C. e Iglesias, M. (1996). Clima organizacional y satisfacción laboral en una PYME. "Psicothema", 8(2), 329-335.
- Salvatierra, B. (2000). "Orientación psicológica laboral". Arequipa: UNSA.
- Sandoval, M. C. (2004). Concepto y dimensiones del clima organizacional. "Hitos de Ciencias Económico Administrativas", 10(27), 78-82.
- Smith, H. (2006). Evaluación de los procesos organizacionales como estrategia de intervención para el cambio organizacional. "Multiciencia", 6(1), 1-16.
- Vega, D.; Arévalo, A.; Sandoval, J.; Aguilar, M. C. y Giraldo, J. (2006). Panorama sobre los estudios de clima organizacional en Bogotá, Colombia (1994-2005). "Revista Diversitas", 2(2), 329-349.

ADOPCIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN LAS PEQUEÑAS EMPRESAS, UCHUMAYO, AREQUIPA, 2013

ADOPTION AND IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN SMALL ENTERPRISES, UCHUMAYO, AREQUIPA, 2013.

*Jhulyta Aguirre Cancino , Dennise M. Alvarez Ydme,
Ivón R. Huacoto Huacollo, Carlos M. Neyra Olanda*
Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

Resumen:

El presente estudio de investigación planteó como objetivo analizar si las Pequeñas Empresas adoptan y aplican las NIIF en Uchumayo, Arequipa. Para ello se elaboró y validó un cuestionario de nueve preguntas con índices aceptables de validez y confiabilidad que fue aplicado a 40 representantes o contadores de pequeñas empresas de dicho distrito. Para tal efecto, los resultados señalan que dichas entidades, si bien han comprendido la importancia, la relevancia de la adopción y aplicación de las NIIF, así como también han realizado inversión sobre todo en tecnología y de manera mínima en recursos humanos, también es verdad que la mayoría de estas entidades conocen muy poco sobre estas normas, lo cual refleja un inadecuado manejo y aplicación y, por ende, trae consigo un resultado moderado y no óptimo.

Palabras clave: Pequeñas empresas, NIIF, adopción.

Summary:

This present research study has posed as its main objective to analyze whether or not small enterprises are currently adopting and implementing IFRS in Uchumayo, Arequipa. For

this specific purpose, a questionnaire containing nine questions all with satisfactory levels of validity and reliability was developed and applied to 40 representatives or small business accountants of said district. To this end, the results indicate that most of these entities, despite having understood the importance and relevance of the adoption and implementation of IFRS, and having made notable investments in technology and minimal investments in human resources, know very little about these rules and regulations. These findings reflect an inadequate handling (management) and application, thus, bringing about a moderate and non-optimal result.

Key Words: Small Enterprises, IFRS, adoption

Introducción

En las últimas décadas, mediante diversos pronunciamientos del área contable, así como de algunas normas legales, se estableció en Perú la obligatoriedad de preparar y presentar los estados financieros de las empresas del sector privado en base al modelo de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), hoy Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), oficializadas en el país con el fin de lograr un proceso de armonización contable, que permita aplicar estándares internacionales. Pero, cabe preguntarse, ¿cómo se viene dando esa adopción y aplicación en las PYMES y, específicamente, en las Pequeñas Empresas?

Según la Ley N° 28015, Ley de Promoción y Formalización de la Micro y Pequeña Empresa, define a las MYPES en su artículo segundo como una unidad económica constituida por una persona natural o jurídica, bajo cualquier forma de organización o gestión empresarial contemplada en la legislación vigente, que tiene por objeto desarrollar actividades de extracción, transformación,

producción, comercialización de bienes o prestación de servicios (Ley de Promoción y Formalización de la MYPE, 2008).

Al respecto, el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), en uno de sus reportes emitidos este año, indica que en Perú existen, al 30 de junio de 2013, 1 millón 713 mil 272 unidades empresariales, de las cuales el 96,2% son micro empresas, el 3,2% pequeñas empresas y el 0,2% medianas empresas, teniendo en cuenta que todo ello se ha realizado tomando en consideración la nueva categorización empresarial establecida por la Ley N° 30056, “Ley que modifica diversas leyes para facilitar la inversión, impulsar el desarrollo productivo y el crecimiento empresarial”, promulgada el 1 de julio de 2013, la cual, entre otros aspectos, elimina la cantidad de trabajadores que diferenciaba a las MYPES de la mediana empresa, siendo micro empresas las que alcanzan ventas anuales de hasta 150 UIT, las que superan este monto y hasta 1700 UIT es considerada pequeña, y medianas empresas las que alcanzan ventas anuales superiores al monto precedente y hasta 2300 UIT (Ley 30056, 2013).

Ahora bien, y siguiendo la línea de lo señalado por el INEI, es importante destacar que Arequipa concentra el 5.6% de cantidad de empresas, y sus ingresos por ventas es uno de los más altos a nivel nacional, donde las micro y pequeñas empresas son más importantes que las medianas y grandes empresas. Sin embargo, y a pesar de su incidencia en la economía de nuestra ciudad (y país) y la promoción para su desarrollo, crecimiento y formalización por parte del Estado, son todavía recurrentes diversos problemas, debido a las limitaciones que presentan en el área contable y, específicamente, en la adopción y aplicación de las NIIF por parte de las pequeñas empresas.

Las NIIF son normas emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB), organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las NIIF, y que basa su utilidad en la presentación de información consolidada en los Estados Financieros.

Con la adopción de las NIIF, desde 2005 la información financiera en el mundo ha experimentado una rápida evolución en sus estándares. Es así que se estableció en Perú la obligatoriedad de preparar y presentar los estados financieros de las empresas del sector privado en base al modelo de las NIC, hoy NIIF, oficializadas en el país; sin embargo, dichas normas no son aplicadas íntegramente en nuestro país (Guía Rápida de las NIIF-2008), ya que cuando se prepara la información financiera se prioriza la norma tributaria frente a la norma contable (Becerra, 2010).

Es así que si bien el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), órgano encargado de

la adopción y publicación de las NIIF en nuestro país, mediante Resolución 005-94-EF/93.01 del 18 de abril de 1994, oficializó las NIIF para la profesión contable, y tres años más tarde, en 1997, la Ley General de Sociedades N° 26887, en su artículo 223, estableció la obligatoriedad de que los estados financieros se preparen y presenten de conformidad con las normas legales y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, práctica posteriormente aclarada por la Resolución 013-98-EF/93.01 del CNC en 1998, así como por la aprobación oficial de las NIIF para PYMES, cuyo uso obligatorio fue a partir del 1 de enero de 2011; se puede afirmar que sólo las empresas grandes y transnacionales han estado aplicando en forma completa los requerimientos de las NIIF vigentes por tener los recursos necesarios para poder cumplirlas, además de la responsabilidad pública de informar al mercado los resultados de sus operaciones y su situación financiera.

