

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

Sección de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)



Directora: Dra. Luisa Fronti de García
Codirectora: Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Número 49 • Año 25 • Enero-Junio 2019

Revista acreditada por CONICET
en el núcleo básico de Revistas Científicas Argentinas
(Res. 1071/07)



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

**Publicación de la
Sección de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”
Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas**

Presentación Editorial

Fundador

Editor (1995-2016)

Prof. Dr. Mario Biondi

Directora

Prof. Dra. Luisa Fronti de García

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Codirectora

Prof. Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Gestión Open Journal System

Cra. Magalí Yamila Méndez

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Diseño y Administrador de Contenidos

Responsable de Maquetación

Sra. Beatriz N. Suárez

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Responsable de Logística y Distribución

Sra. Rosana E. Giusti

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

Autoridades de la Facultad vinculadas con los Institutos de Investigación

Decano

Dr. Ricardo José María Pahlen Acuña

Secretario de Investigación

Mg. Adrián Horacio Ramos

Subsecretaría de Investigación en Contabilidad

Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Subsecretaría de Investigación en Economía

Lic. Julián Leone

Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y

Métodos Cuantitativos para la Gestión

Directora: Dra. María Teresa Casparri

Sección de Investigaciones Contables

Directora: Dra. Luisa Fronti de García

Subdirector: Dr. Juan Carlos Viegas

Centro de Modelos Contables

Director: Dr. Carlos Luis García Casella

Subdirectora: Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Centro de Investigación en Auditoría y Responsabilidad Social

Directora: Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramirez

Subdirector: Dr. Miguel Marcelo Canetti

Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental

Director: Dr. Ricardo José María Pahlen Acuña

Subdirectora: Mg. Ana María Campo

Centro de Investigación en Contabilidad Social

Directora: Dra. Inés Mercedes García Fronti

Subdirectora: Dra. Paula Alejandra D'Onofrio

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

**Publicación de la
Sección de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”
Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas**

Comité Editorial

Carolina Asuaga	<i>Universidad de la República, República Oriental del Uruguay</i>
Myriam Lilian Cecilia De Marco	<i>Universidad Nacional de Tucumán, República Argentina</i>
Luisa Fronti de García	<i>Universidad de Buenos Aires, República Argentina</i>
Mauricio Gómez Villegas	<i>Universidad Nacional de Colombia, Colombia</i>
María del Carmen Granada Abarzuza	<i>Universidad de Salamanca, España</i>
Fernando Augusto Lagoeiro de Oliveira	<i>Investigador Independiente, Brasil</i>
Jorge Mario López Lavoine	<i>Investigador Independiente, República Argentina</i>
Marino José Palacios Copete	<i>Universidad de Panamá, Panamá</i>
Graciela María Scavone	<i>Universidad de Buenos Aires, República Argentina</i>
Elsa Beatriz Suarez Kimura	<i>Universidad de Buenos Aires, República Argentina</i>
Jorge Tua Pereda	<i>Universidad Autónoma de Madrid, España.</i>
Juan Carlos Viegas	<i>Universidad de Buenos Aires, República Argentina</i>

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

**Publicación de la
Sección de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”
Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas**

Comisión Arbitral

Luiz Pedro Antunes	<i>Universidade Federal Fluminense, Brasil</i>
John Cardona Arteaga	<i>Universidad de Antioquía, Colombia.</i>
Antonio Castilla	<i>Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile</i>
Carlos A. Changmarin	<i>Universidad de Panamá, Panamá</i>
Juan José Fermín del Valle	<i>Universidad de San Andrés, República Argentina</i>
Carmen Fernández Cuesta	<i>Universidad de León, España</i>
Jorge Manuel Gil	<i>Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, República Argentina</i>
Hugo Alberto Luppi	<i>Universidad Austral, República Argentina</i>
Héctor Carlos Ostengo	<i>Universidad Nacional de Tucumán, República Argentina</i>
Jorge Orlando Pérez	<i>Universidad Católica de Córdoba, República Argentina</i>
Carlos Federico Torres	<i>Universidad Nacional del Litoral, República Argentina</i>
Carmen Stella Verón Medina	<i>Universidad Nacional de Rosario. República Argentina</i>

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 29 de agosto de 2016

Dra. Luisa Fronti de García
Contabilidad y Auditoría

Estimado Director

Me es grato dirigirme a usted para informarle que el Comité Científico Asesor del CONICET ha decidido confirmar la permanencia de la publicación Contabilidad y auditoría ISSN 1515-2340 (Impresa), ISSN 1852-446X (En línea), que usted dirige, en el Núcleo Básico de Revistas Científicas Argentinas.

Esta acreditación será válida para el período agosto 2016-julio 2019. Cumplido el mismo, la revista deberá presentarse a una nueva evaluación, a fin de revalidar su pertenencia a este núcleo. Se adjunta a esta nota, el dictamen elaborado por el Comité y también la evaluación editorial de la publicación. Si su revista ha recibido observaciones, solicitamos a Ud. tomarlas en cuenta para futuras presentaciones dado que serán incluidas en su expediente y estarán disponibles para la consulta del Comité que realizará la evaluación en 2019.

La incorporación de la revista al Núcleo Básico constituye una garantía de la excelencia de la publicación y permite acceder sin otra evaluación al Portal SciELO Argentina. Si su revista no participa aún en esta biblioteca electrónica de acceso abierto, le solicito que se comunique con nosotros al correo electrónico secretaria@caicyt.gov.ar a fin de concertar una fecha para la realización del curso de la Metodología SciELO en el CAICYT que le permitirá la conversión de los archivos electrónicos a formato compatible con este Portal.

El listado completo de las revistas incluidas en el Núcleo Básico está disponible para su consulta en el sitio del CAICYT: <http://www.caicyt.gov.ar>.

Solicitamos a Ud. actualizar sistemáticamente los datos del director, la dirección editorial, correo electrónico de consulta y del director para mantener al día la información de contacto y facilitar la comunicación.

Permítame hacerle llegar mi felicitación y el deseo de que este mecanismo contribuya a mejorar día a día la calidad de las publicaciones científicas argentinas.



Prof. María Angelina Bosch
Directora
CAICYT-CONICET



Criterio de Evaluación de Calidad Editorial del Sistema Latindex

Actualización de criterios a julio de 2016

Contabilidad y Auditoría *Investigaciones en Teoría Contable*

(Buenos Aires)
ISSN 1515-2340 e ISSN 1852-446X

Resultado de la Evaluación en julio de 2016

Puntaje obtenido 2016: **30** (Versión impresa: mínimo 25 – máximo 33)

Nivel 1

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

sic@fce.uba.ar

<https://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit>

Hugo Ricardo Arreghini

El Reconocimiento del Costo Financiero total en la valoración financiera dinámica de la contabilidad 15 - 48

María Eugenia De la Rosa Leal

La congruencia de la Contabilidad Ambiental en la normatividad contable nacional 49 - 80

Jorge Manuel Gil

Aportes Introdutorios para un enfoque crítico sobre la Auditoría de Cuentas en la gobernabilidad neoliberal 81 - 116

Nadia Ugalde Binda

Capital Intelectual del emprendedor y la innovación 117 - 154

*Índice por Autor de la Publicación **Contabilidad y Auditoría Investigaciones** del N° 1 al 49 y Números Extraordinarios.* 155 - 185

Normas Básicas

NÚMERO 49 – AÑO 25 – JUNIO DE 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Nº 49 – año 25 p. 15/48

**EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO FINANCIERO TOTAL EN LA
VALORACIÓN FINANCIERA DINÁMICA DE LA CONTABILIDAD**

Autor

HUGO RICARDO ARREGHINI

arregon@sinectis.com.ar

Universidad de Buenos Aires

DR. HUGO RICARDO ARREGHINI

- Contador Público, Universidad Nacional de La Plata, 1953
- Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, Ministerio de Educación y Ciencia de España, 1987
- Docente universitario desde 1956
- Profesor titular en las Universidades de Buenos Aires, Centro de la Provincia de Buenos Aires, Comahue, Morón y Belgrano
- Actualmente, Profesor Emérito de la Universidad del Centro de la Provincia de Buenos Aires y Profesor Consulto de la Universidad de Buenos Aires
- Autor de libros y notas sobre temas académicos y de interés profesional.
- Disertante en congresos, conferencias y jornadas académicas y de interés profesional en Argentina y el exterior

Publicación:

- Presentada el 14/03/2019
- Aprobada el 22/04/2019
- Publicada en junio de 2019

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

TITULO: EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO FINANCIERO TOTAL EN LA VALORACIÓN FINANCIERA
DINÁMICA DE LA CONTABILIDAD. P 15/48

AUTOR: RICARDO HUGO ARREGHINI

EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO FINANCIERO TOTAL EN LA VALORACIÓN FINANCIERA DINÁMICA DE LA CONTABILIDAD

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Desarrollo del Tema**
 - 2.1 El precio del dinero financiado por los propietarios**
 - 2.2 Modo de dinamizar la valoración financiera de la contabilidad**
 - 2.3 Fundamentos para aceptación de la capitalización del costo financiero**
 - 2.4 Secuencia del proceso y sus particularidades**
- 3. Conclusiones**
- 4. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

INFORMACIÓN CONTABLE HISTÓRICA - FINANCIAMIENTO E INVERSIÓN SIMÉTRICOS - COSTO FINANCIERO Y TASA DE RENTABILIDAD – TIEMPO PRODUCTIVO - VALORACIÓN CONTABLE DINÁMICA

KEY WORDS

HISTORICAL ACCOUNTING INFORMATION - SYMMETRIC FINANCING AND INVESTMENT - FINANCIAL COST AND RATE OF RETURN – PRODUCTIVE TIME - DYNAMIC FINANCIAL VALUATION

RESUMEN

La estática que paraliza la información sobre el proceso productivo puede modificarse, demostrando la evolución de la producción, basada en la acción que ejerce el transcurso del tiempo que él demanda y es puesta en evidencia por el financiamiento en el costo de la inversión, que sólo puede realizarse y mantenerse con su auxilio.

El sistema contable, de acción dual, facilita la implementación del procedimiento que capitaliza el interés del financiamiento en la inversión simultánea que permite la obtención del producto de la actividad económica.

Este escrito indica los fundamentos que respaldan esta afirmación y señala el orden de los procedimientos que deberían ejecutarse para obtener la información que se propone. Advierte, además, sobre las dificultades que encontraría implementar lo necesario para lograrla en empresas que ya se encuentran funcionando.

RECONGNITION OF FINANCIAL COST ON DINAMIC ACCOUNTABLE FINANCIAL MEASUREMENT

ABSTRACT

The static that paralyzes the information about the productive process can be modified demonstrating the evolution of the production based on the action of time that it demands, and it is evident because of the financing in the cost of the investment that can only be made and maintained with its help.

The accounting system, with dual action, facilitates the implementation of the procedure that capitalizes the financing interest on the simultaneous investment that allows obtaining the product of the economic activity.

This document indicates the bases that support this statement and the order of the procedures that should be executed to obtain the information that is proposed. It also warns about the difficulties that it would find in implementing what is necessary to achieve in companies that are already functioning.

1. INTRODUCCIÓN

Los estados contables han sido calificados como demostraciones detenidas en el tiempo, no sólo porque responden a expresiones que informan lo que ha ocurrido en materia económica, que sintetiza financieramente la situación patrimonial en un momento de cierre periódico y los resultados que corresponden a la etapa que concluye. Evidencian, además, el mismo propósito cuando reconocen su menguada capacidad para entender el futuro de la entidad que los presenta.

Esas aparentes falencias en el cumplimiento de un objeto vital que, en verdad, no les corresponde, tuvieron, hasta no hace mucho, algunos agravantes que se han ido atenuando al modificarse la propensión a abusar de valores nominales en la evaluación de créditos y deudas que, ahora, se presentan actualizados.

Excediendo ese loable ejercicio, en cambio, la teoría contable ha empezado a aceptar con firmeza la actualización de las presunciones sobre los hechos por venir y a anticipar el ingreso no obtenido efectivamente.

La visión estática ha trascendido a la comprobación de la acción productiva, que permite y justifica, con su natural movimiento, la explicación dinámica que la caracteriza.

La doctrina ha sostenido una posición adversa a la comunicación de esa información, negando la evidencia de la acción del tiempo en el desarrollo del proceso que se traduce en la capitalización del costo financiero participante en la evolución del crecimiento del producto.

Al ignorar esa realidad, la inversión que permite el financiamiento ha sido menospreciada, soslayada con poca o ninguna argumentación, al punto de sostenerse que el efecto que, sin duda, provoca el endeudamiento se declare perdido al devengarse y el que impulsa el suministro del aporte del propietario se descarte.

Este escrito quiere destacar la racionalidad de los fundamentos en que se apoya la aceptación de la capitalización del financiamiento e indicar el ordenamiento del procedimiento que serviría para ponerlo en práctica. Termina señalando la dificultad que es previsible para su instauración en una empresa que esté ya funcionando y padece los defectos de los convencionalismos sostenidos por las normas contables vigentes.

2. DESARROLLO DEL TEMA

2.1 El precio del dinero financiado por los propietarios

Entre los argumentos más destacados que la mayoría de los expertos en contabilidad esgrimen en contra de la utilización del costo del capital propio, se encuentra la dificultad que implica determinar la tasa que debe emplearse para calcular los efectos que se intenta reconocer como integrante activo de las funciones productivas.

No resulta fácil justificar el verdadero origen que debiera otorgarse al significado que se le debería dar y, consecuentemente cuál debiera ser el procedimiento que se utilizaría para calcular su valor y sobre qué elementos se aplicaría.

Todo ello permite viabilizar la afirmación con respecto a que no tiene mayor sentido asumir esa complicación cuando, sin mayores problemas, se puede conseguir parecidas demostraciones en la medida de los activos, si se apela a interpretarla de modo sencillo, acudiendo a la valoración que se ofrece con la reposición, o la reelaboración y se traduce luego en beneficios que demuestran la tenencia y el precio neto de realización, con el uso de la expresión corriente o razonable, privilegiando el uso de medios para conseguir fines preconcebidos aunque se consideren negatorios de procesos respetuosos de conceptos fundamentales.

Se acude, entonces, a un criterio de comodidad que, en gran medida, emplea soluciones más fáciles que parecen ser comunes como objeto de la contabilidad: ser un instrumento práctico.

Dejando de lado, por ahora, la discusión sobre cuál es la mejor alternativa, se debería antes incursionar en el análisis conducente a determinar a quién corresponde la responsabilidad en la determinación del precio del dinero que debería afrontar la actividad del ente económico cuya información procura la contabilidad o cuál es el argumento mejor posesionado para establecer su justa dimensión.

Ello conduce o a escoger un decisor comprometido con esa elección del módulo utilizable para encarar la acción que dé solución al problema, o a escogerlo por la relación que puede tener con el motivo de la efectiva actuación que cumplirá en la entidad usuaria.

La mayor o menor proximidad con los hechos determinantes ofrece un buen razonamiento para responder adecuadamente al interrogante a que someten las dos opciones señaladas. Normalmente, el efecto buscado se debe a los actos más recientes y, el propósito del inversor de los fondos propios originales – que era, seguramente, el más influido por los fines reconocidos para promover la empresa que recibió su financiación – es el que está más distante del momento actual y, por ello, más alejado de los acontecimientos que ahora son los impulsores de sus decisiones.

Con ser, el analizado, un motivo importante a tener en cuenta, no debe ser considerado el determinante que, sin duda, lo vincula más con la capacidad de la entidad económica para generar sus ingresos netos – su potencial rentabilidad –. Lo que importa es, fuera de la pretensión que podría haber tenido el dueño para promover el negocio, cómo hacer la demostración del resultado que se puede obtener de la acción que desarrolla la unidad constituida, que se utiliza para procurarlo.

La dinámica del desarrollo económico es el impulsor del movimiento que define los tiempos de ocurrencia del proceso productivo y ello es lo que condiciona, en cada etapa, el precio que se paga por el dinero para conseguir superar con creces ese desembolso al recuperarlo. Cada unidad monetaria empeñada en esa gestión debe conseguir algo que alcance para reponerla con ventaja.

Es una forma de entender el límite inferior para la subsistencia y, obviamente, el umbral que representa la potencialidad necesaria para el cumplimiento mínimo del objetivo fundamental que se persigue. Cualquier esfuerzo destinado a lograr ese nivel de gestión indicaría, al conseguirlo, que se está obteniendo lo necesario para permitir que el ente funcione,

evitando los riesgos de sucumbir, pero la cobertura podría aún considerarse insuficiente para satisfacer los deseos de los dueños del capital financiado, invertido en la actividad con que se los procura. De cualquier modo ésta es una aspiración a proveer por la entidad jurídica con los beneficios acumulados de lo obtenido para ella por la actividad económica.

Por tal razón, incorporar la tasa que satisfaría esa condición mínima tiene una dependencia decisiva de la relación del negocio en marcha con la visión que desde fuera pueden advertir quienes están capacitados para medir el riesgo de colocar en la empresa sus fondos para no comprometerlos excesivamente.

Esa reflexión conduce a que los mejor colocados, para estimar el valor de ese componente del costo financiero de la unidad analizada, son las entidades de crédito, sobre todo las vinculadas con la empresa a que corresponde asignar la tasa de interés que, en cada etapa, deberá utilizarse en las funciones que requiera para cumplir los fines que vislumbran los propietarios de su capital.

El módulo así definido es el que contribuye a mantener una inversión que se apoya en la financiación necesaria para cumplir su cometido, que es permitir el desarrollo de los planes económicos con un grado de viabilidad razonable.

Se dirá para criticar este razonamiento, que se acude a parecidos auxilios externos, que son los requeridos para estimar la valoración razonable o su asignación a los elementos similares que corrientemente emplea en su desarrollo. Hay, sin embargo, una diferencia notable; la determinación externa de la tasa así establecida, sólo admite una elaboración proveniente de los que están fuertemente relacionados con la empresa y se dirigen a establecerla mediante el análisis de sus perspectivas; tiene, por ello, un significado que le da pertenencia al juicio y le reconoce identidad. En cambio, los calificativos de la evaluación para suponer la de los activos y pasivos de la entidad son, decididamente,

procurados desde la opinión de aportantes ajenos no interesados específicamente en la actividad y, con ello, se trata de demostrar el peso de los bienes por su análisis individual, no reparando la influencia que pueden tener en una gestión que les es extraña y en la sinergia que los reúne en ella.