Las NIC o NIIF son una realidad, y un estudio elaborado por las siete más importantes firmas de auditoría dice que deben ser aplicadas en todo el mundo, sin embargo y a pesar de su aceptación, el camino no es fácil sobre todo en los países como el nuestro donde los cambios están costando, y más aún si se trata de una pequeña empresa.

Es así y conforme se ha indicado, que si bien las Pequeñas Empresas representan el 3.2% y un generador de la economía muy importante, entonces cabe preguntarse si éstas están adoptando y aplicando de manera idónea las NIIF, y si realmente “conocen” su verdadera aplicación, ya que de no ser así,

los estados financieros de estas empresas resultarían confusos, y por ende, se tomaría decisiones inadecuadas basadas en información que no es real.

Y es que, para que los inversionistas y otros usuarios de la información financiera puedan actuar con total transparencia y confiabilidad, se requiere que esta información sea preparada de acuerdo a un marco normativo internacional. El alto grado de globalización que han alcanzado los mercados financieros, incluido el peruano, nos obliga a contar con un marco normativo contable que esté de acuerdo con estándares internacionales, que tenga plena vigencia, sea estable en el tiempo y que a su vez se adapte a los nuevos requerimientos de la economía mundial, de tal forma que los inversionistas y cualquier usuario que requiera información financiera, pueda actuar con total transparencia y confiabilidad (Díaz, 2010).

Pero, el reclamo y promoción de un lenguaje estable universal ha estado a cargo de las grandes corporaciones internacionales, las que aspiraban contar con un cuerpo normativo común, único y homogéneo que les permitiera formular sus estados financieros, de tal manera que éstos fueran aceptados en todos los mercados financieros del mundo en los que operaban, sin que fuese necesaria las costosas adaptaciones y modificaciones contables (Guevara & Cruz, 2010).

La obligación antes mencionada alcanza a todas las compañías, desde aquellas grandes corporaciones que cotizan en bolsa hasta las pequeñas empresas en Perú. Las empresas que no tienen la responsabilidad de presentar información financiera al mercado,

en muchos casos no cumplen con muchas de las NIIF vigentes y sólo llevan su contabilidad para efectos de cumplir con sus obligaciones de reporte ante la SUNAT, y en algunos casos, ante bancos y otras entidades financieras, y ello generalmente sucede en las pequeñas empresas.

Y es que un tema de vital importancia para las pequeñas empresas, es el relativo a la información adecuada y sistematizada sobre diversos aspectos vinculados con el negocio empresarial, lo que en definitiva tendrá incidencia en la calidad, productividad y competitividad (Peña y Bastidas, 2004).

Pero, surgen algunas interrogantes en cuanto a este tipo de empresas: ¿Han comprendido el proceso y la importancia de la adopción y cumplimiento de la norma? ¿Conocen realmente la verdadera importancia en su aplicación o la perciben como un mero formalismo contable-administrativo? ¿Cuál es la inversión en tecnología y en formación del recurso humano?.

En 1995 se firmó un acuerdo entre el IASC, rebautizado en 2001 como IASB y la IOSCO, que consistía en un modelo normativo referencial de contabilidad internacional. Al respecto, existen ciertos estudios e investigaciones a nivel nacional e internacional que prevén las dificultades de la adopción y aplicación de dichas normas en las pequeñas empresas como es el caso de Venezuela. Así Guevara y Rangel (2010) señalan que:

- a) las NIIF no han sido diseñadas originalmente para PYME's, b) que dicho marco ha sido concebido por y para gran-

des empresas y corporaciones, y c) que ha sido motivado, fundamentalmente, para promover el ahorro de los altos costos de transformación y adaptación de los estados financieros de las grandes empresas [...] están ocasionando grandes limitaciones y dificultades a las PYME's, especialmente si nos referimos a los altos costos de implementación de dichas normas [...]

...las limitaciones para la aplicación de las NIIF a las PYME's no son particularmente difíciles para las empresas venezolanas, ni siquiera son especialmente difíciles y costosas, sino que lo son para empresa mediana y pequeña en cada uno de los países del mundo donde han sido adoptadas tales normas desde el año 2000”.

En realidad, los aspectos mencionados anteriormente son un claro ejemplo de que al respecto existe una problemática que no es solo interna sino también externa, donde las pequeñas empresas, en la mayoría de los casos, no cumplen con muchas de las NIIF vigentes y sólo llevan la contabilidad para efectos tributarios.

Si bien la adopción de los estándares internacionales de contabilidad es un proceso que trajo consigo un verdadero cambio en el sentido de revolucionar todo el entorno de las PYMES, y específicamente, de las pequeñas empresas; sin embargo, para la adopción y aplicación íntegra de las referidas normas se requiere de una madurez tecnológica, financiera y de gestión que las PYMES, y en particular las de Arequipa, no tienen; por

tanto, merece de un especial tratamiento, ya que no cuentan con la masa de recursos necesaria para competir con grandes empresas en los mercados internacionales. Por tanto, mediante el presente estudio pretendemos probar todos los desafíos y dificultades hacia este tipo de empresas en la ciudad de Arequipa en cuanto a la incidencia de la adopción y aplicación de las NIIF, ligado sobre todo al tema de conocimiento de estas normas (Humire, 2008).

Material y métodos

Se trata de un estudio no experimental, transeccional descriptivo, en la medida en que se busca describir la adopción y aplicación de las NIIF en las Pequeñas Empresas en un determinado momento, esto es, el año 2013, determinando su incidencia y valoración en que se manifiestan las variables a investigar de manera individual.

Muestra

La muestra está constituida por 40 Pequeñas Empresas del distrito de Uchumayo, cuya selección fue extraída del INEI, cuyo nivel de significancia es del 99% y un error de estimación de 1% ($p < 0.01$). La muestra está constituida por 28 empresas de servicios y 12 empresas comerciales, habiéndose aplicado a los representantes o contadores de las empresas.

Instrumentos

Como método de investigación se utilizó la encuesta; como instrumento de investigación se diseñó y elaboró un cuestionario que recogió información relativa a la adopción y aplicación de las Normas Internacionales

de Contabilidad en las Pequeñas Empresas de Uchumayo en el año 2013. El cuestionario constó de una ficha de identificación de la empresa y del informante, donde se especificó el cargo que ocupa en la entidad, así también consta de 9 preguntas cerradas, las cuales son dicotómicas y de varias alternativas, y a su vez precodificadas.

Tabla 1.