Esa vinculación más íntima se justifica en “la simetría que enfrenta a la decisión de financiamiento con la de la inversión” (Sapetnitzky, 2000, p.165-166).

“En efecto, si para la decisión de inversión la corriente de flujos se establece a partir de una salida inicial y una sucesión de ingresos posteriores, para la decisión de financiamiento el planteo es exactamente el mismo.”

“Esta lógica adquiere una claridad mayor cuando se considera que la decisión de financiamiento de una organización no es otra cosa que una decisión de inversión de otra (el proveedor de recursos: banco, accionista, etc.) y que, por lo tanto, el costo del capital para el receptor no es más que la TIR del acreedor. Piénsese que contablemente todo pasivo registrado en los libros de un deudor tiene como contrapartida un activo registrado en los libros del acreedor, y se tendrá una confirmación de este efecto de simetría.”

La representación que se intenta para demostrar la incidencia que en las funciones ejerce el capital propio, responde a una relación entre la cantidad recibida y la dispuesta con el propósito de hacer viable, adicionalmente, decisiones que permitirían cubrir impuestos, distribuir dividendos y capitalizar beneficios.

Para cumplir el objeto del suministrador de los fondos propios, la tasa de interés calculada para conseguir esa compensación, puede parangonarse con lo exigido por las otras fuentes de financiamiento de que se dispone y podría llegarse a la conclusión que el mismo nivel de un módulo con características marginales serviría para cubrir su contribución

a la producción económica del ente, y también las pretensiones de satisfacer sus aspiraciones por la colocación del capital. Esta afirmación se refuerza en la lógica que es pertinente asignar a las esperanzas del propietario de la entidad jurídica, porque puede entenderse que al comprometerse en la aventura del negocio incorporó un adicional que constituyó una mejor oportunidad y se justifica también en el menor riesgo que representa para la empresa su relación con ella.

Si después de calcular el total que demanda el financiamiento – que satisface la inversión necesaria – y lo que insume el aporte de los acreedores en intereses ganados por ellos, se advirtiera dificultades para conseguir la necesaria aportación de los propietarios, ello se podría resolver acudiendo al mercado de capitales con el apoyo de otros terceros suministradores de fondos. La tasa de interés exigida por un banco a la entidad de que se trate permitiría reemplazar la cantidad que los dueños no suministraran y ese módulo considerarse para calcular el costo del capital propio (Sapetnitzky, 2000, p. 167).

“La determinación del costo de fondos para las decisiones de asignación de recursos y fijación de precios en un banco”, “define al costo marginal de fondos como ‘la más onerosa entre las fuentes de fondos de mercado utilizadas regular y habitualmente por un banco’. Su lógica para utilizar el costo marginal como tasa de corte en un banco (obviamente generalizada a cualquier organización que opere en el mercado) se centra en que ‘toda decisión de inversión – o desinversión – es de naturaleza marginal’ y en el principio económico de que ‘la maximización del ingreso total en cualquier organización se produce en el punto en que el costo marginal iguala al ingreso marginal.”

Esta reflexión demuestra ser válida para admitirla en todos los casos en que se deba determinarla.

Esta cobertura, con un reemplazo en el financiamiento, podría traducirse en una ventaja fiscal debido a que se tendría la posibilidad de deducir los intereses del nuevo pasivo, en el cálculo del impuesto a la renta. Sin embargo, ello estaría afectando la distribución a la persona jurídica – no el resultado de la entidad económica – porque dejaría disponible un menor incremento patrimonial después del impuesto a las ganancias, ya que el gravamen reducido es una consecuencia de la ganancia obtenida y no tiene cómputo lógico como costo de la actividad.

2.2 Modo de dinamizar la valoración financiera de la contabilidad

De lo expuesto se puede, fácilmente, deducir que este proceso de visualización debe entenderse como de asimilación dinámica, porque está encaminado a sacar a la información proporcionada de su posición – tantas veces castigada por la opinión de los autores – de estar representando una fotografía, cuando el interesado en ella está solicitando permanentemente una visión cambiante de lo que ocurre.

Esta nueva respuesta merecerá, otra vez, el castigo de los detractores, ya que podrán cuestionar que propone una información que no espera el verdadero destinatario al cabo del ejercicio, y la ofrecida es más propia de la que puede necesitar la gerencia para orientar su cometido. Tal vez, el cuestionamiento refiera a la exagerada intervención que se otorga en ella al carácter económico que implica actuar de ese modo. En rigor, la contestación que impulsa esta manera de entender la contabilidad la han dado ya los sostenedores de una información que ven más útil, procurada por comparación de valores anuales tomados del mercado, promoviendo una demostración de resultados integrales, algunos distribuibles y otros diferidos.

Las observaciones hechas debieran completarse para advertir que en el precio del dinero inciden, conjuntamente, sin una clara discriminación, los efectos naturales que compensan no disfrutarlo temporariamente, los de la inflación y los que califican la confiabilidad en el deudor. Esto justificaría considerar arbitraria cualquier pretensión de separar resultados

imputables particularmente a cualquiera de ellos y obligaría a reunirlos como una consecuencia unificada.

Si la presentación se concentrara en la incidencia que este sistema tiene en la entidad económica responsable de la producción, deja de tener sentido establecer cómo adjudicar la natural aspiración de los propietarios a conseguir superiores compensaciones, porque, tratándose de la distribución de beneficios, ellas no son imputables como causas de la ganancia obtenida, son su consecuencia.

Desvelar nuestra perplejidad con respecto a este asunto, exige encontrar la aplicación apropiada del módulo que antes se ha intentado caracterizar. Para ello es propicio hacerlo acudiendo a encontrar un respaldo en los procedimientos que la doctrina habría ya consagrado para apoyarse en conceptos económicos de absoluta racionalidad.

Cuando se padecen efectos que desnaturalizan la esencia de las cosas, hay una reacción inmediata para encontrar el modo de restituir las a su condición normal. Ese proceso se manifestó en contabilidad bajo la presión de fuertes devaluaciones monetarias operadas en países como el nuestro. Como nadie, en Argentina, se sintió la necesidad de buscar una forma de contrarrestar la perniciosa influencia que sobre la información contable provocaba el fenómeno inflacionario.

Buscando la homogeneidad de activos, pasivos y resultados, se materializó, inconscientemente tal vez, un avance hacia el reconocimiento de la universalidad de los componentes del patrimonio (3) Sapetnitzky, 2000, p. 166: “La lógica de este planteo se basa en el concepto contable de universalidad de activos y pasivos y en el concepto económico de fungibilidad de los valores.” Sobre todo, esto se hizo notable al aceptar, al mismo tiempo, el ajuste contable del capital propio y el de los formadores del neto que lo determinaban.

Este accidental acontecimiento puede servir para desmentir la inconsistencia que quiere demostrarse cuando el precio del dinero –

aportado por propios y extraños – se aplique a valuar las funciones activas y los resultados en que se emplea el financiamiento (Osorio, 1986, p. 206-207).

“...pareciera haber costos en los que puede efectuarse una clara identificación del componente físico o tangible, mientras que en otros esa identificación es casi imposible. Sin embargo, creemos que en estos últimos es siempre posible la identificación de una cierta cantidad de empleo para la obtención de ciertos resultados productivos...Un caso más particular aún se da con los intereses o costos financieros, en cuyo caso el fundamento cuantitativo para su inclusión en los costos de producción está dado por la acumulación de capital empleado y el tiempo o duración de su empleo, lo que está vinculado con el uso de determinados factores no precisamente monetarios, tales como los activos fijos o los inventarios, que están relacionados también con las características de los factores del proceso, tiempo y duración del mismo y las peculiaridades de la tecnología aplicada...”.

(Cascarini, 2004, p. 31) “Calcular el costo financiero requiere, por lo tanto, conocer la masa de activo utilizada durante un período, abierta por función a que corresponde y aplicarle una tasa de interés representativa. Tal tasa debería contemplar la mezcla de capitales de terceros y propios que financiaron el activo, usando para la primera la que realmente se concertó con los acreedores y para la segunda la que los propietarios hubieran obtenido colocando su capital a interés (criterio de costo de oportunidad).”

Es lógico que la empresa reconozca que haber tenido que disponer de capital de otros – porque, contablemente, también los propietarios constituyen una entidad distinta de la económica – exige, desde el punto de vista productivo, utilizarlo con el fin de conseguir beneficios y que, por esa razón, la demostración de su empleo está impuesta para determinar los resultados conseguidos.

Lo que se considera indiscutible consecuencia de una transacción que refiere al suministro de fondos de acreedores externos y se manifiesta como gasto de la entidad económica, facilita comprender la impropiedad de la ignorancia del interés del capital propio que tiene el mismo destino pero, además, pone en evidencia el error de aceptar el perjuicio de suponer que el esfuerzo que se realiza para conseguir un apoyo financiero ha tenido, en ese mismo momento, un objetivo frustrado que lo califica, en un caso como extinguido y, en otro como inexistente.

La alternativa que se quiere explicar en la aceptación de esa acción capitalizadora como válida, exclusivamente, para las inversiones de largo plazo, no alcanza cuando se pretende referirla a un propósito definido por su alcance prolongado y, mucho menos, cuando se intenta identificar un recurso financiero con una aplicación determinada.

Cuando se veta la lógica contribución del capital propio al desarrollo productivo de la entidad en que se colocan los fondos de sus promotores se comete el mismo error. Todo el financiamiento cumple la misma función que es, esencialmente económica y esto indicaría lo inadecuado de otorgarle preponderancia a la consideración de su carácter financiero, para darle una posición destacada en el estado de resultados, que la señale como respuesta a una función separable.

El mantenimiento de fondos tiene sólo justificación si su uso es fructífero porque cuesta y una incorrecta aplicación ocasiona quebrantos. Por esa razón, los efectos de cualquier tenencia de elementos que constituyen una inversión mantenida especulativamente, no alcanza por sí sola a justificar con su revaloración un beneficio, ya que está sostenida por un costo de financiamiento y, seguramente además, por el mantenimiento de otros bienes que implican un uso de fondos adicional para su conservación.

El movimiento permanente que manifiesta la acción de los factores económicos en la empresa, puede tener una más eficaz explicación

cuando se comprende que, a medida que ocurre, deja consecuencias que sólo la medición del tiempo del transcurso alcanza a evidenciar. Los activos se deterioran por su uso, pero también la acción del tiempo los afecta en su menguada aplicación que impulsan: la modernidad, la evolución de las costumbres, el progreso de la civilización. Al mantenerse se está insensiblemente conduciendo la baja de su valor que está determinado, no sólo por la natural caída de sus propiedades físicas, también por la menor consideración que se hace de ellos y, sobre todo, por darles un sostenimiento financiero si no se consigue una compensación suficiente.

Es menester para completar estas reflexiones, hacer una breve explicación del uso de la tasa de financiamiento del capital propio. Su utilización dinámica impone ciertas condiciones a los procedimientos de registro de los efectos de los actos de la organización.

2.3 Fundamentos para aceptación de la capitalización del costo financiero

Para convalidar los conceptos en que se apoya la capitalización del costo financiero en la función económica, es necesario puntualizar los que pueden entenderse sus fundamentos:

1. El capital necesario para actuar debe disponerse efectivamente y se obtiene del aporte de propios y extraños. La actividad no es posible si no se invierte en ella y se financia esa inversión.
2. La entidad que ejecutará la actividad económica y recibe el suministro del capital para cumplir esa función, se manifiesta como una unidad separada de las personas que lo aportan.
3. Quienes financian pueden ser personas físicas o ideales, dueñas o no de la entidad económica que recibe los fondos y es responsable de los resultados que se consigan.
4. La entidad económica tiene límites para afrontar el costo financiero, que están definidos naturalmente por su capacidad rentable.

5. Esos límites determinan el peso de la tasa de interés soportable, que se integra con tres conceptos: oportunidad ofrecida para la colocación, confiabilidad con respecto a la eventual devolución del dinero y desvalorización potencial del mismo.
6. La tasa de interés así establecida no permite identificar la participación que cada uno de sus componentes le adjudica y no hay, entonces, modo alguno de escindir sus particulares significados. Esto impide hacer la explicación que pueda darse a las razones diversas que influyen en el costo del financiamiento recibido y obligan a hacer un cómputo conjunto de sus efectos.
7. El financiamiento debe ser entendido como hecho a la entidad económica que es la administradora de la inversión financiada. El carácter fungible del dinero recibido impide adjudicar su uso específico direccionando partidas determinadas hacia fines preestablecidos o relacionarlas específicamente con usos temporales. No tiene sentido hacer cualquier tipo de discriminación sobre el uso de fondos recibidos para fines determinados vinculados con bienes o funciones; toda la financiación sirve a toda la inversión.
8. El financiamiento no sólo explica el momento de su recepción, lo hace simultáneamente para señalar su aplicación a la actividad económica. Esto permite entender que, al mismo tiempo, los fondos recibidos se consideran invertidos y que la eficiencia del procedimiento reside fundamentalmente en la rapidez con que se incorporan al circuito productivo de la empresa. La ociosidad en el empleo de los aportes obtenidos es una de las causas de pérdidas financieras de importancia.
9. El costo del financiamiento a la empresa no tiene compensación con los ingresos que se obtienen por la colocación en créditos que devengan intereses, ya que esas cuentas a cobrar son una opción de inversión, que exige medir sus resultados.
10. Es falsa la afirmación de que el interés que se paga por el dinero obtenido en financiarse se consume en el instante en que se lo computa por haber transcurrido cada etapa dentro del plazo de la deuda asumida. Ninguno de los factores intervinientes en un

proceso de producción puede suponerse elegido para imputarlo como extinguido – gastado – en el mismo momento en que empieza a tenerse disponible.

2.4 Secuencia del proceso y sus particularidades

El proceso para interpretar contablemente la incidencia del aporte necesario que financieramente requiere la actividad económica debiera seguir los pasos que se enuncian seguidamente;

- 1) Elección del período que reúne condiciones para ser usado como segmento de identificación del costo del financiamiento, considerando que facilita su aplicación a los bienes y funciones activas en ese lapso.

La modalidad reconocida en el lugar de procesamiento de los datos, para expresar el significado de los hechos, puede indicar la amplitud que debería darse al espacio de tiempo utilizado. Hasta aquí, el período mensual es el que mejor responde a esa búsqueda.

- 2) Reconocimiento de los intereses de la financiación ajena apropiables a ese segmento temporario.
- 3) Elección de la tasa de interés que deberá aplicarse al capital propio ponderado por tiempo dentro del segmento elegido.
- 4) Determinación del capital ponderado por el tiempo en que cada componente del financiamiento y de la inversión ha participado del proceso productivo en el segmento analizado. Con ese objeto se calculará una situación patrimonial representativa obtenida multiplicando el valor de cada movimiento de las cuentas por la proporción de tiempo de incidencia en el segmento bajo análisis. Ese estado balanceante establecerá el **financiamiento** que incluye los rubros Capital propio, Deudas con terceros –

financieras, comerciales, previsionales, laborales, por servicios, etc.–, Resultados acumulados – de períodos anteriores y conseguidos hasta la finalización de la etapa bajo estudio – y la **inversión** representada por los Activos – Fondos disponibles, Deudores, Bienes de cambio (consumidos en el período, y existentes al finalizar), Bienes de capital y sus Amortizaciones.

5) El **financiamiento** propio comprende Capital propio y Resultados acumulados; su valor representativo – producto del valor transado por la proporción de tiempo empleado – se multiplicará por la tasa que corresponda al período considerado, determinando el costo financiero propio.

6) El efecto de ese costo financiero propio, a favor de sus dueños, podría atribuirse a cada uno de los componentes que integran el financiamiento que lo origina, o reunirse en un destino que lo identifica como “Interés del Capital Propio”. El interés devengado por el pasivo frente a terceros se agrega a los rubros que lo han generado, que identifican a las personas acreedoras.

La incidencia del interés propio en el patrimonio del ente afectado promueve la discusión con respecto a si debe considerarse dentro de los ingresos netos de la actividad económica o corresponde ser computada como la potencial atribución de un resultado del propietario de la entidad que tendrá adjudicado por la colocación de capital en el emprendimiento que lo recibe.

Observando la asignación que se entiende, necesariamente, debe darse a los intereses que se generan a favor de los acreedores que financian a la empresa, y que ellos no encuentran cabida en una disposición de los resultados obtenidos por ella y que sus contra valores son, naturalmente costos del producto, esta conclusión impulsa a considerar al costo financiero del capital propio siguiendo un procedimiento de carga similar.

Se mantiene, sin embargo, la duda sobre si la tasa aplicada debería incluir una porción que podría representar un adicional que el propietario tendría derecho a recibir como expectativa de

beneficio justificado por la mejor opción en la oportunidad del aporte. La lectura de los primeros párrafos de este escrito dan respuesta a este asunto y orientan a descartar la inclusión de un reconocimiento diferencial en el resultado de la actividad económica.

Otra cuestión que merece opinión es si los incrementos del patrimonio neto que surgen al aplicar el interés propio se deben reflejar en los rubros que lo modifican, señalando su origen en la representación de los ingresos y gastos componentes, o si deben unificarse en un concepto que haga alusión a que son consecuencia de haber reconocido su imputación a la inversión que permitió disponer de ese capital propio. La ilustración que ofrecería incorporar los ajustes a las cuentas de resultado no es la mejor opción, porque contribuye a hacer una demostración de ellas con cifras abultadas por correcciones que merecen ser reunidas unificándolas en el concepto que les da origen: “Interés del Capital Propio”.

Con relación a este tema, se plantea otro problema, de carácter impositivo. Ese interés del capital propio actúa como costo que se extinguirá en algún momento como gasto, afectando los ingresos de la actividad económica y sus resultados. Ello indica, por lo menos, un devengo diferente y, además, plantea la aparición de “ganancias” cuyos responsables impositivos podrían calificar como personas distintas de la entidad económica. En síntesis, la duda que puede provocar se resuelve en el marco de la entidad generadora del resultado y por ello afecta su apropiación temporal a ella.

- 7) El costo financiero total, que es la suma de lo calculado en 5º) más lo que se devengó a favor de terceros, se carga a la inversión en función de la proporcional importancia en el período. Debe tenerse en cuenta que hay activos como Bienes de cambio que, cuando se han vendido, originan débitos a Costo de Ventas o al representar Deudores, asignan su ajuste como Costo de la financiación otorgada comparable con Intereses obtenidos por esa

inversión, o al tratarse de Fondos disponibles en dinero, no admiten que ese costo sea tratado como un incremento activo y deba imputarse como consumo que sería discutible, computar como Gasto administrativo o financiero.

El agregado del efecto provocado por el financiamiento en la inversión que respalda depende del uso de dinero empleado, de la proporción de tiempo que en el período haya demandado su colocación y de la tasa sobre cuya determinación se ha expuesto anteriormente.

El efecto temporal del financiamiento incrementa, en principio, el importe de las cuentas a que se dirige, pero la suma obtenida puede tener destinos diversos que se sintetizan en:

a) *Mantenerse como activo, cuando la tenencia se proyecta hacia períodos siguientes. Ejemplo: Bienes de cambio*

El tratamiento del agregado a Bienes de capital – de uso o intangibles – puede indicar, como opción aceptable, la de imputarse como consumida o incorporada al costo de los productos, en lugar de sumarse a la inversión en su destino directo, para provocar adicionales depreciaciones.

b) *Darse por consumido el activo si éste se desplaza hacia fuera de la empresa al realizarlo de algún modo, o se extingue por inutilidad, o se incorpora a otro que sigue en la cadena de producción. Ejemplo: Productos en proceso; Amortizaciones de bienes de capital.*

c) *Computarse como gasto cuando representa el esfuerzo para conseguir un ingreso. Ejemplo: Costo de la financiación otorgada, Costo de las ventas, Gastos de Administración*

Es conocido el procedimiento para el cálculo del interés, para lo cual el precio de una unidad dineraria se multiplica por el producto del capital y el tiempo de utilización.

La consecución de efectos del movimiento rápido, que sería ideal cuando se demostrara de modo totalmente dinámico por su variación instantánea, tal vez pueda alcanzarse cuando se perfeccione la

instrumentación de medios tecnológicos que ya deben, posiblemente, estar en condiciones de ser aplicados a los registros de la contabilidad. Por ahora, la materialización que se propone se concentra en darle una explicación respaldada en los efectos que pueden reconocerse por la financiación verificada dentro del mes, en su aplicación a los contenidos cambiantes en ese lapso.

La segmentación mensual empleada se compadece con la habitual facturación de la generalidad de los servicios que se utilizan y con el pago de la retribución de los asalariados. El fin perseguido se logra al establecer la influencia del movimiento de esos costos, para incorporarle la incidencia del que corresponde por sostener su vigencia en el período que los incluye y admitir que su atención se haga al final del mismo, a pesar de que su beneficio se recibe desde el principio – en rigor, se aprovecha de un esfuerzo que se paga al terminar el mes con un financiamiento encubierto –.

Para el cómputo del costo se aprovecha la dualidad que proporcionan los mecanismos del sistema contable que, al determinar el interés que corresponde al financiamiento utilizado, simultáneamente la reconoce en los bienes que emplea y en los efectos que ello genera.

Al determinarse el espacio de tiempo que transcurre desde la manifestación hasta el fin del período, o hasta la desaparición del efecto sobre la función, se establece la proporción de la carga a adjudicar. Así, si se dispone de un objeto o si se verifica un efecto, con su consiguiente contra valor, el día 11 del mes, el peso que se calcula para aplicarlo, si llegó al término de esa etapa, es de 0,66. La incidencia que, en ese caso, tendrá el costo financiero será: $\text{precio} \times 0,66$ (capital por tiempo).

Los importes así determinados, son agregados tanto en el debe como en el haber de los registros y, de tal manera, se forma una situación patrimonial que se denominó “representativa” porque busca definir el conjunto que, al mismo tiempo, genera el interés y sirve para imputarlo a las funciones productivas.

Ese estado contable auxiliar es, obviamente, balanceante y permite, simultáneamente, indicar el capital propio representativo (capital x tiempo) al que se aplicará la tasa, y la inversión activa, también ponderada por tiempo de inclusión, que recibirá el efecto financiero del financiamiento.

El sistema reúne todo el costo de la financiación para cargarlo a la inversión. El financiamiento se entiende formado con el que procede del pasivo y el que entrega el capital neto que se forma agregando, a los aportes de los propietarios, los resultados acumulados que les pertenecen y se muestran en la cuenta que recoge las consecuencias de usar capital propio.

En todos esos componentes se reparte el efecto que ocasiona su existencia dentro de los movimientos del período, por la vigencia que se les reconoce, hasta la finalización del mes, conservando el sentido que impone su signo.

El destino, como capital invertido, se hace distribuyendo el costo financiero total y siguiendo la indicación que ordenan los componentes activos, de modo que su atribución puede, parcialmente, demostrarse decaída en algún caso, por considerarse que no se encuentran capacitados para retenerla – como ocurre con la que se proyecta hacia los fondos disponibles, que debería computarse como gastos de administración, o por lo excesivamente mantenido, como gastos financieros (Osorio, 1986, p.205). “Componente físico o real. Es la parte o porción de cada factor que ha sido ‘sacrificada’ en el proceso productivo, más allá de si ese sacrificio ha sido necesario o no, aunque el sacrificio necesario integrará el costo de producción y el no necesario, no se incorporará al mismo.”

La parte que se asigna por la existencia de deudores se consume como gastos ocasionados por la financiación otorgada. Los intereses obtenidos por esta inversión crediticia no deben restarse del financiamiento recibido de terceros ajenos a la entidad.

Para adjudicar lo concerniente a bienes destinados a la venta habrá que determinar en qué medida proviene de las existencias mantenidas o de las que se vendieron en el período, para imputarlo a Mercaderías o al Costo de ventas.

Como está aceptado por la doctrina, el valor resultante para los componentes patrimoniales, debe confrontarse con el que su realización neta estimada imponga como límite de aceptación. Es discutible que exista una posibilidad de desagregar, para esta comparación, el complemento que financieramente se haya logrado por el empleo del sistema, con el objeto de asignarlo separadamente al determinar el menor valor del rubro afectado.

3. CONCLUSIONES

Es necesario señalar la gran complicación que ocasionaría la utilización de un plan de este tipo si se pretendiera implantarlo en circunstancias que la entidad elegida estuviera ya en funcionamiento con etapas ya cumplidas.

Las modalidades impuestas a la disciplina, no compatibles conceptualmente con los requerimientos indicados para la aplicación de lo que plantea el procedimiento propuesto, harían necesario apelar a una recomposición de alguna importancia que significaría rectificar determinaciones asumidas en cumplimiento de normas contables, cambiando valorizaciones impuestas e incorporando conceptos que ellas no aceptan.

Esto obligaría a ejecutar un cambio significativo, difícil de imponer en una entidad en marcha, debido a las implicaciones que traería aparejado, cuya eficiencia sería censurada, posiblemente, al comparar las eventuales ventajas de su uso con respecto a los costos que demandaría su utilización.

El empleo de los mecanismos descritos exige, no sólo aceptar los 10 fundamentos conceptuales que respaldan el sistema a que se ha hecho referencia en el apartado en que se los enumera. Requiere, además, iniciar su utilización partiendo de un marco que pueda considerarse libre de efectos que hayan negado su existencia con anterioridad. Su ejecución ideal exigiría desarrollarlo desde el inicio de la actividad de empresas que comienzan a actuar, para evitar los inconvenientes que representaría, en todos los casos, hacer la reconstrucción para colocar la expresión del patrimonio en una situación que quedara adecuada a la implementación de los procedimientos de que se vale.

Es difícil medir, por medio de un supuesto que permitiera generalizar el procedimiento de corrección, la manera de establecer el cambio que sería necesario, ya que es presumible que cada entidad mostraría aspectos que la diferencian completamente de las otras.

Buscando la representación del sistema de información contable que se presentó con el empleo de los procedimientos a que se hizo referencia y se sintetizan en lo expuesto en este trabajo, se hace necesario encontrar una realista formulación del capital propio, que tenga vigencia en límites máximos tolerables de valoración sostenible y reconozca todos los componentes que le dan existencia – incorporación del interés aplicado a los bienes no extinguidos, proyectos de investigación y desarrollo en ejecución, campañas de promoción vigentes, gerencia de los dueños, entre otros – porque ellos son factores que deben integrar la responsabilidad neta de los propietarios, calculados con la dimensión más apropiada, para constituir una pieza irreprochable en el cómputo del interés atribuido a la cantidad que a ellos corresponda (Bottaro,1982, p.178-181).

“Propuesta: para acercar al concepto de ganancia contable al concepto económico hay que considerar contablemente dentro de los costos a la remuneración del empresario, los riesgos previsibles no asignables y el interés del capital

propio”...”Debe abandonarse el actual y ambiguo criterio de considerar algunos costos como pérdidas que inciden en el cuadro de resultados en forma inmediata y otros con un criterio limitativo que pueden ser activados hasta el momento del ingreso.”

Esta proposición tiene, entonces, a priori – tal es la respuesta que siempre ha recibido de la profesión – enormes argumentos en contra, basados en la magnitud del esfuerzo que exigiría su implementación generalizada. Ello, a pesar, de las bondades que se vislumbra sobre los resultados que sería capaz de proporcionar para entender mejor la evolución de las organizaciones dedicadas a la actividad económica.

La opinión de algunos autores “...creemos que nada obsta para que existan informaciones contables distintas, aunque todas correctas, para diferentes usuarios, externos o internos de la empresa.” (Yardin, 1989, p.459) con respecto a este asunto es que la mejor solución en defensa de lo que entienden como información comprometida con la “realidad económica” no resultaría afectada si se la observa desde distintos ángulos, como para satisfacer el interés distinto de los que se encuentran dentro o fuera de la empresa.

De tal modo aceptan que la capitalización del interés del financiamiento total tenga una justificación alternativa según se trate de informar al financista o al responsable de la administración de la empresa, suponiendo que la aplicación del sistema contable admite enfoques diferentes desde lugares de los que observan el mismo objeto. Este razonamiento lo encuentran aceptable porque afirman que puede satisfacer modelos que apunten, en un caso – a la complejidad incomprensible que requiere cuando procura su “cabal representación” – o a la claridad, que arrastra el riesgo de acudir a “una excesiva simplificación que” podría ser “falsa” (Yardin, 1989, p.459-460).

“Un modelo que cumpla perfectamente el primer propósito (representación exacta de la realidad) será, probablemente,

tan complejo que resulte incomprensible. Otro que cubra el segundo propósito (claridad informativa) puede caer en una excesiva simplificación que resulte – aunque clara – falsa.”

La expresión acorde con una exposición de estados contables ideales estaría expresada – afirman – por aquellos que equilibran estas cualidades. Sin embargo, ello los conduce a desechar la valuación al costo en contabilidad porque, al propio tiempo opinan que constituye sólo “un elemento de juicio para llegar a la determinación del valor” que debería considerar, además, “otros factores: utilidad, apetencia del mercado, escasez” (Yardin, 1989, p.469).

”Es notoria la completa carencia de seriedad de un criterio que, habiendo alcanzado evidencias acerca de que el valor de un bien supera a su costo tradicional, o sea sin incluir costos financieros proponga darle a estos costos el carácter de activo, como una manera de acercar el costo al valor. Las cosas valen por lo que cuestan, además de por otros factores”.

En resumen, participan de la idea que la exposición hacia fuera, que se compadece con esa “realidad”, se consigue basándola en la valoración separada de los bienes – independientemente de los efectos que se puedan asignar a los hechos económicos en que están involucrados –, a lo que apunta la comparación que puede hacerse con los estados de situación patrimonial de ejercicios consecutivos, con una evaluación actualizada.

La concepción, que parecería defenderse, resta importancia a la actividad productiva y, por ende a la medición que conduce a determinar el resultado del manejo de los productos y establecer las consecuencias de enfrentar a los ingresos con sus costos. Aleja de la afirmación que ubica a la disciplina como sistema de información, porque encuentra su fundamento en la motivación que quieren deducir, al colocar sus relatos, más cerca de la interpretación de la riqueza potencial de las

organizaciones, y muy lejos de la que pueden transmitir, efectivamente, los efectos de los hechos ocurridos a ellas.

La información es verdadera sólo cuando es real, cuando no admite opciones y muy pocas discusiones. La objetividad queda totalmente demostrada cuando ha sido la derivación de una transacción en la que se ha consentido sin condicionamientos.

Los procesos productivos se inician apelando a la utilización de elementos sobre los que se hace una apreciación concertada, y se desarrollan con los inconvenientes que puede provocar la determinación de aplicaciones cuya resolución, siendo susceptible de atribuirse con alguna ambigüedad, puede definirse por la opción más lógica dentro de un espacio circunscripto por límites acotados, en el derrotero que conduce a una terminación que, otra vez, se materializa en el precio del producto concluido.

Resultado es, ante todo, la consecuencia derivada de una contraposición de intereses. En cualquier actividad pueden determinarse efectos del enfrentamiento de fuerzas opuestas que finaliza determinando la prevalencia de unas sobre otras, para explicar el desenlace, que se reputa definitivo con el acuerdo de los responsables de los hechos.

La actividad económica que traduce la acción destinada a satisfacer necesidades vitales crecientes, ejecutada para conseguir recursos con que paliar la sensación natural de escasez, se manifiesta en esfuerzos tendientes a lograr esos fines con bienes que demuestran la ganancia o pérdida generada, al determinar la diferencia entre lo que se dispuso y lo que se obtuvo.

El cálculo de ese neto – favorable o no – demuestra la consecuencia de esas acciones con una medición homogénea que la aprecie de modo que su significado pueda reunirse y compararse, aunque provenga de la producción de bienes de distinta clase.

El costo define la aplicación del sacrificio realizado para conseguir algo, su determinación se basa en el intercambio realizado con un precio que le otorga objetividad y le reconoce pertenencia a los sujetos actuantes. Es un modo de valoración que se materializa fundamentándose en los precios de las transacciones que lo integran en un producto.

En cambio la valoración, no consolidada en un precio convenido, es la estimación que efectúa un sujeto sobre la utilidad que le proporcionaría un objeto. La generalización de esa interpretación acerca de la importancia de bienes determinados, demanda un acuerdo humano uniforme que se asigna en los mercados en que se cotizan sus precios unificados con vigencia momentánea. Esta uniformidad cambiante en lapsos cortos, está todavía condicionada por la magnitud que representa la muestra, el lugar en que se manifiesta, la oportunidad de los tiempos de decisión, la identificación del objeto con respecto a sus propiedades, tamaño, forma del continente, presentación del envase, acreditación de la marca.

La valoración es un modo de apreciación individual por excelencia, particularizada y difícilmente sostenible en el tiempo aún para el mismo sujeto; es vulnerable a la especulación y se relativiza en función de las cantidades que se manejan. Los mercados activos a los que se reconoce mayor confiabilidad están concentrados en bienes de gran especialización vinculados con la producción primaria. La valoración es, por eso, una estimación difusa e inestable porque procede de distintos orígenes y se altera permanentemente por incidencia de infinitos factores que la alimentan, y son, a la vez, cambiantes.

Aparecen con relación al estudio realizado, dudas que se ofrecen como opciones a analizar con más detenimiento. Pueden agregarse como aportes para calificar mejor la insuficiente investigación que parece haberse efectuado hasta la fecha sobre las perspectivas de implantar su uso o desecharlo. Será útil incorporar a este trabajo las que pueden considerarse de alguna importancia, sobre las que a continuación se hacen comentarios.

Es interesante la controversia instalada alrededor del costo, para declararse a favor de tomarlo como incurrido o como necesario, aludiendo a la inclusión del sacrificio de los factores utilizados en la producción y sobre la incidencia que ello provocaría en la determinación de los activos involucrados (Osorio, 1986, p.200).

”De lo que no cabe duda es que, al haberse sacrificado una cierta cantidad de factores productivos para alcanzar un objetivo, ese sacrificio deberá ser reflejado por el sistema de información contable, pero destacando claramente qué parte de él ha sido realmente necesaria para la obtención del fin buscado y que por lo tanto deberá integrar el costo del proceso productivo y de su producto y qué parte corresponde al sacrificio en exceso que se constituye en un costo incurrido innecesario, por lo que no puede integrar el costo del producto o del servicio o aun el del proceso en su totalidad o de segmentos o partes del mismo y que en consecuencia deberá ser expuesto como un quebranto que afectará el resultado económico de la explotación y no los costos de ésta.”.

En el ejemplo a que se hizo alusión, este problema está apenas insinuado al hacer referencia a los excesos de la inversión, especialmente de los fondos disponibles, cuando se planteó la duda de apropiarlos como imputables a la función administrativa o como quebrantos financieros.

En rigor el manejo de esta sutil diferenciación es más complicado cuando compromete a la fabricación o a la comercialización de los productos, para explicar lo innecesario de ciertos materiales e instrumentos mantenidos o del tiempo en exceso empleado para cumplir con planes previamente aprobados.

Esta particular alternativa, entre otras, ha servido para que algunos autores tomaran partido sobre un tratamiento diferente según se tratara

del destino que se asignara a la información, es decir, que lo que consideraron aceptable para la comunicación interna, lo catalogaron como inconveniente en la publicación de los estados contables (Biondi, 2009, p. 54-55).

“El período de producción implica una inmovilización de capital que debe ser financiado con capital propio o con capital ajeno. En cualquiera de los dos casos su carga debe significar su inclusión en las magnitudes que configuran los costos; si así no se lo calculara se cometería un error de apreciación de los costos y naturalmente, los resultados no mostrarían la realidad de las operaciones de producción-venta. Por supuesto, nos referimos a la necesidad de conocer totalmente las erogaciones que insume la obtención de bienes, al margen de lo que puedan disponer las normas que regulan la llamada contabilidad financiera o patrimonial que, en general, limitan las posibilidades de capitalización, sobre todo cuando la financiación se realiza con capital propio. Es evidente que estas restricciones limitan la utilidad de la información que suministran los estados contables. No obstante, debe tenerse en cuenta que lo que se trata de evitar son las maniobras posibles de realizar por alguna falta de objetividad que pudiera atribuirse a los cálculos respectivos.”

Existen, no obstante, buenas razones para sostener un objeto único que, naturalmente, impulsa un modo de información y no interpretaciones diversas de mejores opciones para demostraciones acomodadas a fines distintos, que puedan estar justificados en necesidades particulares de distintos usuarios (Osorio, 1986, p. 198).