Preguntas del cuestionario de adopción y aplicación de las NIIF en las PYMES de Arequipa

1. ¿Cuál es el grado de conocimiento de las NIIF?
2. ¿Considera Ud. relevante la aplicación de las NIIF para pequeñas empresas?
3. ¿Aplica las NIIF en su empresa?
4. De aplicar las NIIF ¿hace cuánto tiempo lo hace?
5. ¿Cuál es el impacto de la aplicación?
6. ¿Cuál es el resultado de la aplicación?
7. ¿Ha invertido en tecnología?
8. De haber realizado inversión ¿en qué intervalo se encuentra?
9. ¿Ha invertido en recursos humanos?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Media	1.80	1.08	1.15	2.18	1.25	1.88	1.10	1.95	1.15
Error típ.	0.10	0.04	0.06	0.18	0.07	0.11	0.05	0.13	0.06
Mediana	2.00	1.00	1.00	2.00	1.00	2.00	1.00	2.00	1.00
Moda	2.00	1.00	1.00	1.00	1.00	2.00	1.00	1.00	1.00
Desv.Est.	0.61	0.27	0.36	1.13	0.44	0.72	0.30	0.81	0.36
Varianza	0.37	0.07	0.13	1.28	0.19	0.52	0.09	0.66	0.13
Curtosis	-0.34	9.74	2.26	-1.08	-0.59	-1.01	5.98	-1.48	2.26
Coef.Asim.	0.12	3.35	2.04	0.54	1.20	0.19	2.77	0.09	2.04
Rango	2	1	1	3	1	2	1	2	1
Mínimo	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Máximo	3	2	2	4	2	3	2	3	2
Cuenta	40	40	40	40	40	40	40	40	40

Para efectos de la presente investigación se validó el cuestionario, haciendo uso de la estadística descriptiva, utilizando diagramas circulares y de barras, explicando de esta forma la importancia e impacto que las normas referidas generan en dichas empresas.

Procedimientos

En primer lugar, se solicitó el permiso respectivo a las empresas que conforman parte de nuestra muestra. Este permiso fue concedido respetando el tiempo máximo a entrevistar que fue aproximadamente de 5 minutos.

La recolección de la información se hizo a través del cuestionario de adopción y aplicación de las NIIF en las pequeñas empresas de Uchumayo, fue aplicado a los representantes o contadores en su horario de trabajo.

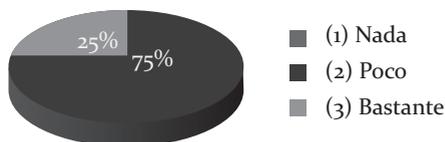
Resultados

En función de los resultados de las encuestas obtenidas, se procedió a aplicar a cada pregunta las medidas de tendencia central y de dispersión que se muestran líneas abajo.

Tabla 2.

Descriptivos de adopción de aplicación de las NIIF

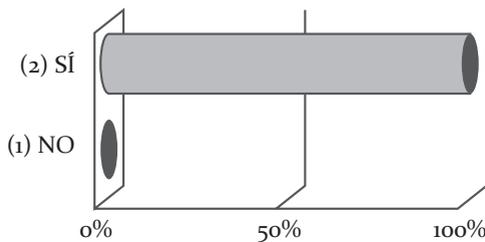
¿Cuál es su grado de conocimiento de las NIIF's?



Por tanto, y teniendo en cuenta los resultados obtenidos respecto de las medidas respectivas, se tiene, en primer lugar, que en cuanto al grado de conocimiento de las NIIF prima su poco conocimiento por parte de las empresas encuestadas, lo cual se encuentra representado por el 75% de la muestra, muy por el contrario sólo el 25% de ellos indica conocer bastante sobre el tema.

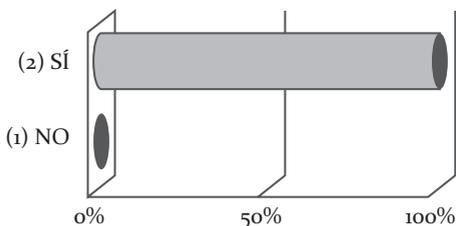
Se puede observar también que la totalidad de las pequeñas empresas, representado por el 100%, consideran de suma importancia su aplicación.

¿Considera Ud. relevante la aplicación de las NIIF para las pequeñas empresas?



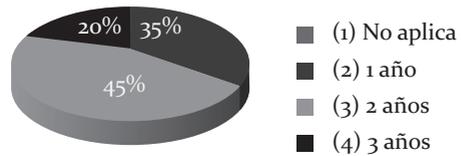
Por tanto, el 100% de ellas indica también aplicarlas en sus empresas.

¿Aplica las NIIF en su empresa?



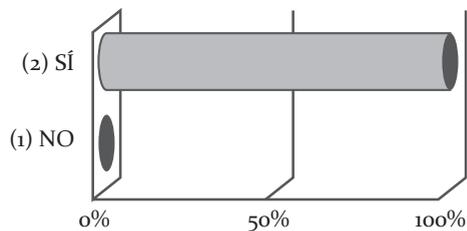
Así también, se puede observar que el 45% de las pequeñas empresas aplican las normas internacionales de contabilidad hace 2 años, mientras que un 35% viene aplicándolas hace 1 año y sólo un 20% las aplica hace 3 años.

¿De aplicar las NIIF hace cuánto tiempo lo hace?



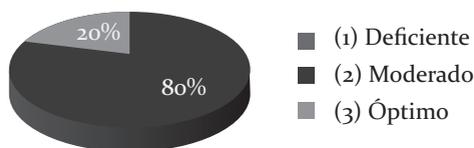
Por medio del siguiente diagrama se aprecia que el impacto de las empresas que vienen aplicando las normas es positivo, el mismo que está representado por la totalidad de las pequeñas empresas encuestadas, lo cual evidencia su importancia.

¿Cuál es el impacto de la aplicación?

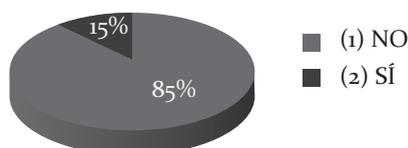


Ahora, si bien el impacto de la aplicación es muy positivo; sin embargo, su resultado no es óptimo, debido a que éste sólo se encuentra representado por un 20%, tratándose más bien de un resultado moderado, el mismo que equivale a un 80%.

¿Cuál es el resultado de la aplicación?

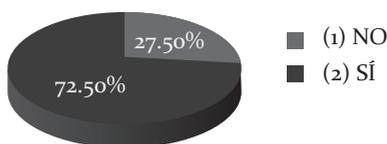


¿Ha invertido en recursos humanos?



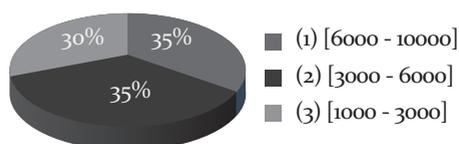
Todo lo cual ha generado que las empresas realicen inversión en tecnología, la que conforme se aprecia en el diagrama siguiente está representado por un 72.50% de las entidades encuestadas que han realizado este tipo de inversión, siendo aproximadamente el 30% quienes no han invertido en este aspecto.

¿Ha invertido en tecnología?



Es así que la inversión realizada en tecnología abarca un monto entre 3,000 a 10,000 nuevos soles, lo cual representa un 70%, mientras que un 30% ha realizado una inversión inferior a 3,000 nuevos soles.

De haber realizado inversión
¿en qué intervalo se encuentra?