“...el costo no es más que un concepto propio de la ciencia económica que la contabilidad debe interpretar, medir y reflejar dentro de un sistema único para cumplir simultáneamente tres objetivos: valorar o cuantificar

resultados de hechos o acciones, controlar la eficiencia de la gestión y fundamentalmente tomar decisiones orientadas al futuro.”.

Este tratamiento de aceptación del beneficio proporcionado por el capital propio, para algunos autores debe condicionarse a que los activos afectados sean realizados favorablemente; en consecuencia, no se computarían sino como “beneficios financieros a realizar”, lo que puede interpretarse como negatorio de la activación de esos intereses. Además, apela a un concepto poco racional, como es el de referirse a una ganancia de la que no se puede disponer, que bien podría interpretarse como un desplazamiento hacia el pasivo eventual (Yardin, 1989, p.470).

“La cuenta que obre como contrapartida acreedora del débito por intereses sobre el capital propio debe mantenerse como un crédito diferido (beneficio financiero a realizar) mientras los bienes cuyo costo tiene incorporado ese interés permanezcan en el activo. A tales efectos, deberá montarse un esquema de registración tal que mantenga por separado, dentro del activo, el componente financiero, para estar en condiciones de debitar la cuenta beneficios financieros a realizar y acreditar beneficios financieros realizados, en el momento en que se produce la baja de ese activo, ya sea por venta (caso de bienes de cambio) o uso en la actividad productiva (amortización de bienes de uso).” Este razonamiento es contradictorio con lo expresado en ese mismo trabajo, “Si el costo de un bien supera a su valor de mercado es porque la suma de valores de sus insumos (**no solamente las cargas financieras activadas**) resultó excesiva. En ese sentido discrepamos abiertamente con Arreghini y otros, quienes sostienen que ‘los activos tienen distinta aptitud para absorber costos financieros’.” (p.470).

Los partidarios de expresar un resultado de la gestión del financiamiento obtenido lo expresarían estableciendo la proporción que en

el total del financiamiento tiene el endeudamiento con terceros acreedores. Los costos financieros determinados en el período, atribuidos con ese porcentaje, deberían ser comparados con los efectivamente devengados a favor de los aportantes del pasivo.

Los argumentos indicados para respaldar la aplicación de un modo de entender las consecuencias de la actividad de las entidades por la acción de la contabilidad y de ofrecer a los destinatarios de la información la crónica más adecuada sobre su particular esencia, como puede apreciarse al hacer la lectura de lo expuesto, confirman la resistencia que en su implementación se ha verificado a lo largo de los años. Encuentra como principal obstáculo realizar la materialización de un cambio de alguna significación, con grandes dificultades para encontrar la forma de reconstruir lo que ha tenido un tratamiento que parece demostrarse, al menos, contradictorio con su fundamento económico financiero, impregnado de alteraciones esporádicas, acumuladas a través del tiempo, que pueden considerarse como impulsoras de una gran confusión de la que resulta muy complicado salir por aplicación de enmiendas.

4. BIBLIOGRAFÍA

ARREGHINI, H.R. (2009): **Devaluación monetaria y ajuste contable**, Buenos Aires, Errepar S.A.

BIONDI, M. (2009): “Los bienes intangibles y los intereses en los costos de producción analizados con enfoque en la contabilidad de gestión”, *Revista Contabilidad y Auditoría de la Sección de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires*, Año 15 n° 30 p.54-55

BOTTARO, O.E. (1983): **El criterio de ganancia en contabilidad**, Buenos Aires, Ediciones Macchi

CASCARINI, D.C. (2004): **Teoría y práctica de los sistemas de costos**, Buenos Aires, La Ley S.A.E. e I.

OSORIO, O.M. (1986): **La capacidad de producción y los costos**, Buenos Aires, Ediciones Macchi

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

TITULO: EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO FINANCIERO TOTAL EN LA VALORACIÓN FINANCIERA DINÁMICA DE LA CONTABILIDAD. P 15/48

AUTOR: RICARDO HUGO ARREGHINI

SAPETNITZKY, C.E. (2000): **Administración financiera de las organizaciones**, Buenos Aires, Macchi Grupo Editor S.A

YARDIN, A.R. (1989): "Interés del capital propio", *Revista española de financiación y contabilidad*, Vol. XIX, nº 59 p.459-469

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Nº 49 – año 25 p. 49/80

Título:

**LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL
EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL**

Autora:

MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

maedelarosa@hotmail.com

Universidad de Sonora, México

DRA. MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

- Doctora en Administración, Universidad de Sonora, Hermosillo, Sonora, México
- Fue Maestra de tiempo completo del Departamento de Contabilidad, Universidad de Sonora, Hermosillo, Sonora, México
- Fue Miembro del Sistema Nacional de Investigadores en México.
- Fue Miembro de la Academia de Contabilidad Superior. • Líder del Cuerpo Académico: Contabilidad, Gestión y Fiscalización, Departamento de Contabilidad de la Universidad de Sonora.

Publicación:

- Presentada el 11/03/2019
- Aprobada el 23/04/2019
- Publicada en junio de 2019

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

TITULO: LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL. P. 49/80

AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

**LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL
EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL**

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Antecedentes**
- 3. La contabilidad y la revelación informativa**
- 4. Las Normas de Información Financiera**
- 5. Un estudio de la pertinencia de la contabilidad medioambiental**
 - 5.1 Metodología**
 - 5.2 Resultados**
- 6. Conclusiones**
- 7. Referencias**

PALABRAS CLAVE

NORMATIVIDAD CONTABLE - CONTABILIDAD AMBIENTAL - GESTIÓN AMBIENTAL

KEY WORDS

ACCOUNTING REGULATIONS - ENVIRONMENTAL ACCOUNTING - ENVIRONMENTAL MANAGEMENT

RESUMEN:

El objetivo de este trabajo fue diagnosticar el sistema normativo contable en México, en la preparación de estados financieros contables y su configuración para la inclusión de conceptos ambientales en la información, para lo cual se aplicó un estudio semántico de las dimensiones contables de informes trimestrales de empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, seleccionando como muestra de estudio, a empresas que integran el Índice de Sustentabilidad de la misma.

Se tomó como modelo de análisis la propuesta de las Normas de Información Financiera, mexicanas, a fin de detectar las posibilidades de una contabilidad armonizada que refleje asuntos y compromisos ambientales en el contexto del país y del desarrollo contable nacional.

La conclusión denotó la falta de apertura de las normas contables para captar y presentar información significativa de gestión financiera-medio ambiental.

THE CONGRUENCE OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING IN THE NATIONAL ACCOUNTING REGULATIONS

ABSTRACT

The objective of this work was to diagnose the accounting normative system in Mexico, in the preparation of accounting financial statements and their configuration for the inclusion of environmental concepts in the information, for which it was applied a Semantic study of the accounting dimensions of quarterly reports of companies listed on the Mexican stock exchange, selecting as a sample of study, companies that integrate the sustainability index.

The proposal of the Mexican financial reporting standards was taken as a model of analysis in order to detect the possibilities of a harmonized accounting that reflects environmental issues and commitments in the context of the country and the national accounting development.

The conclusion noted the lack of open accounting rules to capture and present significant information on financial environmental management.

1. INTRODUCCIÓN

La utilidad de la información financiera, se deposita en el contenido y oportunidad en que los estados contables son presentados a los distintos usuarios, información que *per se* otorga legitimidad y credibilidad a la organización. Por lo cual, captar los efectos sociales y ambientales concernientes a la entidad, se suman al cuerpo informativo de la credibilidad y de una imagen fiel de la misma

El contenido de la información, cumple a su vez con la razonabilidad como característica de selección del qué y cómo, otorgar la información al usuario general. Cuyo contenido conceptual recomienda la presentación de información financiera, no financiera y otra información relativa a la entidad.

Por su parte, el proceso de producción y/o servicio de las empresas se relaciona con la naturaleza en distintos niveles de complejidad, utilizando tecnologías que consumen recursos naturales de diferentes maneras e impactan en ello la calidad de vida de la comunidad y de la existencia o reposición de los recursos. En todo esto, las organizaciones económicas no tienen como propósito el daño ambiental, sin embargo, el uso de recursos naturales ha provocado transformaciones radicales en el medio ambiente, las cuales difieren a partir de la propiedad de los activos y los medios de producción utilizados, siendo acumulativas y rompiendo o desencadenando procesos evolutivos en la regeneración de recursos (Foladori, 2001).

En todo este ciclo, la operacionalización material de los eventos a través del registro de transacciones, transformaciones internas y otros eventos financieros no está completa sin la captura de eventos ambientales interiorizados, que permiten a la organización una convergencia de intereses económicos, sociales y ambientales.

La pregunta es entonces: ¿qué eventos ambientales, debe informar la contabilidad?, ante lo cual este trabajo se centró en revisar el marco de referencia de construcción de la información contable, la identificación de los conceptos y su interiorización.

El primer paso para lograrlo, es reconocer la pertinencia de incluir los temas ambientales en la elaboración de la información, en lo cual, el juicio profesional del contador público responsable de la preparación decide el reconocimiento contable de los eventos económicos. En este tema, la normatividad contable, participa como un actor dominante, que orienta el reconocimiento, y se ocupa de lograr una armonización de la información

contable en el entorno nacional e internacional. Por tanto, la imagen medible de una entidad, es resultado de captar los indicadores cuantificables dentro de un marco conceptual predefinido, en donde la dimensión ambiental no está claramente reconocida.

Entonces, ¿hasta dónde, es el alcance de la responsabilidad de la entidad de registrar y reflejar en sus estados contables su intervención e impacto ambiental?, iniciemos esta reflexión con el surgimiento institucional de la sustentabilidad, la cual es argumentada como tema de atención a partir de la integración de la *World Commission on Environment and Development* (1984) organismo constituido por la Organización de las Naciones Unidas, para atender las demandas del Informe Brundtland (1987) el cual instaura la importancia de reconocer que la sustentabilidad y la remediación debe estar integrada en los factores sociales, económicos y ambientales como un tema mundial de atención del desarrollo (Howard et al., 2016), así como la influencia de los tenedores de los recursos como un ejercicio de autoridad de uso de los mismos (Blanco et al., 2004). La bandera de acción es la protección y conservación de los recursos naturales, un alto a la depredación y explotación irracional de recursos naturales.

Si la misión de la contabilidad es otorgar información útil, confiable, relevante y comprensible al usuario general (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018), la relevancia, valor probable o posible de un asunto ambiental debe ser considerado en la construcción de una transparencia, que mejore, construya ventajas e integre los intereses de los distintos *stakeholders*, ayudando con ello a crear oportunidades de mejora de los procesos internos (Pérez, Ruiz, & Fenech, 2007).

Por tanto, un sistema gerencial de contabilidad, califica la gestión y observa a la organización en tres planos de gobierno: la operación, las decisiones y la información, entablando un círculo de conexión y retroalimentación sobre dos condicionantes básicas: el control interno y la cultura interna. Cultura que es resultado de un enfoque institucional de la entidad integrado por normas, valores y creencias que dirigen las

acciones y proporcionan una lógica a los comportamientos y acciones organizativas (Hodge, Anthony, & Gales, 2003, p.21). De tal manera, que la intervención de un interés ambiental debe ser introducido por una gestión convencida.

Con todo lo anterior, el objetivo de esta investigación fue establecer las posibilidades conceptuales de la normativa contable establecida en las Normas de Información Financiera (NIF) en México con relación a las necesidades de integración y revelación de los asuntos ambientales a través de una contabilidad medioambiental complementaria a la contabilidad financiera, para lo cual se aplicó un estudio al total de las empresas que integran el Índice de Sustentabilidad de la Bolsa Mexicana de Valores, cuya característica es el uso de un formato de presentación de la información financiera, diseñado en base a las NIF.

La hipótesis de investigación fue: las Normas de Información Financiera influyen positivamente en la generación de una contabilidad medioambiental.

En este trabajo se presentan los antecedentes, el marco conceptual de reconocimiento y revelación contable, el avance de la contabilidad medioambiental, las Normas de Información Financiera y el estudio aplicado.

2. ANTECEDENTES

La contabilidad ambiental o medioambiental surge como propuesta en 1996 , como respuesta de la denuncia del riesgo y daño ambiental de la Conferencia del Medio Ambiente en Estocolmo en 1972, ante lo cual la Organización de las Naciones Unidas integró el Consejo Mundial de Negocios Sustentables (*World Business Council for Sustainable Development-WBCD-*) para evaluar y promover un sentido común en la producción de bienes y servicios, impulsar y desarrollar la ecoeficiencia en

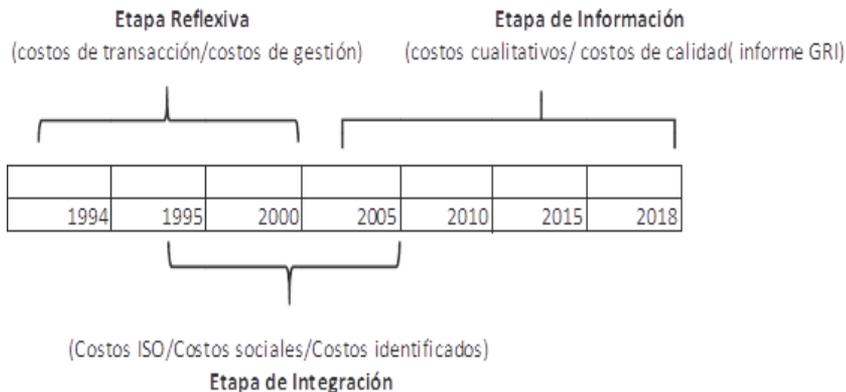
las organizaciones, su compromiso socio ambiental y considerar sus consecuencias económicas (Chen, Lupi, Viña, He, & Liu, 2010).

Desde su inicio, la propuesta de contabilidad ambiental, es una respuesta profesional temeraria para enfrentar la captura y reconocimiento de los impactos ambientales que rescata la misión de la contabilidad como herramienta de la gestión y gobernanza (De la Rosa ,2014) para dotar a la entidad de información, que permita evaluar su desenvolvimiento económico, producir información financiera sistemática y estructurada de transacciones, transformaciones internas y otros eventos, para un usuario general (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. 1-3: Serie A).

El principal enfoque de la contabilidad medioambiental han sido los costos ambientales o gastos medioambientales, en razón del reconocimiento de costos ocultos no conocidos ni controlados por la organización. Este enfoque, da cuenta del daño ambiental y establece un eje de desarrollo conceptual de la contabilidad de gestión ambiental a través de los costos (De la Rosa, 2009, p. 63-70).

La línea de tiempo de la evolución y aportaciones de la contabilidad de gestión ambiental, se presenta en la figura 1.

Figura 1. Línea de tiempo de la Contabilidad Medio ambiental



Fuente: Elaboración propia.

En su desarrollo teórico, la contabilidad de gestión ambiental presenta tres etapas, entre la población usuaria y elaboradora de la información, dentro de la cual, la de mayor presencia han sido los auditores financieros, que a través de observaciones en los dictámenes resaltaron la ausencia de información significativa de naturaleza ambiental en los estados contables (Fronti & Wainstein , 2000). Retomada por el IFAC (para abrir la Normatividad Internacional a proyectos de registro de asuntos ambientales, no apareciendo por tanto en la línea de tiempo de construcción de la contabilidad ambiental o medioambiental.

Se inicia con una etapa reflexiva que inicia en 1994 hasta el año 2000, a la par en 1995 se inicia la construcción de una propuesta normada de contabilidad de gestión ambiental que se socializa hasta 2006, y se perfecciona esta propuesta a partir de 2005 a través de otros sistemas de certificación de calidad y de iniciativas de información, entre ellos el

Informe GRI (Global Reporting Initiative) (Charitoudi, Giannarakis, & Lazarides, 2011) que proponen estándares internacionales y reconocen el efecto ambiental en las organizaciones.

Como se observa, en la figura el sistema de contabilidad de gestión ambiental, se traslada en el tiempo, tomando, replanteando y reflexionando acerca de la conceptualización y el sentido de la contabilidad medio ambiental. Estableciendo un círculo de reflexión, integración e información, que aún no termina de implementarse y continúa en el debate.

Un aspecto significativo es la de integración de los costos ISO (1995-2002) en la etapa de información, esta aportación inserta a los EMAS (EcoManagement and Audit Scheme) – reglamentación de la Comunidad Europea dentro del Programa de Ecogestión y Ecoauditorías- como identificación de los costos ambientales en la responsabilidad de gestionar el impacto ambiental, previniendo, minimizando y usando tecnologías respetuosas con el medio ambiente (ISO 14001, 2014; Consejería de Medio Ambiente y Ordenación, 2003). Esta terminología denota en su surgimiento un concepto híbrido entre la certificación de calidad y un sistema de control de los procedimientos a valor de mercado, apoyando a las normas contables.

Los costos ambientales son la puerta de entrada de la integración racional de los efectos ambientales en la estructura de la organización y los centros de costos en dos momentos: la incorporación al sistema contable y el reconocimiento en registros de las medidas medioambientales incorporadas a la gestión (Legarda, Bilbao y Faid, 1994; De la Rosa , 2009, p. 63).

La contabilidad de gestión medioambiental (1996), surge de una propuesta de normatividad contable de la Unión de Comunidades Europeas y se esparce hacia los países con contacto comercial (Fernández, 2001, p. 83-84), e incluye la revelación cuantitativa de costos

y de forma breve la inversión en activos verdes, e información cualitativa de aspectos ambientales de efecto futuro.

A la fecha, la contabilidad ambiental dictada por recomendación normativa de la Comisión de Comunidades Europeas se forma por conceptos de activos, pasivos y gastos medioambientales, con definiciones, reglas de reconocimiento, reglas de medición, y reglas de publicación en las cuentas e informes anuales detallados (Fernández, 2001, p. 83; Senés y Rodríguez, 2002, p. 43-47), sumando un informe de sostenibilidad dictado en 2002 en el seno de la Comunidad Europea como una recomendación para resolver la falta de representación en los estados contables de la conducta socio ambiental de la organización, de elaborar un informe narrativo de los conceptos cualitativos de la operación social medioambiental de la organización (Moneva y Lameda, 2004, p. 1-2).