Muy por el contrario, sólo el 15% de las entidades encuestadas han invertido en recursos humanos.

Discusión

La adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad son de suma importancia debido al carácter universal que éstas tienen en el mundo de la contabilidad; sin embargo, se ha podido presentar que lamentablemente su adopción y aplicación tiene un carácter particular.

En primer lugar, se ha podido demostrar que en la totalidad de empresas encuestadas, éstas vienen aplicando dichas normas con un período de antigüedad de uno a tres años aproximadamente, teniendo en cuenta que un 35%, cifra considerable, lo viene realizando hace un año, lo cual es un aspecto favorable; además se ha demostrado que su aplicación tiene un impacto muy positivo, considerándose además relevante su aplicación y generándose una inversión en tecnología, sobre todo, entre 3,000 y 10,000 nuevos soles aproximadamente.

El problema y la interrogante surge en cuanto al grado de conocimiento que indican tener los especialistas en la materia, así como los representantes de las pequeñas empresas, quienes han indicado “saber poco” acerca de las Normas Internacionales de Información Financiera, cuyo resultado de aplicación es moderado, el cual se encuentra reflejado por el 80%, mientras que

sólo el 20% indica que se ha generado un resultado óptimo.

Por tanto, al existir un conocimiento parcial, es poco probable que las pequeñas empresas, quienes están obligadas a utilizar estas normas y conforme a la regulación existente, apliquen de manera adecuada las NIIF, lo que conlleva a que los estados financieros de estas empresas se tornen confusos y por ende se tomen decisiones inadecuadas, ya que están basadas en información que no es real, más aún que estas entidades brindan información anual a la SUNAT y no cada tres meses como sí lo hacen las empresas que cotizan en Bolsa, generándose de esa forma un cierto vacío en el sentido de que no existe ningún organismo que los controle para su correcta aplicación.

Es así que se comprueba la hipótesis planteada al determinar que, efectivamente, en Arequipa las Pequeñas Empresas no aplican de manera idónea y bajo los parámetros establecidos las NIIF, lo cual evidentemente perjudica en la efectiva toma de decisiones en el ámbito empresarial.

Su aplicación es necesaria e importante, debido a que hoy en día las empresas se desarrollan dentro de un mundo globalizado y fuertemente competitivo; sin embargo, se debe prever las medidas necesarias a efecto de que las PYMES y especialmente las Pequeñas Empresas puedan tener acceso a este tipo de conocimiento y por ende realizar su respectiva aplicación, ya que ello les

brindará una mayor sofisticación en diversos aspectos.

Se ha citado que una de las dificultades y desafíos es el costo en la implementación de la tecnología y recursos humanos, ya que dichos montos muchas veces no podrán ser afrontados por las referidas empresas, al requerirse de sistemas informáticos más personalizados que desde luego algunas pequeñas empresas no podrán afrontar, teniendo en cuenta sus ingresos percibidos anualmente, para ello es necesario que se adopten otro tipo de sistemas que se adecúen a este tipo de empresas y permitan formalizarlos de manera más apropiada.

Por tanto, es imprescindible que se apliquen las NIIF en las PYMES, pero tomando en consideración todos los aspectos que involucran y que, sobre todo, están relacionados con el factor contable, administrativo y financiero, a efecto de que aquellas que vienen implementando este sistema puedan verse aún más beneficiadas y pasen a un nivel óptimo de aplicación, requiriéndose de un cambio en la estructura de la empresa, lo cual implica un proceso que conlleve una adecuada capacitación por parte de los especialistas, porque ello ofrece muchas ventajas y permite a las empresas ser más competitivas.

Para finalizar, agradecemos a los miembros de las pequeñas empresas encuestadas por su gentil colaboración.

Referencias

- Amat, O. (2004). *Comprender las normas internacionales de contabilidad NIC*. Barcelona: Gestión.
- Andrade, S. (2002). *Normas internacionales de contabilidad Perú*: Editorial y Librería Lucero SRL.
- Arroyo, A. (2011). Normas internacionales de información financiera y el peritaje contable. "Contabilidad y Negocios", 6, 67-81.
- Ayala, P. (2011). *Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, NIC, CINIIF y SIC) Perú*: Pacífico Editores SAC.
- Ayala, P. (2013). *NIIF comentarios y casuística Perú*: Instituto Pacifico SAC.
- Carrillo, M. (1999). La contabilidad de costos y la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera. "Actualidad Contable" FA-CES, 21, 90-115.
- Copa, T. y Gonzales, G. (2010). Atractivo financiamiento a las pequeñas y microempresas para BCP, 3, 60-80. Esan Ediciones.
- Díaz, O. (2010). Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros en las empresas peruanas. "Contabilidad y Negocios", 5, 5-28.
- Díaz, O. (2010). Panorama actual del marco normativo contable. "Informe Contable", 3, 9-10.
- Estudio Caballero Bustamante. (2003). *Normas internacionales de contabilidad Perú*: Estudio Caballero Bustamante.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos, (2004). *Normas internacionales de contabilidad*. Perú: Contadores Públicos del Perú.
- García, J. (2012). *NIIF para PYMES Perú*: Pacífico Editores SAC.
- Gómez, M. (2004). Una evaluación del enfoque de NIIF desde la teoría de la contabilidad y control. "Innovar", 14, 112-131.
- Guevara, I. y Rangel, P. (2010). Reflexiones sobre la aplicación de las NIIF en las PYMES Venezolanas. "Compendium", 13(25), 23-41.
- Humire, G. (2008). Necesidad de una norma internacional de información financiera para PYMES en el Perú. "Contabilidad y Negocios", 3, 05-10.
- IFRS. (2012). *Normas Internacionales de Información Financiera*, United Kingdom: IFRS Foundation.
- Lam, A. (2007). Convergencia y armonización de la normativa contable: hacia la contabilidad internacional. "Contabilidad y Negocios", 2, 6-15.
- Loayza, C. (2000). *Normas Internacionales de Contabilidad*, Perú: Pacífico Editores SAC.
- Márquez, Y. (2006). El sistema nacional de contabilidad en el Perú. "Contabilidad y Negocios", 1, 26-29.
- Miranda, J. (2006). Hacia una necesaria explicación de la normatividad contable en el Perú, ¿Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?. "Contabilidad y Negocios", 1, 4-7.
- Palacios, M. y Martínez, I. (2005). El proceso de armonización contable en Latinoamérica: camino hacia las normas internacionales. "Contabilidad y Finanzas", 16, 103-117.
- Paredes, C. (2009). *Normas internacionales de contabilidad: Normas internacionales de información financiera*. Interpretaciones SIC y NIIF Perú: Instituto Pacifico.

- Pereda, J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. "Contabilidad y Negocios", 7, 94-110.
- Rodríguez, J. (2009). Adopción por primera vez de las NIIF. Un análisis teórico de la norma. "Contabilidad y Negocios", 12, 84-99.
- Valdivia, C. (2002). Normas Internacionales de Contabilidad NICS e interpretaciones Perú: Pacífico Editores SAC.
- Vílchez, P. (2008). La armonización de normas contables en los países de América. "Contabilidad y Negocios", 3, 5-10.

RELACIÓN ENTRE LA PRESIÓN TRIBUTARIA Y LA
RECAUDACIÓN DE LOS PRINCIPALES TRIBUTOS
EN AREQUIPA (IMPUESTO GENERAL
A LAS VENTAS E IMPUESTO A LA RENTA)

THE RELATION BETWEEN TAX BURDEN AND THE
COLLECTION OF THE MAIN TAXES IN AREQUIPA
(GENERAL SALES TAX AND INCOME TAX)

*Gutiérrez Anco, Mary Carmen , Arce Vilca, Solange, Condori Suyo,
Karina Chambi Tuero, Leslie Areliz , Huayta Chambi, Lizeth María*
Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú

Resumen:

En el presente artículo se muestra los resultados obtenidos de un estudio estadístico y correlacional entre la Presión Tributaria ejercida en Perú y la recaudación de los principales tributos de la región de Arequipa (Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta).

Se tomó como muestra una serie de cifras anuales obtenidas de la base de datos del INEI, MEF y SUNAT en el período de 2004 a 2012, extraídos en una ficha de recolección de datos de doble entrada. Los cuales se compararon estadísticamente y se sometieron al Método de Correlación de Pearson.

Se obtuvo una relación media entre Presión Tributaria en Perú – Impuesto a la Renta en la región Arequipa y Presión Tributaria en Perú – Impuesto General a las Ventas en la región de Arequipa; obteniendo como resultado 0.02996 y 0.01410 respectivamente.

Es decir, si se da un incremento en la variable de Presión Tributaria, también se dará un incremento proporcional en la variable de principales tributos recaudados en Arequipa.

Palabras clave: Presión tributaria, inflación, PBI

Summary:

This article shows the results of a statistical and correlative study between tax pressure exercised in Peru and collection of major taxes in the region of Arequipa (General Sales Tax and Income Tax).

A series of annual figures obtained from the database INEI SUNAT MEF and from the period 2004 to 2012 were taken as a sample and extracted on a double entry data collection sheet. These figures were statistically compared and subjected to the Pearson correlation method.

We obtained an average ratio between the Tax Burden in Peru - Income Tax, and the Tax Burden in the region of Arequipa, Peru - General Sales Tax, resulting in 0.02996 and 0.01410 respectively.

It can be concluded that if an increase occurs in the Tax Burden variable, there will be a proportional increase in the variable of main taxes collected in Arequipa.

Key Words: Tax burden, inflation, gross domestic product

Introducción

Todos somos testigos de los cambios que se están dando actualmente en Perú (con un crecimiento sostenido); no solo en los ámbitos cultural, político, tecnológico o social si no también en lo económico y tributario.

Según el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), Perú continuará en un entorno muy incierto y con riesgos; aun así, podrá mantenerse como una economía dinámica y estable, estimándole un crecimiento anual de 6,0% - 6,5% (MEF M. d., 2012).

Según el economista Pedro Pablo Kuczynski, todo ello se debe básicamente a dos pun-

tos. El primero es histórico; refiriéndose al mejoramiento que está teniendo gran parte de la población (desde hace ya varios años) en cuanto a su desenvolvimiento en los diferentes ámbitos como el comercial, laboral o social, impulsados por su creatividad y emprendimiento. El segundo es el hecho de que en los últimos 20 años hemos ido mejorando en nuestras políticas económicas, las cuales nos han permitido estabilizar las finanzas públicas, reducir el endeudamiento del gobierno, promover el crédito interno y disminuir la inflación al nivel de los países avanzados. Asimismo, en la última década, Perú ha tenido una gran apertura a mercados globales (exportaciones); alcanzando hasta

una participación del 25% del producto bruto interno (PBI), incrementando nuestras oportunidades e ingresos (Kuczynski, 2013).

Todo este crecimiento también se ve reflejado en datos estadísticos, destacando Perú con un crecimiento promedio anual del 5%, a comparación con otros países de América Latina (Ministerio de Economía y Finanzas, 2012).

A consecuencia de ello, el Estado ha asumido con mayor cautela y esfuerzo la recaudación y administración de nuestros recursos; implementando y reforzando una serie de políticas, normas, mecanismos y herramientas de gestión y control.

En Perú, por lo general, la implementación de políticas económicas y tributarias se basa en una serie de indicadores, destacando entre ellos la Presión Tributaria.

Dicha presión es un indicador cuantitativo, la cual se obtiene relacionando nuestros ingresos tributarios totales con nuestro producto bruto interno (PBI) en períodos de igual magnitud; entendiéndose como PBI el valor total de la producción de bienes y servicios de un país en un determinado período, independientemente de la propiedad de los activos productivos.

Específicamente, determina el peso que tienen los impuestos en una economía; y con ello nos permite medir la intensidad con la que un país grava a sus contribuyentes a través de las tasas impositivas; como el Impuesto a la Renta (IR), Impuesto General a las Ventas (IGV), Impuesto Selectivo al

Consumo (ISC) o el impuesto a las importaciones (aranceles); siendo estos los principales impuestos que componen los ingresos tributarios del Gobierno Central en Perú (Anónimo, 2013).

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) es una entidad pública descentralizada del sector de Economía y Finanzas, dotada de personería jurídica de derecho público; siendo uno de los principales protagonistas que ayuda a determinar la Presión Tributaria de nuestro país; encargada principalmente de gestionar integralmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras y de facilitar el comercio exterior, de forma eficiente, transparente y legal (SUNAT S. N., 2013).

En base a este indicador, el Estado puede tomar decisiones económicas y financieras; aplicando políticas tributarias pertinentes y accesibles, con el propósito de que la carga fiscal sea distribuida equitativamente entre todos los participantes (contribuyentes). Sin embargo, a pesar de su tendencia al alza, su Presión Tributaria aún sigue estando entre las más bajas de la región.

Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Perú se encuentra en una situación de expansión económica moderada, reflejándose en el incremento que ha logrado en su Presión Tributaria en la última década, pasando de 12.39% en el año 2000 al 16.02% en el año 2012; originado mejores condiciones macroeconómicas, cambios en los regímenes tributarios, y fortalecimiento en la gestión

tributaria (Cayatopa Rivera, Capcha Carhuamaca, & Orbegozo Flores, 2012).

Diversos analistas y funcionarios públicos han debatido sobre la situación tributaria del país y pronostican que dicho indicador se incrementará por lo menos en un punto y medio porcentual; y para lograrlo se requerirán medidas de ampliación de la base tributaria, con una reducción en la evasión y elusión tributaria (Gonzales de Olarte, 2010).