Actualmente, existe una propuesta en formación de valor agregado para añadir cuantificable a la información contable de aspectos ambientales (Deniz, 2018).

3. LA CONTABILIDAD Y LA REVELACIÓN INFORMATIVA.

La Contabilidad como quehacer de la contrastación y captura de la realidad en una calificación monetaria, se encuentra aún en el debate de conceptualización entre técnica, ciencia, arte; e incluso como método, sistema o herramienta (Mejía Soto, Mora Rosa & Montes Salazar, 2013). No obstante, sea cual fuese la posición conceptual de la contabilidad, se ubica en el campo de la moral y la ética para cumplir con su misión informativa monetaria al usuario general.

Como lo señalan Mejía Soto, Mora Rosa, y Montes Salazar (2013, p. 164) la contabilidad como “ciencia de las cuentas” es “*la ciencia que trata sobre los métodos de registración de las transacciones de los negocios y que interpreta la argumentación asentada en libros y documentos, para*

que así el lego pueda tener una clara concepción de la exacta posición financiera o gerencial de la firma o empresa”

La contabilidad registra una existencia tangible e intangible, que a su vez integra una riqueza ambiental, social y económica, siendo por tanto una ciencia fáctica (William y Russell, 1917; García, 2001, p. 91; García, 2002) de forma tal que la gobernanza como ejercicio del poder a través de la gestión en las organizaciones, se respalda en la información de rendición de cuentas. Rendición que responde al compromiso de transparencia de las prácticas, principios, reglas y procedimientos en la generación y entrega de información clave para el gobierno de la organización (Apreada, 2014, p. 3-4).

La esencia de la contabilidad es la rendición de cuentas con transparencia, entendiendo como tal, el ejercicio responsable de la entrega de información en un modelo que mide y revela las interacciones y la evaluación del desempeño en un reporte claro, confiable que logre credibilidad, delimite la especialización de la entidad y sea accesible a terceros.

La contabilidad, define y mide el alcance e impacto de las operaciones y las relaciones con terceros compartiendo el interés por los mercados financieros y los mercados de consumo por tanto sus medidas de rendimiento son de interés para sus competidores, clientes, proveedores, bancos y gobierno. Por lo cual, la unidad de medida se estandariza con los precios de mercado, enmarcando la mutualidad de intereses hacia terceros interesados y calificaciones crediticias (Apreada, 2014, p. 16-17).

De tal forma, la contabilidad, debe asumir su responsabilidad de transparencia de una información ciudadana, en un marco de beneficios y competitividad, sin violar los secretos corporativos que puedan afectar. La revelación de la información contable debe de considerar su mercado de participación, evitar poner en riesgo la sensibilidad comercial y no colocar en desventaja a la organización (Sandoval , 2014, p. 403-404). Así como, tomar en cuenta la participación global en amplias alianzas privadas, sin

que la revelación salga de contexto o provoque opacidad (See y Tara, 2001 citado por Sandoval , 2014, p. 404).

Entonces, si la contabilidad ambiental, tiene como propósito el registro contable de los efectos que la operación de las organizaciones provoca en los recursos naturales y en la salud laboral, y ambas pueden ser observadas en el ejercicio de la gestión ambiental interna y la evidencia de una visión organizacional ambiental. El interés de esta contabilidad del medio ambiente es lograr evidenciar el costo-beneficio de acciones preventivas y / o correctivas que pueden minimizar o controlar el efecto ambiental comunitario y la salud de los trabajadores en las organizaciones.

De tal manera, que la contabilidad es por lo tanto la herramienta básica para el registro y objetivización de los efectos ambientales que pueden ser interiorizados, en la actividad cotidiana de la organización. Para lo cual, es necesario establecer los conceptos e indicadores que resultan de la operación cuya relación directa es consecuencia del manejo de recursos naturales o químicos que provocan alguna modificación al estado natural de espacios u objetos, así como la participación de mano de obra directa o indirecta que ve afectada su salud o calidad de vida por la incidencia o cercanía en este manejo.

La reflexión anterior, se ha visto proyectado en el interés por parte de IFAC (*International Federation of Accountants*- Federación Internacional de Contadores-) y la Asociación Interamericana de Contabilidad quienes desde 2005 han abierto convocatorias para la presentación de proyectos y propuestas latinoamericanas para abrir el espacio de interiorización de aspectos socio ambientales en la información financiera.

4. LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

En el año 2004, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) asume la responsabilidad de la emisión de

normas contables en México, con el fin de armonizar su modelo teórico contable nacional a la normatividad internacional. Este Consejo recibe de la Comisión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de la Vicepresidencia de Legislación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) -que funcionaba desde los años 70- la responsabilidad de emisión y adecuación de los fundamentos normativos contables mexicanos.

El CINIF innova, la estructura nacional de legislación contable en México, al constituir un organismo independiente, pero vinculado al Instituto Mexicano de Contadores Públicos -organismo colegiado y representativo de la profesión contable nacional-.

La misión del CINIF, ha sido asegurar la independencia de criterios, la objetividad y la representatividad en asuntos de emisión de Normas de Información Financiera contable. Para lo cual se integró con grupos de interés nacional de terceros interesados en la información como: Asociación de Bancos de México, Asociación de Intermediarios Bancarios Bursátiles, Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Banco de México, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Consejo Coordinador Empresarial, Consejo Mexicano de Negocios, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de la Función Pública (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. xiv).

Las normas emitidas, están clasificadas en series, las que a su vez se clasifican en Normas Conceptuales, Normas Particulares; Interpretación de las Normas Particulares (INIF), y Orientaciones a las Normas Particulares (ONIF):

- Las normas conceptuales están contenidas en la Serie A Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera ; y

- Las normas particulares en las series: B Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto; C Normas aplicables a los conceptos específicos; D Normas aplicables a problemas de determinación de resultados; y E Normas aplicables a las actividades especializadas de los distintos sectores.

A su vez cada serie se compone de varias normas, que son auscultadas y votadas por la membresía adherida al IMCP. Por su parte las INIF y las ONIF son emitidas de forma directa por el CINIF y correlacionadas con las normas particulares específicas.

Desde el año 2004, las Normas de Información Financiera (NIF) mexicanas, vienen sufriendo una serie de adecuaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en un proceso activo y constante de cambios y ajustes que han provocado confusiones, capacitación constante y la necesidad de segmentar y emitir nuevas normas, principalmente en las series B y C.

Las normas conceptuales, han permanecido sin cambios desde 2006, como “marco integral de conceptos básicos” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. 2) dirigido a lograr una presentación razonable de los estados financieros, y a proporcionar elementos suficientes de juicio acerca de la situación financiera y los resultados de las entidades económicas. Las normas conceptuales de la Serie A, son el soporte teórico de la práctica contable nacional.

En caso de existir duda o incertidumbre en la aplicación de las NIF, el marco conceptual establece la aplicación del Juicio Profesional, con criterio prudencial, principalmente cuando existan distintas alternativas de reconocimiento contable. Este juicio es el *expertis* contable, que comúnmente se aplica a: estimaciones y provisiones contables; determinación de grados de incertidumbre ocurrencia de sucesos futuros; selección de tratamientos contables; elección de normas

contables supletorias a las NIF; tratamientos contables particulares; y características cualitativas de la información financiera (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. 11).

Las NIF establecen los directrices para captar todas las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afecten a la entidad, asignando valores de entrada o salida y reconociendo valores iniciales y posteriores razonables y prudentes, conceptos de presentación y normas de revelación significativas que integran un todo informativo de la información financiera cuantitativa, información no financiera y otras informaciones cuantitativas y cualitativas (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2018, p. 43).

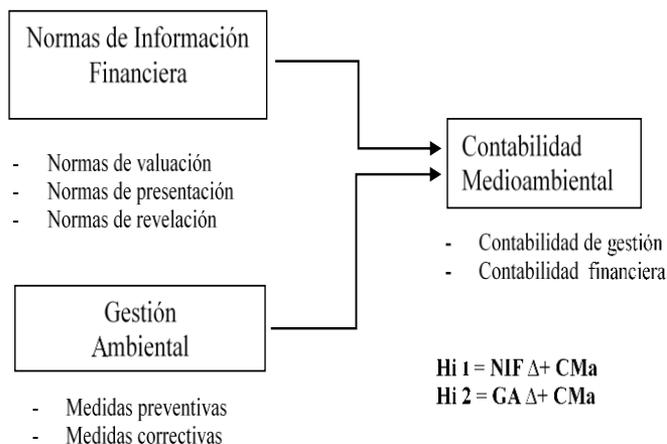
La normatividad contable, es un serio esfuerzo profesional por uniformar criterios, y generar información con transparencia informativa, considerando a todos los posibles usuarios de la información financiera.

5. UN ESTUDIO DE LA PERTINENCIA DE LA CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL.

5.1 Metodología

A partir, entonces de que la contabilidad, mide el impacto de las decisiones de gestión, y entre ellas las relativas a asuntos ambientales, el interés de este trabajo fue detectar la posibilidad y pertinencia de revelar aspectos medioambientales, para lo cual se aplicó un estudio cualitativo de la factibilidad de un sistema de contabilidad medioambiental en el contexto de las normas NIF, estableciendo como variables de estudio: las Normas de Información Financiera- mexicanas-, la Gestión Ambiental y la Contabilidad medioambiental (figura 2).

Figura 2. Modelo conceptual de investigación



Fuente: elaboración propia

Las hipótesis de investigación fueron dos, las cuales establecieron una relación directa de las variables independientes: Normas de Información Financiera (NIF), y Gestión Ambiental (GA) para explicar la relación causal de la variable dependiente Contabilidad Medioambiental (CMa), ambas en relación positiva:

- H1. Las NIF influyen positivamente en la Contabilidad Medioambiental.
- H2. La Gestión Ambiental influye positivamente en la Contabilidad Medioambiental.

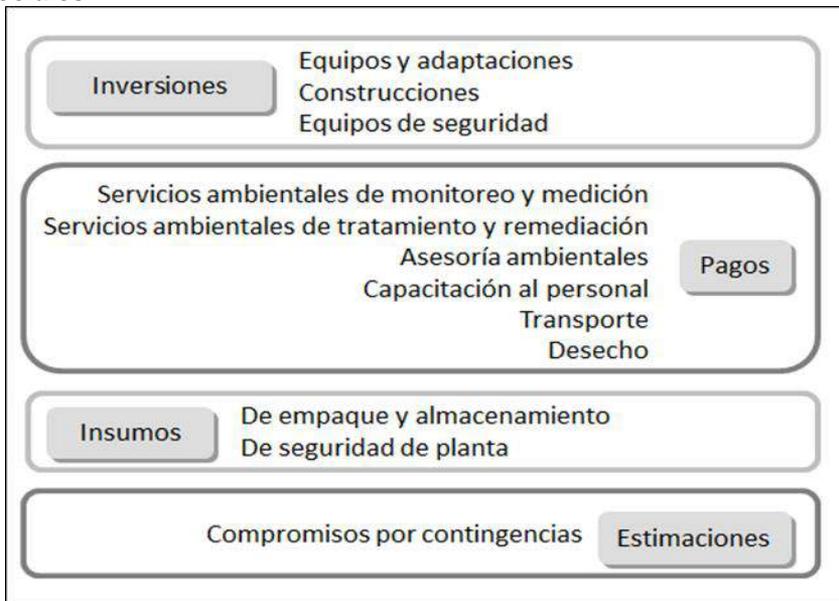
El objetivo de la investigación fue establecer las divergencias y semejanzas de las NIF con relación a las necesidades de integración y

revelación de los impactos ambientales a través de una contabilidad medioambiental complementaria a la contabilidad financiera.

La población de estudio fueron las empresas que cotizan en bolsa y forman parte del Índice de Sustentabilidad de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) durante 2016, siendo el tamaño de la muestra de 16 empresas, elegidas por su actividad, obteniendo la información financiera de la BMV y de sustentabilidad del portal de transparencia de los empresas de la muestra. El objeto de estudio fueron los tópicos contables medioambientales de los informes presentados, considerando que el portal de la BMV, arroja como datos actualizados a la fecha del estudio, el año 2016. El estudio se realizó entre octubre 2017 y abril 2018.

Para interpretar la información, se utilizó la NIF A7 (IMCP, 2018) y las dimensiones de los conceptos medioambientales y sociales propuestos por De la Rosa, 2009 (figura 3).

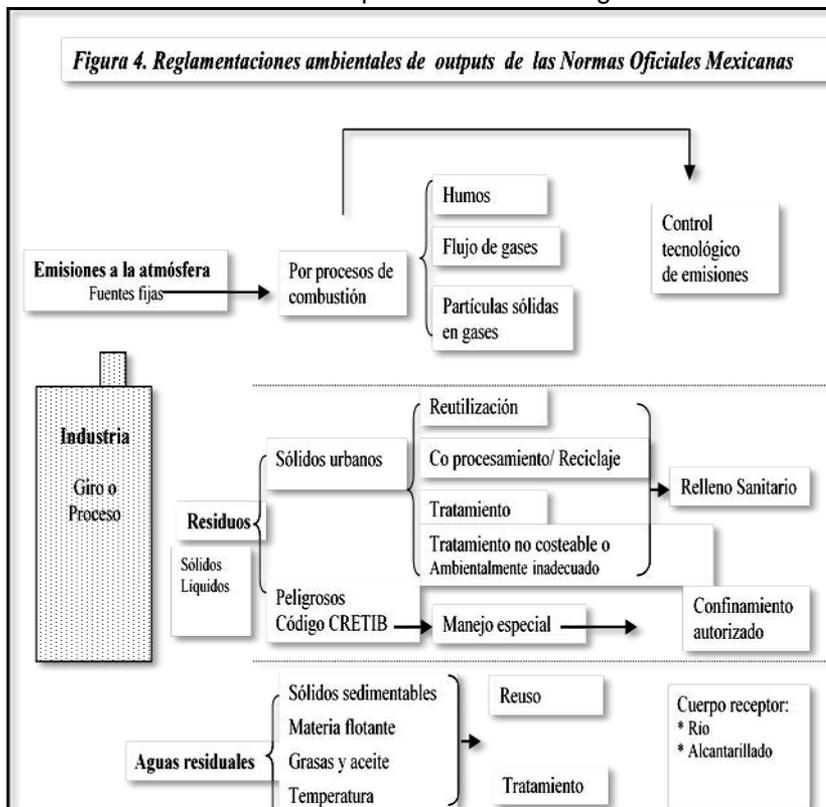
Figura 3. Dimensiones de los conceptos contables medioambientales y sociales



Fuente: Elaboración propia en base a De la Rosa, 2009, p. 245

Estas dimensiones, son el detalle de las categorías o conceptos medioambientales y sociales, que técnicamente equivalen a conceptos de registro contable. Las cuales, atienden medidas preventivas y correctivas de la gestión ambiental que son recurrentes. Las inversiones se dimensionan en: inversiones en equipos, adaptaciones, construcciones y equipos de seguridad. Los pagos en: pagos por servicios ambientales de monitoreo, asesoría, tratamientos, transporte y desecho. Los insumos en: insumos de empaque y almacenamiento, e insumos de seguridad de la planta. Las estimaciones en: compromisos por contingencias ambientales futuras.

Las dimensiones ambientales a su vez se correlacionaron con las normas ambientales nacionales representadas en la figura 4.



Fuente: De la Rosa, 2009, p. 245

De forma que, para el control de aspectos ambientales por emisiones, aguas residuales, o residuos existe la definición y regulación ambiental para el control, reúso o tratamiento de las salidas (*outputs*), que impactan al medio ambiente externo e interno de las organizaciones, para lo cual es

necesario realizar las inversiones y/o gastos establecidos en la figura 3: inversiones, pagos, insumos y estimaciones.

El estudio fue exploratorio, en razón de las limitaciones encontradas en la información no obstante de estar catalogadas en el mismo Índice y utilizar el mismo formato de presentación de información contable ante la BMV. Lo cual sólo permitió un análisis descriptivo, sin otorgar datos para comprobar o demostrar las hipótesis.

Los temas medioambientales, se estudiaron mediante los informes de sustentabilidad y su conexión con la información financiera de las empresas muestreadas.

5.2 Resultados

Las empresas listadas en Índice de Sustentabilidad fueron las siguientes (tabla 1):

<i>Tabla 1. Empresas pertenecientes al Índice de Sustentabilidad de la Bolsa Mexicana de Valores</i>	
"noviembre 2017"	
Nombre de la empresa	Nombre de la empresa
1 Axtel	22 Grupo Elektra S.A DE C.V Y SUBSIDIARIAS
2 Bachoco	23 Grupo FINANCIERO INBURSA Y SUBSIDIARIAS
3 Bancomer	24 Grupo Herdez
4 BOLSA Mexicana DE Valores	25 Grupo Mexico
5 Cablevision	26 Grupo Palacios DE Hierro S.A.B DE C.V
6 Carnes Y Alimentos EL Nogalito S.A DE C.V	27 Hidrolab Consultores
7 Cemex	28 Interceramic
8 Chubb DE México, Compañía DE Seguros, S.A. DE C.V.	29 Kiwis, S.A. DE C.V.
9 Coca Cola Embonor S.A Y Filiales	30 North Grains Trading S.A De C.V
10 Colceramica S.A	31 Nuevos Horizontes Cia.
11 Coppel S.A De C.V	32 Organizacion DE Desarrollo Empresarial Femenino
12 Corporativo Fragua	33 Organizacion Soriana
13 Desarrolladora HOMEX S.A.B DE C,V	34 Pemex
14 Empresas Publicas Medellin	35 Promotora Maxima
15 Fabrica DE Zapatos	36 Santander
16 Ferreteria Y Plomeria La Solucion S.A De C.V	37 Television Metropolitana
17 Ferrori	38 Telmex
18 Finaciera Comeca	39 Toyota Financial Services Mexico, S.A De C.V
19 Frapon	40 Vitro S.A.B DE C.V
20 Gruma, S.A.B. DE C.V. Y Subsidiarias	41 Wal-Mart Stores Inc.
21 Grupo Bimbo, S.A.B. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS	
Fuente: Bolsa Mexicana de Valores, noviembre 2017.	

La selección de la muestra, puso como criterios: corporativos, con una antigüedad continua en el índice de más de dos años, resultando un total de 16, con la segmentación que se presenta en la tabla 2.