Coincidiendo de la misma forma, la Sra. Tania Quispe (jefe de la SUNAT), detalló que la estrategia para incrementar la base tributaria se concentrará principalmente en el mercado interno, debido a que gran parte de las exportaciones (sobre todo las mineras), y los precios internacionales del cobre, oro, gas y petróleo vienen reportando una tendencia a la baja desde 2012 (Quispe Mansilla, 2013).

Es por ello que la ampliación de la base tributaria, de manera permanente, está directamente relacionada con un buen desempeño del IGV, el cual proyecta un crecimiento del 6.9% y del IR, hasta un 4.5% (MEF M. d., 2013).

La base tributaria se refiere a la masa potencial de ingresos que se obtienen de los distintos sectores de fuentes de riqueza (Gonzales De Olarte, 2010).

Al mes de diciembre del 2012, el padrón de contribuyentes es aproximadamente 6,2 millones, y se explica básicamente por el incremento del segmento de los Medianos y Pequeños Contribuyentes (MEPECOS). A comparación del año anterior, representa un crecimiento del 11%, incrementando la base

con más de 600 mil nuevos contribuyentes registrados (SUNAT, 2013).

Los tributos son considerados como fuente principal de los ingresos de un país dirigido a inversiones como salud, educación, vivienda, infraestructura y demás sectores. Es por ello que su importancia radica en la capacidad de recaudación.

El Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta son los principales tributos que intervienen en la base tributaria; puesto que están presentes en cada una de las fases de las transferencias que se registran en el circuito económico que recorren todos los productos y servicios (Saenz Rabanal, 2010).

Según el Código Tributario, el Impuesto a la Renta es un tributo que se determina anualmente; se clasifica por categorías y regímenes. Grava las rentas provenientes de la explotación de un capital (primera y segunda categoría); del trabajo realizado de forma independiente o dependiente (cuarta y quinta categoría); y las obtenidas de la aplicación conjunta de ambos factores (tercera categoría o empresarial).

Siendo la renta de tercera categoría la de mayor participación, principalmente en el régimen general; ya que no presenta ningún tipo de restricciones y considera todo tipo de actividades como el comercio, la industria, la manufactura y diversos servicios (Cayatopa Rivera, Capcha Carhuamaca, & Orbegozo Flores, 2012).

El Impuesto General a las Ventas es un impuesto plurifásico, el cual se encuentra

estructurado en base a la técnica del valor agregado; se liquida mensualmente y su tasa es del 16%.

Todo este crecimiento sostenido en Perú, depende fundamentalmente de la participación progresiva de sus componentes, es decir, de sus provincias; quienes han aprovechado eficientemente las oportunidades que les ha presentado el mercado, tanto interno como externo.

Las 10 principales ciudades que intervienen en este progreso son Lima, Arequipa, Trujillo, Ilo, Chiclayo, Tacna, Cusco, Ica, Huanca- y Piura (Perú Económico, 2012).

La ciudad de Arequipa tiene gran participación en este progreso; debido a que esta ciudad está viviendo un crecimiento económico formidable, impulsado por la bonanza económica del país, basado exclusivamente en factores comerciales y por la mayor disponibilidad de recursos; destacando principalmente en los rubros de comercio, manufactura, servicios y construcción.

Al mes de mayo de 2013, la recaudación tributaria en Arequipa se incrementó en un 12.82%, a comparación del mismo periodo del año pasado, según información emitida por la SUNAT. Además, el IGV recaudado fue el tributo con mayor crecimiento llegando al 20,40%.

Los empresarios arequipeños han estimado que para los años en adelante, la región tendrá un crecimiento económico superior al del promedio nacional, por consumo local, gastos del gobierno central y regional,

inversiones privadas y exportaciones principalmente.

Método

Muestra

La muestra estuvo conformada por datos cuantitativos, siendo estos los montos anuales correspondientes a los ingresos tributarios por el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de la región Arequipa, y a las cifras porcentuales que compete la Presión Tributaria en Perú.

Como criterio, se consideró que los datos provengan de fuentes fehacientes y fidedignas, extrayéndolos de informes presentados por el Instituto Nacional de Estadísticas e Informática (INEI), Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).

Se consideraron los datos presentados entre el año 2004 y el 2012.

Instrumento

Como instrumento de investigación se utilizó una ficha de recolección de datos.

Esta ficha nos permitió reunir toda la información requerida de los períodos solicitados (2004 – 2012); en relación al porcentaje de la Presión Tributaria de Perú y los montos de la recaudación del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de Arequipa.

Este instrumento fue constituido por un cuadro de doble entrada, refiriéndonos a los periodos tomados en el lado vertical; mien-

tras que para el lado horizontal, se tomaron en cuenta las variables en estudio: Presión Tributaria de Perú, Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de Arequipa.

Procedimiento

En primer lugar se buscaron todas las fuentes mencionadas donde se encontró la información en cuestión.

Una vez obtenidos todos los datos requeridos se procedió a recoger la información en las fichas de recolección de datos.

Seguidamente se les sometió a un análisis estadístico de correlación y se procesaron mediante el Método de Correlación de Pearson, con el objetivo de determinar la relación existente entre las variables, emitiéndose finalmente un informe.

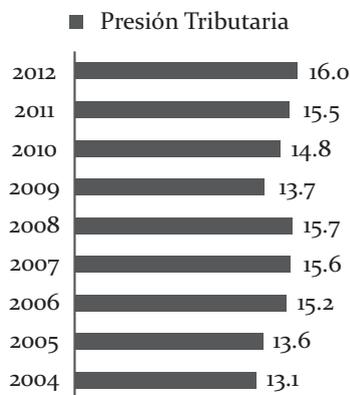
Resultados

Para el procesamiento de los datos se utilizó pruebas paramétricas de correlación (Método de Correlación de Pearson), respecto a las variables cuantitativas.

Se analizó las variables: Presión Tributaria del Perú y recaudación del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de la región Arequipa.

Se observó que la Presión Tributaria en Perú ha ido incrementándose con el transcurso de los años, logrando extenderse desde un 13,1% para el año 2004 hasta un 16% para el año 2012.

Gráfico 1
Presión tributaria de Perú
2004 – 2012



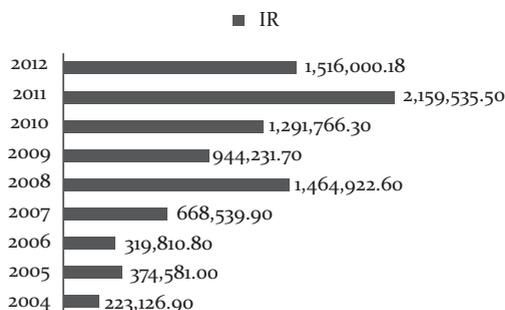
En la Gráfico 1 se muestra la evolución de la Presión Tributaria de Perú en la última década.

Pudimos apreciar que tal variable ha tenido un incremento progresivo año tras año; siendo el año 2009 el único en el que ha disminuido considerablemente.

Observamos las más altas cifras porcentuales en los años 2007, 2008, 2011 y 2012.

De la misma forma, se observó que hubo valores menores en los primeros años del análisis, como en el periodo desde el año 2000 al 2007.

Gráfico 2
Impuesto a la Renta de Arequipa
2004 – 2012
En miles de soles

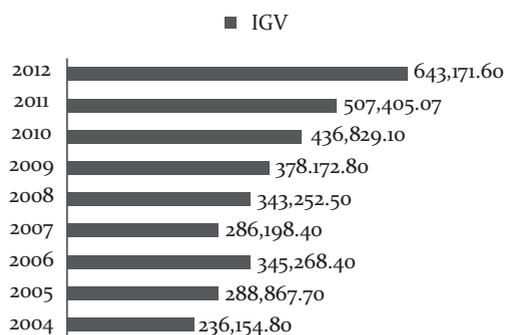


Según el Gráfico 2, se observó que en la región Arequipa se obtuvo mayores ingresos tributarios por parte del Impuesto a la Renta en los años 2008, 2010, 2011 y 2012.

Por el contrario, también se percibió que los valores más bajos se encuentran en los años 2004, 2005, 2006 y 2007.

La recaudación del Impuesto a la Renta en la región Arequipa no mostró una tendencia; es decir, sus valores son variables.

Gráfico 3
Impuesto General a las Ventas de Arequipa
2004 – 2012
En miles de soles



En el Gráfico N°3 se distinguió, de igual forma que la recaudación del Impuesto a la Renta, cifras mayores en los períodos 2009, 2010, 2011 y 2012.

También se contempla que este tipo de impuesto en la región Arequipa posee una tendencia al alza, incrementándose en la última década aproximadamente en 407,016.80 miles de soles.

Tabla 1

Datos de la Presión Tributaria de Perú -Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de Arequipa, 2004 a 2012

Año	Presión Tributaria	En miles de nuevos soles	
		IR	IGV
2004	13,1	223,126.90	236,154.80
2005	13,6	374,581.00	288,867.70
2006	15,2	319,810.80	345,268.40
2007	15,6	668,539.90	286,198.40
2008	15,7	1,464,922.60	343,252.50
2009	13,7	944,231.70	378,172.80
2010	14,8	1,291,766.30	436,829.10
2011	15,5	2,159,535.50	507,405.07
2012	16,0	1,516,000.18	643,171.60

Comparando los datos extraídos en un cuadro de doble entrada, se observó que la Presión Tributaria ejercida en Perú ha ido incrementando conjuntamente con ambos impuestos (IGV e IR) recaudados en la región Arequipa.

Con la aplicación del Método de Correlación de Pearson, se obtuvo una relación positiva en ambos casos; Presión Tributaria – Impuesto a la Renta y Presión Tributaria – Im-

puesto General a las Ventas; dando como resultado 0.02996 y 0.01410 respectivamente.

Dicho resultado obtenido indica la existencia de una relación perfectamente positiva en ambos casos; es decir que cuando al variar la primera, la segunda varía en las mismas proporciones y en la misma dirección.

Discusión

Hoy en día en Perú se han observado diversos cambios, los cuales han afectado las decisiones en cuanto a la fijación de políticas económicas y financieras, basándose en indicadores.

La Presión Tributaria es uno de los principales indicadores que se toma en cuenta para determinar políticas que rigen el comportamiento en Perú.

Este indicador determina el peso que tienen los impuestos en la economía de Perú; y es en base a ello que se fija la intensidad con la que se debería gravar a todos los contribuyentes a través de los tributos; siendo los de mayor recaudación el Impuesto a la Renta (IR) e Impuesto General a las Ventas (IGV).

Según los resultados estadísticos obtenidos, se pudo destacar que sí hay relación directa entre la Presión Tributaria ejercida en Perú con los principales ingresos tributarios recaudados en la región Arequipa (IGV e IR).

A partir del año 2009, se ha observado un crecimiento continuo en todas las variables. Este empuje se inicia después de la crisis económica mundial de 2008.

La situación económica y financiera de nuestro país se ha estabilizado y se está preparando ante cualquier otra circunstancia crítica.

Es por ello que fijar efectivamente las políticas y normas en la gestión puede ocasionar incremento de oportunidades, mayor protección o mejoramiento de la calidad de vida de toda la población.

Comparando los resultados obtenidos con los factores externos e internos a los que se enfrentaba nuestro país y región, se infirió que se tuvo un incremento en las variables debido al crecimiento económico y buenas decisiones, materializándose en un incremento de obras y servicios para bien de toda la población.

Arequipa es una de las regiones que ha alcanzado un crecimiento considerable en cuanto a la recaudación de tributos en la última década, mejorando la calidad de vida de sus pobladores.

De acuerdo a los resultados obtenidos por la aplicación del Método de Pearson, se concluye que la región Arequipa va de la mano con las políticas tomadas por el Gobierno Central.

Con todo lo expuesto, se dedujo que las políticas internas que toman las entidades en la región Arequipa son relativamente efectivas, debido a que el resultado (al aplicar el Método de Correlación de Pearson) no se encuentra muy cercano a la unidad.

Referencia

- Perú Económico*. (2012). Recuperado en octubre de 2012, de Top 10: Ciudades con mejor calidad de vida: <http://perueconomico.com/ediciones/74/articulos/1337>
- Anónimo. (2013). Instituto Peruano de Economía. Recuperado en agosto de 2013, de Presión Tributaria: <http://ipe.org.pe/content/presion-tributaria>
- Cabanellas de Torres, G. (1979). Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Argentina, Buenos Aires: Heliasta.
- Cárdenas, M., & Rozo, S. (2009). *Informalidad social, problemas y soluciones - Desarrollo y Sociedad*.
- Cayatopa Rivera, L. E., Capcha Carhuamaca, C., & Orbegozo Flores, R. M. (2012). "Evolución de la relación recaudatoria entre el Impuesto a la Renta, Impuesto a las Transacciones Financieras, Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (2004 - 2011)". Universidad Católica Sedes Sapientiae.
- García, E. (2005). "¿Competitividad e innovación en la Micro y Pequeña Empresa?" . Valencia .
- Gonzales de Olarte, E. (18 de marzo de 2010). Economía Peruana. Recuperado en diciembre de 2012, de ¿Por qué la presión tributaria no sube?: <http://blog.pucp.edu.pe/item/91967/porque-la-presion-tributaria-no-sube>
- Gonzales De Olarte, E. (18 de marzo de 2010). Economía Peruana. Recuperado el 30 de octubre de 2012, de ¿Por qué la presión tributaria no sube?: <http://blog.pucp.edu.pe/item/91967/porque-la-presion-tributaria-no-sube>
- Kuczynski, P. P. (31 de Marzo de 2013). ¿Por qué crece el Perú? *Correo*.
- MEF, M. d. (2012). *Marco Macroeconómico Multianual entre el 2012 - 2015*. Lima.
- MEF, M. d. (2013). *Marco Macroeconómico Multianual 2013 - 2015*. Lima.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2012). *Informe Anual 2011 - Buscando un crecimiento equitativo y equilibrado*. Lima.
- Montoya , M. (1998). "Derecho Comercial". Lima: Editora jurídica Grijley E.I.R.L.
- Quispe Mansilla, T. (10 de mayo de 2013). Recaudación tributaria del impuesto a la renta cayó 8,2% durante el 2012. (E. Comercio, Entrevistador)
- Sáenz Rabanal, M. J. (2010). "Tratamiento del Crédito Fiscal". *VII Jornadas Nacionales de Derecho*, Perú.
- SUNAT. (09 de enero de 2013). *Nota de Prensa N°006-2013*. Lima.
- SUNAT, S. N. (2013). *SUNAT*. Recuperado el 10 de septiembre de 2013, de http://unete.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=177&Itemid=74
- WordReference. (s.f.). Diccionario. Recuperado en agosto de 2013, de <http://www.wordreference.com/definicion/>