Tabla 2. Segmentación de la muestra estudiada	
Giro	Valor ponderado
Comercial	38 %
Industrial	34
Servicios	28
Total	100 %
Fuente: Elaboración propia, estudio de campo	

Las limitaciones encontradas en la información fueron:

- a) Períodos diferentes de información;
- b) Conceptos de presentación y revelación elegidos por conveniencia;
- c) El formato de informes de la Bolsa Mexicana de Valores, es un modelo estandarizado apoyado en una interpretación a conveniencia de la NIF A7 Presentación y Revelación, sin añadir ni permitir explicaciones de asuntos medioambientales con grado de incertidumbre probable.
- d) Las restricciones en la presentación y revelación de la información financiera y los asuntos medioambientales, descubrió las diferencias de interpretación del uso y aplicación de las NIF en la elaboración de la Información Financiera. Hallazgo que indica que no se ha logrado el objetivo de armonización contable nacional.

Sin embargo, en el análisis de los informes de sustentabilidad, a través del instrumento de evaluación de asuntos medioambientales, conforme la estructura de la tabla 3:

Tabla 3. Estructura del cuestionario. Acciones y medidas socio ambientales

Núm. reactivos	Concepto
8	Identificación unidad de estudio e informante
2	Conceptualización
11	Compromisos éticos
5	Cultura laboral
2	Gobierno corporativo
3	Relaciones con la competencia
3	Diálogo partes interesadas
6	Balance Social
4	Equidad de género
12	Salud, seguridad y condiciones de trabajo
10	Conducta laboral
15	Compromisos mejoría ambiental
4	Selección y evaluación de proveedores
6	Comunicación con los clientes
4	Involucramiento con la acción social
95	Total reactivos

Fuente: Elaboración propia. Análisis informes.

Considerando que esta estructura del instrumento, fue construida a partir del análisis semántico de los informes de sostenibilidad y el modelo conceptual de estudio (figura 2). Una vez aplicado y relacionado con las dimensiones ambientales (figura 3), se encontró lo siguiente (tabla 4):

Tabla 4. Dimensiones de conceptos contables medioambientales empresas del Índice de Sustentabilidad (México).(2016)		
Concepto medioambiental encontrado	Valor ponderado %	Valor ponderado por concepto %
Inversiones		
En equipos verdes	7	7
Pagos		
Por monitoreo y medición	20	
Tratamiento y remediación	13	
Asesorías ambientales	27	
Capacitación de personal	20	
Desecho de residuos	7	86
Estimación de contingencias	7	7
Total	100	100

Fuente: Elaboración propia. Análisis de resultados

Las dimensiones de los conceptos medioambientales encontrados se concentraron en pagos por conceptos medioambientales en un 86%, dentro del cual el 27 % de las empresas paga por asesorías ambientales, en igual proporción 20% hacen pagos por capacitación del personal y monitoreo y medición de emisiones, el 13% paga tratamientos y remediaciones principalmente de suelos y el 7% paga por disposición de desecho de residuos, no se identificó el tipo de residuo y por tanto el alcance de responsabilidad sobre los mismos.

Las dimensiones tienen una doble función: establecen una ruta de origen de los motivos y características de los conceptos contables; y ayudan a establecer un sistema de control contable, para lo cual cada concepto encontrado se valora con un indicador para su registro, que en estos casos es el valor pagado, fácilmente identificable y se aplica directamente a resultados del ejercicio, cumpliendo con el reconocimiento contable establecido en las NIF y los requisitos fiscales de las autoridades impositivas.

Como nota a resaltar, en ningún caso se revelaron multas por conceptos ambientales o conflictos comunitarios, en contraste la mayoría (85%) de los informes de sustentabilidad argumenta beneficios comunitarios y laborales sin detallar con claridad el tipo de beneficio.

6 CONCLUSIONES

1. Los antecedentes ambientales, demuestran la importancia de introducir la prevención y remediación de impactos ambientales por parte de las entidades económicas.
2. Se han generado diversos instrumentos económicos, reconocimientos y certificaciones para motivar a las organizaciones a incorporar el compromiso ambiental en su gestión.

3. El cuerpo de reglamentación ambiental en México, atiende los efectos a la salud comunitaria y el equilibrio de los ecosistemas, y privilegia la lógica económica.
4. La información sobre el impacto al medio ambiente y la seguridad laboral es importante en las organizaciones para el control del compromiso social y medioambiental, permitiendo a su vez descubrir costos y beneficios a favor de la entidad.
5. La información contable ambiental, puede ser un factor clave para evitar eventos subsecuentes que por desconocimiento provoquen efectos futuros en cadena que afecten la sostenibilidad y competitividad de la entidad.
6. El desarrollo teórico para una contabilidad de asuntos ambientales y la participación responsable de las organizaciones en el desarrollo económico y la cadena de consumo, parte de una gestión ambiental.
7. El alcance de presentación y revelación de la información financiera, debe dirigirse al usuario general, sin poner en riesgo información crítica de la organización acerca de productividad, competitividad y desarrollo.
8. Las Normas de Información Financiera mexicanas y su esquema teórico contable deben revisar el grado de significación de los asuntos medioambientales para su incorporación en los grados de incertidumbre y reconocimiento contable.
9. Los informes de las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores son un termómetro de la pertinencia de las NIF y el reconocimiento de indicadores y dimensiones ambientales en la contabilidad.
10. El estudio aplicado, no obstante su naturaleza exploratoria y sus limitaciones permitió distinguir, como concepto ambiental recurrente los pagos por servicios ambientales, que se incorporan a los

resultados del ejercicio. Sin embargo, la proporción encontrada no denota un interés de gestión ambiental.

11. La normatividad contable actual, no se interioriza en el reconocimiento de aspectos ambientales, ante lo cual la contabilidad ambiental no debe detenerse o ajustarse a una norma contable, tomando en cuenta que estas son proposiciones de armonización global en un marco conceptual de lo realizado y lo ocurrido.
12. Una condición para la existencia de una contabilidad ambiental es la existencia de un plan de gestión ambiental estructurado.

Como conclusión final, la contabilidad ambiental es necesaria y pertinente para la legitimización de las organizaciones, sin embargo el marco conceptual actual de las Normas de Información Financiera y el grado de desarrollo de la cultura empresarial de gestión ambiental limitan su desarrollo, implementación y evolución en México. Situación que genera un descreimiento profesional en la contabilidad ambiental y coloca a la normatividad contable mexicana en el inicio de una etapa reflexiva.

7 REFERENCIAS

ANTHONY ROBERT, N., & GOVINDARAJAN, V. (2010): "Sistemas de control de gestión", McGraw Hill, México.

BLANCO, C. R., PAGE, L., GRÁFICA, C., MOCK, G., VANASSELT, W., BILLINGS, H., ... EDDY, N. (2004): "Recursos Mundiales". (E. y F. Biodiversidad, Ed.). Madrid: World Resources Institute.

CHARITOU, G., GIANNARAKIS, G., & LAZARIDES, T. G. (2011): "Corporate Social Responsibility Performance in Periods of Financial Crisis". European Journal of Scientific Research (Vol. 63). Retrieved from <http://www.europeanjournalofscientificresearch.com>

CHEN, X., LUPI, F., VIÑA, A., HE, G., & LIU, J. (2010): "Using cost-effective targeting to enhance the efficiency of conservation investments in payments for ecosystem services". Conservation Biology, 24(6), 1469–1478. <https://doi.org/10.1111/j.1523-1739.2010.01551.x>

CLEMENTES, R. B. (2000): Guía completa de las normas ISO 14000, Ediciones Gestión, Barcelona.

Conserjería del Medio Ambiente y Ordenación, C. de M. A. y. (2003): El Reglamento EMAS. Guía práctica, págs. 1–76.

DE LA ROSA LEAL, M. E. (2009): "Modelo de Costos ambientales contables. Metodología y caso industria maquiladora, Plaza y Valdés, México

DE LA ROSA LEAL, M. E. (2014): "Contabilidad y Gestión". Vértice Universitario, págs. 39-51.

DENIZ MAYOR, J. (2018): "El estado de valor agregado, pasado, presente y futuro". II Jornada Internacional de Investigación Red RAGO (págs. 1-81). Hermosillo, Sonora: Universidad de Sonora.

Desarrollo Sustentable Chile. (2011): Chile Desarrollo Sustentable. Obtenido de www.chiledesarrollosustentable.cl/desarrollo-sustentable/desarrollo-sustentable

FOLADORI, G. (2001): "CONTROVERSIAS SOBRE SUSTENTABILIDAD", ZACATECAS: UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE ZACATECAS.

FRONTI DE GARCÍA, L., & WAINSTEIN, M. (2000): "Contabilidad y auditoría ambiental", Macchi, Buenos Aires, Argentina.

GARCÍA CASELLA, C. (2001): "Elementos para una teoría general de la contabilidad", La Ley, Buenos Aires.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2002): "El problema del uso de modelos en la contabilidad". Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, págs. 199-236.

HODGE, B. J., ANTHONY, W. P., & GALES, L. M. (2003): "Teoría de la organización un enfoque estratégico", Prentice Hall, Madrid, España.

HOWARD, T., BONE, B. D., HARRIES, N. D., SMITH, J. W. N., BARDOS, R. P., BOYLE, R., & EVANS, F. (2016): "The rationale for simple approaches for sustainability assessment and management in contaminated land practice". Science of The Total Environment, P. 563–564, P. 755–768. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2015.12.001>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2018): Normas de Información Financiera. México: IMCP.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2018). Serie NIF A Marco conceptual. En I. M.C.P., Normas de Información Financiera. NIF (p. 154). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

ISO. (2014). ISO 14001. Latinoamérica: Organización Internacional de Normalización (ISO).
LEGARDA DE FRASCHETTI, M., BILBAO, A., & FAID LATIFE, S. (1994): "Recursos naturales inducidos: una propuesta de valuación". Documentos de trabajo Núm. 4, 21.

LLULL GILET, A. (2002): "El tratamiento contable de los pasivos de naturaleza medioambiental. Un análisis crítico". X Encuentro de profesores universitarios de contabilidad: el camino de la contabilidad. Santiago de Compostela, España: Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.

PÉREZ, E. A., RUIZ, C. C., & FENECH, F. C. (2007): Environmental management systems as an embedding mechanism: A research note. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 20(3), P. 403–422. <https://doi.org/10.1108/09513570710748562>

TARZIJAN, J. (Octubre de 2003): Revisando la teoría de la firma. Abante, 6(2), 149-177. Obtenido de <https://repositorio.uc.cl/bitstream/handle/11534/6915/000365035.pdf?sequence=1>

VELEVA, V., & ELLENBECKER, M. (2000): A proposal for measuring business sustainability. Greener Management International, P. 101-120.

World Commision on Environment and Development. (1984): "Nuestro futuro Comun". ONU.

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

TITULO: LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL. P. 49/80

AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Nº 49 – año 25 p. 81/116

Título:

**APORTES INTRODUCTORIOS PARA UN ENFOQUE CRÍTICO SOBRE
LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA
GOBERNABILIDAD NEOLIBERAL**

Autor:

JORGE MANUEL GIL
estjmgil@infovia.com.ar

**Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco
Universidad Nacional de la Patagonia Austral**

DR. JORGE MANUEL GIL

- Profesor e investigador universitario categorizado Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco y Universidad Nacional de la Patagonia Austral
- Contador Público (Universidad de Buenos Aires).
- Investigador categoría II y evaluador de proyectos en el área de economía, administración y contabilidad, por el Ministerio de Educación de la Argentina

Publicación:

- Presentada el 01/01/2019
- Aprobada el 07/03/2019
- Publicada en junio de 2019

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

TITULO: APORTES INTRODUCTORIOS PARA UN ENFOQUE CRÍTICO SOBRE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA GOBERNABILIDAD NEOLIBERAL. P.81/116

AUTOR: JORGE MANUEL GIL

**APORTES INTRODUCTORIOS PARA UN ENFOQUE CRÍTICO SOBRE
LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA GOBERNABILIDAD NEOLIBERAL**

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Prefacio**
- 2. El Problema del Control en el Capitalismo y la subalternidad de la Auditoría de Cuentas**
- 3. Breve Referencia sobre la relación con la verdad.**
- 4. El hecho histórico de las cuentas y su auditoría.**
- 5. Conclusiones.**
- 6. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

AUDITORIA - CUENTAS NACIONALES - GOBERNANZA - RESPONSABILIDAD SOCIAL

KEY WORDS

AUDITORY - NATIONAL ACCOUNTS - GOVERNANCE - SOCIAL RESPONSABILITY

RESUMEN

En éste artículo consideramos las cuentas, económico-financieras, en dos dimensiones: una, funcional, como condición de racionalidad del sistema económico prevalente y otra, analítica, en tanto unidades básicas de información que satisfacen la necesidad social de describir y medir la realidad. Sin cuentas no hay decisiones racionales. Sin cuentas no hay descripciones de la realidad. De las cuentas se desprenden atributos no sólo financieros (como la liquidez), sino económicos (como el excedente de productividad global), ambientales (como los inventarios ecológicos) y sociales (como la distribución del valor agregado).

INTRODUCING CONTRIBUTIONS FOR A CRITICAL APPROACH ABOUT THE AUDITORY OF NEOLIBERAL GOVERNANCE ACCOUNTS

ABSTRACT

In this article we will consider financial-economic accounts, by two dimensions: one, functional, as a condition of rationality on the prevalent economic system, and the other one, analytical, on information's basic units that meets social needs, such as describe and measure reality. Without accounts there's no rational decisions. As without accounts there won't be a description for reality. From accounts we can say that it derived not just financials attribute (such as liquid assets), but economical (global productivity exceed), environmental (ecological inventories) and social (value added distribution).

1. PREFACIO¹.

La Contabilidad es una ciencia prudencial (Gil, 2016), por lo que podemos aceptar que está habitada por ciertos escrúpulos². Si fuera así deberíamos consentir que ellos se cristalizan en la Auditoría que -en general y en particular la de las cuentas ECONÓMICO-financieras- es una aplicación empírica de la teoría del control en y de las organizaciones³. La condición de socialmente constitutiva de la Contabilidad⁴ -usando terminología de Castoriadis- permite integrar la

¹ El presente artículo reconoce un antecedente inmediato en Gil, J. M., (2011), Globalización y auditoría: otra mirada, Revista Profesional y Empresaria (D&G), Errepar, Bs. As., Tº XII, junio, pp 644-655.

² Usamos escrúpulo –del lat. *scrupŭlus*, “piedrecilla”– como una molestia generadora de dudas o recelos que inquieta a la conciencia sobre si es necesario hacer algo desde un punto de vista moral. Seguimos la definición de la Real Academia Española que le asigna a esta palabra, como primera acepción, un sentido ético. Entendemos que es la Auditoría la que trae la ética a la Contabilidad.

³ Sunder, S., (2005), Teoría de la Contabilidad y el control, Universidad Nacional de Colombia, Santafé de Bogotá. Advierte que “la idea de control en las organizaciones difiere del control de las organizaciones” (pp. 26). Para nosotros, el primero es un tema de eficiencia y eficacia y pertenece a la administración (auditoría interna); el control de las organizaciones es un tema de responsabilidad pública y se inscribe en la economía política de la Contabilidad. En este enfoque, la auditoría externa de cuentas pertenece a este último ámbito.

⁴ Gómez Villegas, M., (2009) en Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. (Una síntesis de su evolución), Contaduría Universidad de Antioquia, 54, 55-78, sostiene que “la contabilidad es una práctica social e institucional compleja, que moldea y participa en la manera en que las sociedades “constituyen” la realidad y entienden e intervienen en los problemas que en ella se presentan”.

Auditoría de cuentas en la funcionalidad del sistema capitalista moderno como su propia evolución histórica lo demuestra⁵.

En este artículo consideramos las cuentas en dos dimensiones: una, funcional, como condición de racionalidad del sistema económico prevalente y otra, analítica, en tanto unidades básicas de información que satisfacen la necesidad social de describir y medir la realidad. Sin cuentas no hay decisiones racionales. Sin cuentas no hay descripciones de la realidad. De las cuentas se desprenden atributos no sólo financieros (como la liquidez), sino económicos (como el excedente de productividad global), ambientales (como los inventarios ecológicos) y sociales (como la distribución del valor agregado).

La Contabilidad es una sociotecnología que diseña y organiza esas cuentas y sus dinámicas interrelacionadas bajo la forma de un conocimiento. Este conocimiento se aplica como profesión y se desarrolla como un proceso que permite elaborar “estados contables”. En principio, estos productos son regulados por normas, confeccionados por una organización emisora y utilizados para la toma de decisiones y el control. Previo a su uso son sometidos a un proceso de constatación profesional -denominado Auditoría- para aumentar su fiabilidad con una opinión independiente.

En este contexto, la Auditoría de las cuentas de la Contabilidad puede ser abordada como una institución del sistema económico. La concepción de sistema económico que aplicamos es la derivada del estructuralismo (Barros de Castro y Lessa, 1973). Implica reconocer que se trata de fenómenos interrelacionados en un sistema productivo-distributivo de valor inserto en la realidad social y cuya configuración es

⁵ Existen variadas referencias a la historia de la Auditoría de cuentas en la web. En Argentina es ineludible la lectura de Chapman, W. L., (1980), Ensayo sobre auditoría, Ediciones Macchi, Buenos Aires, principalmente el capítulo “Comentario general sobre la auditoría externa en Argentina” que identifica los hitos del desarrollo de la profesión en consonancia con la dinámica del sistema económico.

histórica y espacial. De esa caracterización emerge un aspecto sustantivo de su dinámica: la gobernanza del sistema y de sus componentes (organizaciones y consumidores).

El concepto gobernanza es polisémico (Laval y Dardot, 2015, p. 279), se presenta como antónimo de soberanía y aborda tanto el poder de conducción de las empresas como de los Estados y del mundo.

La gobernanza del sistema económico comprende la política social de administración de las tensiones y limitaciones generadas por la creciente brecha entre el incremento de demandas sociales de los pueblos y la escasez de recursos financieros para satisfacerlas. Y la “buena gobernanza” es la que pone en práctica una política de integración con el mundo en la que los Estados son juzgados no por el aseguramiento territorial de la soberanía, sino por el desarrollo de normas jurídicas y buenas prácticas de mercado.