ILLUSTRO

REVISTA DE INVESTIGACIÓN CONTABLE, FINANZAS Y GESTIÓN

INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

Definición de la revista:

La revista Illustro del grupo de investigación del Programa Profesional de Contabilidad de la Universidad Católica San Pablo, es una publicación anual cuyo objetivo es brindar información actualizada, además de ser un ámbito mediante el cual se busca compartir las investigaciones en materia contable y afines, que se realizan en la Universidad Católica San Pablo. A través de ella se difunden investigaciones y revisiones teóricas, preferentemente del Programa Profesional de Contabilidad de la UCSP y de profesionales de ciencias afines, internos y externos a nuestra universidad.

Presentación y revisión de artículos:

- La revista Illustro acepta para su publicación artículos de investigación teórica o de campo en idioma español y originales dentro del marco de la contabilidad, finanzas, economía y gestión.
- Los trabajos deben de ser dirigidos al Editor Asistente de la revista Illustro a través del correo gfarfand@ucsp.edu.pe o, en físico y por triplicado, a la oficina de Asistencia del Programa Profesional de Contabilidad de la Universidad Católica San Pablo, sito en Urb. Campiña Paisajista s/n Quinta Vivanco, Barrio tradicional de San Lázaro, Arequipa, Perú.
- Se debe consignar datos personales tales como nombres y apellidos, DNI, profesión, nacionalidad, ciudad, teléfono, correo electrónico, grados y títulos y trabajo actual. Los trabajos se presentan adjuntando una carta que resuma los aportes del mismo e indicando expresamente que es propiedad exclusiva de los autores, y que no está siendo ni será revisado en otras revistas.

- El autor o los autores que envían sus trabajos, ceden sus derechos a la revista *Illustro*, de modo que no podrán publicarlos nuevamente, salvo con la autorización del Director y citando la fuente original de publicación.
- Una vez recibido el artículo se debe esperar la respuesta de acuse de recibo del Editor Asistente en un lapso no mayor a un mes. El trabajo presentado será remitido a un par de jueces, mediante el sistema de doble ciego, quienes enviarán su dictamen sobre el artículo durante los tres meses siguientes. Una vez recibido el dictamen, el Editor Asistente le informará al autor del artículo las apreciaciones hechas sobre su trabajo.
- El dictamen de los revisores puede ser de tres formas: aceptado, aceptado con modificaciones o rechazado. Los trabajos rechazados no podrán publicarse en la revista *Illustro*, los trabajos aceptados con modificaciones deberán subsanar las observaciones hechas por los revisores en el tiempo que se indique, de darse el caso, la demora en el envío del artículo corregido puede retrasar o invalidar su publicación; mientras que los trabajos aceptados se publicarán sin modificaciones.

Formato de presentación:

Artículos de revisión:

Los artículos de revisión son trabajos de corte monográfico en los que el autor revisa y analiza teóricamente un tema con sentido crítico. Para ello, el autor debe haber revisado como mínimo veinte fuentes acreditadas de información. El formato de presentación debe incluir un título que resuma en forma clara el tema tratado y la orientación del trabajo en doce (12) palabras, se incluirá un resumen en no más de 120 palabras y se identificarán de tres (3) a cinco (5) palabras clave como descriptores. El título, el resumen y las palabras clave deberán ser presentados en español e inglés.

Para el cuerpo del artículo, el autor tiene plena libertad de colocar los títulos y subtítulos que estime convenientes en función del tema tratado. Los trabajos deberán de presentarse según la norma APA (sexta edición) en letra Times New Roman, tamaño doce (12) a espacio y medio (1.5), con una extensión no mayor de treinta (30) páginas, en hoja A-4.

Artículos de investigación:

Los artículos de investigación, son reportes de investigación empírica, realizada en el ámbito de la contabilidad y ciencias afines, que se han basado en el trabajo de campo para la recolección de la información. El formato de presentación debe incluir un título que resuma en forma clara el tema tratado y la orientación del trabajo en doce (12) palabras. Se incluirá un resumen en no más de 120 palabras y se identificarán de tres (3) a cinco (5) palabras clave

como descriptores. El título, el resumen y las palabras clave deberán ser presentados en español e inglés.

Para el cuerpo del artículo se debe contemplar en los trabajos los siguientes puntos: Introducción teórica, metodología, resultados, discusión y referencias. Los trabajos deberán de presentarse según la norma APA (sexta edición), en letra Times New Roman, tamaño doce (12) a espacio y medio (1.5), con una extensión no mayor de treinta (30) páginas, en hoja A-4

Consignación de referencias:

Libro:

Manzone, G. (2007). "La responsabilidad de la empresa". Arequipa: Universidad Católica San Pablo.

Capítulo de libro:

Alcover, C. M. (2003). Cultura y clima organizacional. En Gil, F. y Alcover, C. M. (comps.), "Introducción a la Psicología de las Organizaciones" (p. 387-414). Madrid: Alianza Editorial.

Artículo de revista:

Díaz, A.; Lorenzo, O. & Solís, L. (2005). Procesos de negocios de Pymes insertas en redes colaborativas. "Revista Latinoamericana de Administración", 34(1), 25-46.

Tesis de pre o postgrado:

Gamero, H. (2012). "La satisfacción laboral como dimensión de la felicidad en la ciudad de Arequipa". Tesis para optar el título de Administrador de Negocios. Facultad de Ciencias Económico Empresariales. Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú.

Ponencia de congreso:

Villacorta, A. (2012). "Las Normas Internacionales de Información Financiera: más allá del Costo Histórico". Ponencia de la *I Jornada de Normas Contable: Normas de Información Financiera*, organizada por el Programa Profesional de Contabilidad de la UCSP, 16 de noviembre, Arequipa, Perú.

Documento en versión electrónica:

García, A. (2003). "Discriminación de factores de estrés laboral entre ejecutivos y personal operativo en una micro empresa del Valle de México". (Documento en formato pdf). Recuperado el 1 de abril de 2011, de internet: www.colpamex.org/Revista/Art3/15.pdf