Las buenas y malas gobernanzas no se reducen a los procesos democráticos de la política, sino que incluyen el rol de los organismos reguladores internacionales⁶. El organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría -NIA- es la Federación Internacional de Contadores -IFAC, por sus siglas en inglés- que conforma el tercer nivel de la “buena” gobernanza global (Organización de las Naciones Unidas -ONU-, Fondo Monetario Internacional -FMI-, IFAC). Las adopciones

⁶ En la página oficial de las UN podemos leer “El Fondo Monetario Internacional fomenta la buena gobernanza mediante sus programas de préstamos y asistencia técnica. Su enfoque a la hora de combatir la corrupción pone énfasis en la prevención a través de medidas que fortalecen la gobernanza. El FMI alienta a los países miembros a mejorar su responsabilidad mediante una mayor transparencia en política, de acuerdo con los códigos y normativas reconocidos internacionalmente (el subrayado es nuestro). <http://www.un.org/es/globalissues/governance/>

nacionales de las NIA⁷ se entienden como el cuarto nivel de una “buena” gobernanza.

La gobernanza hegemónica y global que aboga por la reducción del papel social del Estado, la garantía de la tasa de retorno del capital, su financiarización y el privilegio de las soluciones de mercado, de las cuales surgiría -presuntamente- una forma más eficiente de asignar los recursos económicos, se identifica como neoliberalismo⁸.

En nuestra temática, una característica del neoliberalismo es el establecimiento de un dominio de coproducción público-privado de las NIAs que son “sistémicamente favorables a los grandes grupos oligopolísticos” (Laval y Dardot, 2015, p. 280).

En ese marco, la investigación crítica puede ayudar a ampliar la comprensión del proceso actual de la Auditoría y entender el afianzamiento de la globalización normativa que se impulsa mediante la adopción de las NIA-IFAC. Las macro tendencias derivadas de esa adopción incluyen la problemática socioeconómica implícita en el proceso de transferencia de tecnología social y los cambios consiguientes en la estructura profesional y académica regional y local.

Nuestra conjetura es que, al focalizarse en parámetros financieros y al sujetarse al formalismo de las normas, la Auditoría de cuentas -como

⁷ En Argentina RT 32 FACPCE “Adopción de las normas internacionales de auditoría del IAASB de la IFAC”, 30 nov 2012, Carlos Paz, Córdoba.

⁸ Para Harvey, D., (2007), Breve historia del neoliberalismo, Akal, Madrid, “El neoliberalismo es, ante todo, una teoría de prácticas político-económicas que afirma que la mejor manera de promover el bienestar del ser humano consiste en no restringir el libre desarrollo de las capacidades y de las libertades empresariales del individuo, dentro de un marco institucional caracterizado por derechos de propiedad privada, fuertes mercados libres y libertad de comercio. El papel del Estado es crear y preservar el marco institucional apropiado para el desarrollo de estas prácticas” (el subrayado es nuestro).

conocimiento y como práctica cognitiva- se aleja de las demandas sociales -por ejemplo, las derivadas de los objetivos del milenio- y de los intereses del desarrollo económico con equidad social. La conjetura encuentra justificación en la propia ortodoxia que reconoce que “el modelo de auditoría actual no siempre se adecua a las necesidades de la información corporativa, que se encuentra en un proceso de transición hacia un modelo más amplio, más orientado al futuro y más integrado”⁹.

Ello provoca una impertinencia funcional y un rezago cultural que limita el desarrollo del conocimiento y, en particular para América Latina y desde el análisis crítico, impulsa la necesidad de impensar la Auditoría en perspectiva de Wallerstein¹⁰.

Esa necesidad se potencia en función de la significación de la Auditoría en al menos tres aspectos: el operacional (requerimiento de administración de la transparencia tanto para stakeholders como para accionistas), el estructural (corrupción orgánica empresario-gubernamental) y el sistémico (derivado del funcionamiento de la economía capitalista). En general, la significación operacional de la Auditoría se instrumenta en el Derecho contable como normalización de las prácticas del campo profesional; el significado estructural se relaciona con la Política, la Ética y el Derecho público y privado a través de la juridificación normativa y el significado sistémico es abordado por la Sociología y la Economía política.

⁹ “La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría”, Pwc, España, disponible en <https://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-temas-candentes-auditoria.pdf>

¹⁰ Wallerstein, I., (1999), Impensar las ciencias sociales, 2da edición en español, Siglo XXI Editores, México. El autor llama a desarraigar de nuestra mentalidad las suposiciones engañosas y restrictivas de las ciencias sociales. Es en ese sentido en el que usamos “Impensar”, dado que la Auditoría de cuentas es una deriva metódica de la sociotecnología de la Contabilidad.

No estamos preocupados en el enfoque positivista ni en los asuntos de Auditoría relacionados con áreas de riesgo importantes en el desarrollo procedimental de la actividad.

Nuestra mirada es “crítica”¹¹ y debe considerarse apenas un esfuerzo por entender los elementos constitutivos y la dinámica de la Auditoría en su significación social y más allá de sus necesarios contenidos tecnocráticos. El interés es reflexionar sobre su práctica institucionalizada en un contexto universitario público de transformación emancipadora y cognitiva que potencie las capacidades interpretativas y la aceptabilidad social de los conocimientos.

Últimamente el término Auditoría ha explotado¹². Además de las auditorías de cuentas, en la actualidad hay auditorías de salud, de iluminación, auditorías tecnológicas, ambientales, auditorías de calidad, de enseñanza, de la cultura, judiciales y muchas otras. Hay auditorías empresariales, ciudadanas, profesionales, científicas. Incluso comienza a emerger la idea de la auditoría social¹³. ¿Por qué ha sucedido esto? ¿Qué implica que una sociedad reclame significancia para lo que aparenta un simple servicio de constatación -aceptado como control casi natural- y cuando más y más personas y organizaciones se encuentran sujetas a verificación formal de sus cuentas?

¹¹ Foucault, M., en "¿Qué es la crítica?" en *Δαίμων*, Revista de Filosofía N°11, 1995.p. 8. expresa que “la crítica es el movimiento por el cual el sujeto se atribuye el derecho de interrogar a la verdad acerca de sus efectos de poder”. De allí la importancia de indagar la verdad en Auditoría para nuestro trabajo.

¹² En los motores de búsqueda de Google (mayo 2017) el término control tiene casi 3.000M de entradas (casi 6,5M en el académico), vigilancia 71M (592m en académico) y auditoría casi 20M (en el académico 246m). Se puede plantear la conjetura de que es un término académico en tránsito de popularizarse.

¹³ Entendida como control de las cuentas sociales en Perdiguero, T. y García Reche, A., (2005), “La responsabilidad social de las empresas y los nuevos desafíos de la gestión empresarial”, Universidad de Valencia.

Desde el posmodernismo, y siguiendo a Deleuze y Foucault, podemos asumir que la situación se vincula con las tensiones generadas por el desplazamiento desde la sociedad disciplinaria hacia la sociedad del control y -principalmente- a la erosión sistemática de la confianza que caracteriza a la denominada sociedad de la transparencia¹⁴. La Auditoría de cuentas va a lograr una cierta (des)consideración social a partir de su rol (fracasos) en la detección de fraudes empresariales y la diseminación descontrolada y ecuménica de la corrupción privada-gubernamental, que incrementan el marco de interés sobre el control.

La interdependencia “Auditoría-control”¹⁵ se involucra en casi todas las actividades humanas. No hay espacio técnico o social que no verifique la correlación entre las acciones y algún parámetro-objetivo que actúe como sensor. Esto trae el problema de lo hecho frente a lo que debió hacerse. Siempre las auditorías son normativas y de cumplimiento y los “números” sociales (por ejemplo, la tasa de mortalidad infantil), naturales (ejemplo, la sensación térmica) o técnicos (ejemplo, el funcionamiento de un motor) aumentan su confiabilidad y capacidad predictiva no sólo si derivan de métodos científicos constatados, sino si son (o pueden ser) verificados desde alguna estructura profesional -independiente del emisor- que amplíe su objetividad.

La Auditoría pasa a ser una forma de confirmación intersubjetiva que, por lo general, incluye una opinión experta de un perito acerca de la fiabilidad de cualquier afirmación. Esta circunstancia mejora la calidad de la información, por lo que resulta socialmente útil.

¹⁴ Han, B-C., (2013), *La sociedad de la transparencia*, Herder, Barcelona, pp. 92: “En una sociedad que descansa en la confianza no surge ninguna exigencia penetrante de transparencia”.

¹⁵ No hay sinonimia -como relación de igualdad- entre el significado de los términos Auditoría y Control. La Auditoría necesita un sistema de representación social y de juicios de valor mientras que el Control se vincula con mecanismos y juicios fácticos.

Pero pretendemos no ser pragmáticos. Nuestro enfoque cuestiona algunas visiones técnico-reduccionistas que plantean que la Auditoría es completamente utilitaria y no tiene ningún otro propósito o valor excepto en sus cualidades prácticas (Flint, 1971, p. 287-293). Nosotros consideramos que la función no sólo ha evolucionado como respuesta a una necesidad sistémica percibida por grupos que buscan seguridad patrimonial (los stockholders) y otros quienes tienen un interés legítimo sobre la conducta o el desempeño de los gestores de las organizaciones (los stakeholders). Se presenta, sostenemos, -en tándem con la Contabilidad- como un valor ideológico de aseguramiento del neoliberalismo y como validación de la racionalidad instrumental en el marco de una ética eficientista. Inclusive creemos que participa de manera determinante en la construcción del nuevo sujeto neoliberal (Laval y Dardot, 2015, p. 325-379).

En ese sentido coincidimos (Humphrey, Mizer, 1990, p. 217-238) en que el mainstream académico se limita a maximizar su función tecno racional diseñada para autojustificarse y diferenciar la calidad de la prestación, ignorando que ésta también cumple importantes funciones ideológicas para legitimar el alcance y usos propios del trabajo de auditoría.

Este desvío metodológico y restrictivo del análisis integral de la sociotecnología (incompleta) de la Auditoría, arroja dudas sobre la capacidad de la profesión para ofrecer el servicio efectivamente demandado por la sociedad en salvaguarda del interés público. Su imperativo legal y su contenido técnico desestiman la necesidad de una teoría de la Auditoría¹⁶ y la avalan como una práctica profesional de la Contabilidad.

¹⁶ Existen candidatos teóricos y propuestas como resumen Machado de Almeida, B. J. y Marques de Almeida, J. J. “En torno a las teorías justificativas de la auditoría”, Partida Doble, Nro. 228, ene 2011, en el que se plantea que “Las diferentes teorías explicativas del proceso de auditoría se resumen en cuatro

Y desde ya ampliamos nuestras dudas sobre la capacidad de la Auditoría ortodoxa y su propuesta de “más IFAC”¹⁷ para superar las crisis económicas y las contradicciones entre la demanda global de sostenibilidad y la estructura del discurso convencional de la profesión. La idea de que la satisfacción del interés público se puede conseguir mejor con la iniciativa privada es contradictoria (Montes, 1999, p. 36). Y se está lejos de satisfacer las demandas actuales y futuras de la sociedad sobre problemáticas no financieras tales como los derechos humanos¹⁸, la

grandes bases: teoría de la información, la de la agencia, teoría del gobierno de las sociedades y la del seguro”. Y destacan la prevalencia del positivismo.

¹⁷ Puede verse en Tudor, A. T. (2013) Balancing the Public and the Private Interest – A Dilemma of Accounting Profession, Revista Procedia - Social and Behavioral Sciences 92 (2013) 930 – 935. Se reconoce que “En el contexto actual, podemos decir que la última crisis financiera, que comenzó en 2007, es un fracaso de la lucha entre los intereses privados y los públicos, a expensas de estos últimos” y atribuye a la búsqueda de ganancias rápidas la diseminación de las acciones especulativas en todas las áreas de actividad. Pese a ese diagnóstico concluye en que “En los últimos años, especialmente la IFAC, ha hecho grandes esfuerzos para restablecer la confianza en la profesión contable y para fortalecer su responsabilidad ante el interés público. Las normas de auditoría fueron revisadas para aumentar la objetividad y claridad. También se revisó el Código de ética, especialmente con respecto a la independencia de los contadores profesionales y el conflicto de intereses. Todos estos esfuerzos de los organismos profesionales se realizan en beneficio de sus miembros y en defensa de la confianza en la profesión”. Cierra su conclusión advirtiendo que el contrato social entre la profesión contable y la sociedad puede ser respetado y la comunidad no debe ser obligada a rescindirlo y buscar otras soluciones, como la intervención gubernamental política (agregado nuestro).

¹⁸ En el Libro Verde de la Comisión Europea sobre la Responsabilidad Social Corporativa puede leerse “Por lo que respecta a los derechos humanos, es necesario un control continuo de la aplicación y el respeto de los códigos... ateniéndose estrictamente a las normas y reglas aplicables a las organizaciones y personas que llevan a cabo la denominada «auditoría social». Un control en el que participen los interesados, por ejemplo, las autoridades públicas, los sindicatos y las ONG, es importante para garantizar la credibilidad de los códigos de conducta”.

justicia social¹⁹, el trabajo infantil en las empresas²⁰, la productividad de los factores, la plusvalía del capital²¹ y la lógica medioambiental²². Pese a que todos estos ámbitos conforman el ethos de las organizaciones -que no se reduce a la administración financiera-, la Auditoría los excluye de su objeto y campo y se autolimita a una opinión financiera-formal-normativa.

Hay un sistema de valores en ese desinterés, por lo que es necesario formular algunas argumentaciones que superen la estrecha visión práctica, algorítmica y técnica de la Auditoría y ayuden a comprenderla en el campo de las instituciones y como sostén de la gobernabilidad neoliberal.

El presente trabajo podría pertenecer al campo de la economía política de la Auditoría en el sentido de las relaciones sociales de la producción de control en el sistema capitalista. Pretende presentar una básica y breve introducción sujeta a debate en el marco de una comprensión de las evoluciones del conocimiento en la sociedad.

Vamos a partir de ciertas premisas, más o menos aceptadas,

Sin embargo, no escapa del criterio economicista al advertir que “Lograr un equilibrio entre los sistemas internos y externos de control podría aumentar su rentabilidad, especialmente en el caso de las PYME”.

¹⁹ Puede verse “Guía para el desarrollo de la auditoría social al poder judicial” en <http://www.corteidh.or.cr/tablas/CD0387-4.pdf>.

²⁰ La OIT (Organización Internacional del Trabajo) ofrece una “aplicación (que) permite a los gerentes de empresas y auditores crear listas de control interactivas que les ayuden a asegurar actividades libres de trabajo infantil”. <http://www.ilo.org/global/topics/child-labour/lang--es/index.htm>

²¹ Principalmente en la determinación del excedente distribuible.

²² En competencia con la maximización de la rentabilidad del capital financiero.

1.- La Auditoría de cuentas es una deriva de la Contabilidad²³. Y dado que esta abarca segmentos específicos, la Auditoría incluye prácticas cognitivas diferenciales y adecuadas al segmento de que se trate (Auditoría fiscal, social, medioambiental, económica, financiera, interna, etc.). Sostenemos que el control es uno de los objetivos de la sociotecnología de la Contabilidad y que no hay auditoría sin (algún tipo de) Contabilidad. Esta premisa es tan necesaria como controversial. Como señalan Mautz y Sharaf, las dos disciplinas son complementarias en sus intereses, pero mantienen independencia en sus procedimientos y objetivos, son “como socios en una empresa, no como padre e hijo”²⁴.

²³ Ver opiniones divergentes en Jeppesen, K.K. & Liempd, Dennis van (2015, Julio-Diciembre). El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad y auditoría (trad. Catherine Moreno y Jesús Suarez); rev. téc. Rafael Franco. Rev. Cient. Gen. José María Córdova 13(16), 135-171 que sostiene una relación perdida entre contabilidad y auditoría debido a que “los supuestos filosóficos básicos de la auditoría no se han desarrollado tanto como sus correspondientes en el campo de la contabilidad”. La emergencia de la contabilidad de valor razonable permite representar una realidad socialmente construida, mientras que la auditoría parece siempre estar fundada en la tradición positivista de la teoría de la evidencia y el cumplimiento normativo.

²⁴ Mautz, R.K. & Sharaf, Hussein A. (1961), end The Philosophy of Auditing. Sarasota: American Accounting Association advierten que “... la auditoría tiene sus raíces principales, no en la contabilidad a la que revisa sino en la lógica en la que se apoya fuertemente para sus ideas y métodos. . . La auditoría se ocupa de la verificación... requiere la aplicación de las técnicas y métodos de prueba. La prueba es parte del campo de la "ciencia de la prueba". La lógica se ocupa de cómo establecemos que los hechos, conclusiones e inferencias, sean válidas o inválidas... De hecho, cualquier disciplina que se apoya fuertemente en la evidencia, se basa en la lógica. . . la auditoría tiene sus raíces primarias en la lógica, de la que se sustenta, pero alcanza a otros campos del conocimiento también, como el de las matemáticas, el de las ciencias normativas, comunicaciones y ética, como porciones de su teoría. Y aunque la auditoría abrevia en otros campos, ello no significa que no tenga una identidad independiente. . . la auditoría se relaciona con la evidencia...también se relaciona con el muestreo y naturalmente debe recurrir a un estudio de la teoría de la estadística . . .”

2.- Esa praxis es histórica. Reconoce una evolución tanto de sus aspectos metodológicos (de experticia a técnica socialmente regulada), como políticos (de principios conceptuales a reglas prácticas y de normas legaliformes a principios) y sociales (de práctica personal menestral a profesión colegiada organizada). En términos resumidos podemos afirmar que el paradigma del control de cuentas se traslada desde “auditar las cuentas en el interés de los propietarios” hasta “asegurar la información en el nombre del mercado financiero”.

3.- La auditoría y la teoría del control son sistémicas. No se las puede comprender fuera del sistema social. Dado que éste está permeado por lo económico, sustentado en lo financiero y basado en lo tecnológico, la Auditoría pasa a depender de esas características. Por ello, su funcionalidad está imbricada tanto con los objetivos de la gobernabilidad del Mercado (la privatización de lo público, la publicidad de lo privado y la economización de lo político) como con los intereses de los stockholders (maximización de rentas financieras, acumulación patrimonial y desconocimiento de las externalidades) y los enfoques de la posverdad (unicato de la utilidad, prevalencia de los fines y justificación moral de la conveniencia).

4.- Las mejores prácticas se normalizan (se hacen normas). Los contextos derivados de la globalización financiera han perfilado un mercado profesional concentrado para la Auditoría. Las Big Fours han desarrollado supuestas “mejores prácticas” que se alinean con los objetivos del sistema económico y operan como referencias de las normas transnacionales de auditoría de la IFAC. Estas se inscriben™ como derechos de autor (©), generarán costos transaccionales futuros y se exportan y diseminan como una verdadera transferencia de tecnología social (Gil, 2001, p. 87-102).

Formulamos tres tesis provisorias:

- I. En el nuevo marco conceptual del neoliberalismo se detectan algunos comportamientos diferenciados en la Auditoría:
 - *un cambio de enfoque: se separa del control de cuentas de la verdad representada y muta hacia la conveniencia del aseguramiento de riesgos;
 - *un cambio de naturaleza: superviene con la financiarización en una relación de fuerte dependencia y
 - *un cambio de rol: se alinea con la transformación de lo contable en financiero (del costo histórico en valor descontado del futuro, de las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) en NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) y de la información contable en información financiera).

En general, un desplazamiento desde los intereses económicos del propietario a las necesidades del mercado financiero lo que implica un verdadero proceso de despersonalización en el que “lo público” pasa a ser “lo monetario”.
- II. La Auditoría tiene un rol sistémico y abarca a todos los individuos, empresas y Gobiernos. La economía política del control, la sociología y la sicología se ponen al servicio de esa gobernabilidad y de la necesidad de aseguramiento.
- III. La revisión de la legitimación social de los actores institucionales - globales y nacionales-, la revelación del proceso de límites informativos de la Contabilidad financiera en la gobernabilidad neoliberal, en un contexto de sustentabilidad ambiental, utilidad social y responsabilidad pública, son las bases para el abordaje crítico ampliado de la auditoría.

Reconocemos que, en la mereología²⁵ de las finanzas, prevalente en el campo de una economía monetaria, las cuentas de la Contabilidad representan y modelizan la realidad organizacional y sus transformaciones decisionales. En ese esquema, la Auditoría es un subsistema determinante (suministra elementos básicos para la administración de las organizaciones y para su sistema de contabilidad) e imprescindible (no hay administración sin Auditoría). Sin control del flujo de los medios de pago y de las rendiciones de cuentas a partir de una información sistemática e integrada, es imposible la administración financiera de las organizaciones y la conversión monetaria del valor económico que posibilite las transacciones.

Lo que sostenemos es que circunscribirla a ese campo tradicional estrecha los compromisos y limita las respuestas sociales de la Contabilidad, las cuentas son importantes para representar situaciones, para la trazabilidad de las acciones humanas y para el análisis de sus consecuencias, configuran algo más que unidades de información financiera y son factibles de interpretación social, política, ecológica, jurídica y hasta moral²⁶. Y las cuentas auditadas mejoran la confianza social y traen la fé pública al campo de las finanzas y la Contabilidad.

2. EL PROBLEMA DEL CONTROL EN EL CAPITALISMO Y LA SUBALTERNIDAD DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS.

No hay sistemas sociotecnológicos sin control ni hay sistema económico que prescindiera de alguna forma de contabilidad como medición y registro. Cuando -por imperio de la tipología organizativa de las transacciones sociales- la propiedad de los bienes se separa de su

²⁵ Acuñado por Stanisław Leśniewski en 1927, desde μέρος griego antiguo (Meros, "parte") + -logy ("estudio, la discusión, la ciencia"). La disciplina que se ocupa de las partes y sus respectivos conjuntos. Las finanzas incluyen la planificación, la gestión, la evaluación y el control.

²⁶ Tales como tratar el trabajo como gasto y las maquinarias como patrimonio.

gestión, el patrimonialismo deja lugar a la financiarización y emerge una de las bases de la sociedad rentística. Las cuentas pierden integralidad y se hacen financieras y la auditoría de su rendición pasa a ser un componente moral y operativo compatible con las necesidades de la organización social capitalista: “las cuentas son buenas, pero si están auditadas son mejores”.

El auditor vivió un pasado con las tensiones de una exactitud formal y centrada en la fiabilidad de las demostraciones financieras de la Contabilidad como rendición de cuentas monetarias. Actualmente, vive el síndrome del cambio, atendiendo a la acentuación de las contingencias del contexto empresarial derivadas del valor actual. En el futuro, vivirá al compás de la incertidumbre y el caos, pues las empresas red pueden perder viabilidad y reformularse muy rápidamente.

Podemos esperar que la Auditoria incorpore más el contexto de riesgo y sustentabilidad socioambiental en la información contable en un enfoque en el que lo cualitativo se integre mejor con lo cuantitativo. Así, sus tendencias se orientan a una transformación cada vez más sistémica, global e integral ampliando sus capacidades interpretativas, y menos financiera y analítica, tarea que descansará en programas informáticos aplicado por inteligencia artificial²⁷.

Cada etapa histórica -desde los orígenes mismos de la organización humana- determinó una tipología específica de control de cuentas. A partir

²⁷ Un informe de KPMG del 8 nov 2018 basado en el Congreso Bianual de Auditores celebrado en Madrid advierte que las herramientas informáticas en la auditoría hasta el momento tenían como finalidad gestionar los datos generados internamente en la empresa y la automatización de procesos. Y que “... se está en una fase de investigación que los expertos conocen como machine learning que supone el uso de algoritmos para el análisis de los datos, el aprendizaje de los mismos con el fin de establecer patrones para llevar predicciones futuras” <http://auditoria-auditores.com/articulos/articulo-auditoria-la-aplicaci-n-de-la-inteligencia-artificial-en-la-auditor-a/>

de su emergencia en el medioevo, el capitalismo comercial requirió una certificación y control documental, registral y físico por medio de censuras de cuentas basadas en revisiones analíticas y exhaustivas para detectar irregularidades patrimoniales. Posteriormente, el capitalismo financiero demandó una auditoría de opinión independiente y global sobre estados de cuentas de gestión trascendidas a terceros ajenos a la organización y en base a la representación fiel y verdadera. Y en la actualidad, el capitalismo cognitivo en red demanda cuentas multidimensionales basadas en estimaciones de futuro para un aseguramiento sistémico de minimización de riesgos.

En paralelo, podemos identificar al menos tres apropiaciones del control de las cuentas y en línea con su evolución histórica: propietario-empresa-mercado. Las cuentas del propietario apuntan a la conformación del patrimonio; las cuentas de la empresa a la gestión de ese patrimonio y las cuentas de Mercado al interés financiero global. A su vez, cada una de ellas origina subalternidades²⁸ respecto de la administración, el derecho y la economía que pasan a determinar una característica del control de las cuentas y a impulsar su normatividad. La Auditoría puede ser analizada como subalterna de la administración (por ejemplo, su rol para aumentar la credibilidad de las bases del proceso decisorio) en el campo de lo operacional, del derecho (por ejemplo, su función de garantizar la validez jurídica y la cuestión forense) en el campo de la información contable trascendida a terceros y de la economía financiera (por ejemplo, la teoría de la agencia) en el campo del mercado de capitales.

²⁸ No usamos en término en la densidad teórica de Gramsci como contrapuesta a hegemonía. En las sociotecnologías, las entendemos como la dependencia funcional, operativa y epistémica de la representación respecto de otro conocimiento social dominante. El contenido representativo de la Contabilidad la puede hacer subalterna de la administración, el derecho o la economía si se restringe a su dimensión tecnocrática y no se amplía su objeto y campo y se desarrollan sus capacidades hermenéuticas.

En esa línea, el enfoque ortodoxo dominante de la tipología del control articula varias dimensiones:

- el control de la eficiencia de la empresa (para que mantenga la productividad del sistema de mercado) y la eficacia de la gestión empresarial (para que garantice la distribución de rentas y la acumulación patrimonial);
- el control de los intereses de propietarios y financistas (para garantizar la provisión de inversiones en el sistema y legalizar la apropiación de los excedentes); y
- el control de los requerimientos del mercado financiero (para sostener las condiciones de estabilidad y un orden financiero adecuado).

Es preciso una breve referencia sobre las características de los controles que resultan funcionales al capitalismo y que pueden identificarse por objetivos, áreas temáticas, abordajes y tipologías prácticas diferenciadas. Destacamos que de ellas emergen relaciones interteóricas de la Auditoría -y desde la Contabilidad- con la Administración, el Derecho y la Economía política que implican la existencia implícita de una teoría de la Auditoría que supera los marcos conceptuales profesionales.

a) El control para la eficiencia.

En el neoliberalismo, la eficiencia es un atributo financiero. Se determina a través de cuentas que permiten establecer un ROI²⁹ que supere a la tasa de interés de mercado (productividad financiera superior al costo financiero). Esa medida de apalancamiento operativo y financiero

²⁹ Return On Investment, retorno sobre la inversión para cuya determinación no se consideran los costos del financiamiento. La exposición de los resultados económicos trascendidos a terceros en Contabilidad tiene en cuenta este objetivo. La Contabilidad administrativa o de gestión descansa sobre ese principio.

requiere una Contabilidad de eficiencia que mida la rentabilidad necesaria para que los propietarios perciban dividendos con plusvalor respecto a colocaciones financieras alternativas y los suministradores de capital aseguren el cobro de la renta financiera y el reintegro del capital. La eficiencia exige un enfoque de management (o dirección general) que base el logro de ese objetivo en 1) aumento en la productividad neta no distribuible a los factores de producción externos; 2) minimización y control permanente de costos y gastos, 3) una estrategia de mercado adecuada y flexible.

En esta funcionalidad, la Auditoría de cuentas se integra en la función de auditoría interna, operativa o estratégica y tiene a su cargo el control del cumplimiento normativo de las metas de la dirección en el marco del contrato de agencia.

En este objetivo la Auditoría se subordina a la dirección del management y se basa en una relación epistémica con la Administración, tanto en la metodología como en los objetivos.

b) El control para los intereses de los stockholders.

En la dinámica del desarrollo capitalista es esencial la división entre propiedad (stockholders) y gestión del capital (CEO's, management). Con esa separación, el capitalismo fordista impulsó la necesidad de un enfoque de representación que permita negociar los conflictos "propiedad-gestión" a través de la juridicidad y bajo concepciones de seguridad patrimonial. La Contabilidad opera aquí como medio de registro que valida las transacciones y como información que permite la rendición de cuentas.

La concreción de ese modelo es mediante la delegación del control de gestión del management a través de sindicaturas delegadas y subalternizadas a los intereses de propietarios y financistas.

Como las cuentas representan las operaciones, las sindicaturas incluyen una Auditoría de cuentas de fuerte relación epistémica y dependencia con el Derecho.

c) El control para el Mercado.

El mercado requiere una Contabilidad de valores actuales a los fines decisionales. Esa información se instrumenta a través de estados contables debidamente comunicados que permitan a sus agentes predeterminedar las tendencias empresariales y decidir en consecuencia. La confiabilidad de la información se mejora con una intervención externa al ente basada en la independencia de criterio y emergente del enfoque profesional de los contadores públicos.

En este aspecto la auditoría de cuentas se subalterniza a normas globales de regulación (NIA's internacionales; Resoluciones Técnicas -RT- de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas -FACPE- nacionales) lo que implica una relación epistémica con la economía política de tales normas.

3. BREVE REFERENCIA SOBRE LA RELACIÓN CON LA VERDAD.

Coincidimos con Romero León (2018) en la existencia de dos instancias para la consideración de la verdad en Contabilidad: “primero, en el plano del preparador de información que pretende una representación fiel, dimensión «representacionalista» en la que el auditor se ve inmerso en tanto verificador y examinador; y, segundo, la verdad que considera el usuario de la información al recibir dicha información en calidad de receptor de proposiciones coherentes sobre cómo es el mundo, cómo es la realidad de la entidad que informa, y al que no le queda más camino que la percepción proposicional, con todo lo que esta puede implicar”(p. 163-186).

Dado que estamos ante una sociotecnología es preciso referir que - para la Contabilidad- la verdad objetiva tiene interés, no como valor último, sino como medio para alcanzar el fin de informar sobre la realidad patrimonial. La Contabilidad no busca la verdad, la utiliza para mejor representar los aspectos de la realidad de su objeto y campo. De igual forma, la Auditoría no constata la verdad sino la correspondencia de la representación. La verdad es, entonces, determinante para la construcción de los modelos descriptivos de la Contabilidad y los esquemas normativos de la Auditoría, para poder interpretar la realidad y sus causas generadoras, para decidir y para intentar diseñar los escenarios de futuro.

Por ello, consideramos la verdad no sólo en el sentido de contrastación empírica de la realidad construida, sino ampliada a la comprensión de sus determinantes. El carácter representativo de la Contabilidad y la función controlante de la Auditoría justifican que la pregunta sobre “cuál es la verdad” asome en los estudios sobre Contabilidad e inmediatamente se traslade al ámbito de la Auditoría. Y ello ocurre en instancias contextuales de mentiras, de verdades parciales, de hechos alternativos, de engaños, en definitiva, de posverdad, un neologismo determinado como palabra del año 2016³⁰.

En la actualidad, la Auditoría comienza a ser vista como un capítulo del aseguramiento, un plan del IFAC para aumentar la confianza pública sobre las tareas del auditor a partir de la asunción implícita de que “la verdad en Auditoría es el cumplimiento de las normas”. El aseguramiento se hace en un marco que son precisamente las NIIFs y NIAs. Lo que está en juego es la confianza en esas normas para que sea eficiente su deriva en transparencia. Se trata de estudiar si la actual arquitectura normativa puede satisfacer la exigencia de mayor accountability, o rendición de

³⁰ El diccionario Oxford señala que el término “posverdad” fue utilizado por primera vez por el dramaturgo Steve Tesich en un ensayo publicado en la revista *The Nation*, de 1992.

cuentas, que desde la sociedad se le está demandando de manera integral, al mundo de los negocios.

Esas demandas sociales se relacionan no sólo con la ampliación del campo de la auditoría de cuentas, sino esencialmente con la moral. En el Libro verde de la Comisión Europea sobre la Responsabilidad Social Corporativa³¹ (uno de los documentos sobre ética empresarial de mayor cita) se distingue la auditoría social como un elemento clave para mejorar la aportación de las empresas al bien común y al progreso social.

Desde nuestros espacios universitarios, consideramos que, para que sean respetables, las sociotecnologías deben ser tanto útiles y eficientes como honestas y prudentes no como una cuestión de moralina vulgar. Útiles y eficientes para solucionar problemas y asumirse como práctica profesional reconocida; honestos y prudentes para tener aceptabilidad social y consideración institucional.

La honestidad es una pauta de comportamiento propositiva absoluta, se es u honesto o deshonesto. En la actualidad de los grises han aparecido grados y diferentes niveles de honestidad y han aumentado las circunstancias que desembocan en deshonestidad, mientras las que nutren la honestidad están disminuyendo y aumenta la decepción social (Keyes, 2004).

Los ámbitos de la contaduría y de la auditoría son propensos a la vulnerabilidad de la honestidad debido a que se trata de intereses (apasionados), beneficios (manipulados) y apropiaciones (financieras). En definitiva, se opera sobre el dinero, que representa el único bien no sujeto a rendimientos marginales decrecientes para la teoría neoclásica.

³¹ Puede verse en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A52001DC0366>

La posverdad implica el predominio de la conveniencia y nos aleja de la preocupación por la verdad, acentuando los intentos de falsedades camufladas y expuestas sin ninguna vergüenza en la contabilidad creativa³². Basados en Aristóteles³³ podemos afirmar que el pathos, la reacción emocional al discurso, y el ethos, que da cuenta de la credibilidad del narrador por su condición, anteceden al logos, que implica la ponderación lógica de los argumentos. De tal forma que el razonamiento se eclipsa ante la emotividad y la razón es sustituida por la conveniencia.

En su acepción clásica como práctica cognitiva, la auditoría de cuentas se centra en la formación del juicio como opinión profesional. Pero esta opinión no tiene por objetivo la verdad, sino la consideración de sensores normativos (como las NIIF en la auditoría de estados contables trascendidos a terceros o la tasa interna de retorno para la auditoría interna). Estos sensores normativos son externos, impuestos por la política y derivan de la estructura de poder en la sociedad (como la IFAC, que establece las normas) o internos, propios de las organizaciones (como las empresas, que predeterminan el ROI de aceptación del proyecto).

El devenir histórico de la Auditoría demuestra que es propia de la conquista del mundo en nombre de la razón moderna y en el marco de una Contabilidad que viene a aportar certeza y orden a partir del siglo XVI. Con el surgimiento del capitalismo industrial y la fe absoluta en el progreso científico y tecnológico, la Contabilidad es la racionalidad. Podemos decir que la Auditoría es una suerte de razón instrumental del control y que una crítica interna puede basarse en el logro de sus objetivos de confiabilidad para los usuarios de los estados financieros. La

³² Gil, J. M., (2002), Betty, la fea: de la Contabilidad y las ambiciones humanas, Revista D y G, Edit. Errepar, CABA, Tº III, agosto.

³³ En El arte de la retórica, Eudeba, Buenos Aires, 2005.

crisis financiera de 2008, como la última relevante y aún vigente, desde la eficiencia social de la Contabilidad y de la Auditoría.

La Auditoría se transformó en una praxis superadora y dominante como apoyo a la racionalidad de mercado, que se ha convertido en la verdad sobre la cual se construye la modernidad. Una verdad racionalizada a través de la Contabilidad y la Auditoría. La Escuela de Frankfurt era uno de los círculos que han criticado este totalitarismo de conocimiento científico.

Siguiendo a Nietzsche podemos aceptar que, en tanto lenguaje de control, la Auditoría construye la realidad al validarla. Y presenta la verdad como un conjunto de metáforas, expresiones instrumentales de representación que se identifican con la argumentación -como la partida doble y la existencia de un futuro que tiene valor hoy-, metonimias en tanto nuevos nombres de viejos conceptos -como la responsabilidad social empresaria-, antropomorfismos -como el capital humano-, en resumidas cuentas, como una suma de relaciones retóricas que, después de un prolongado uso, las consideramos firmes, canónicas y vinculantes; “las verdades son ilusiones de las que se ha olvidado que lo son” (Nietzsche, 2012).

Podemos tentarnos, parafraseando a Nietzsche, en concebir la verdad en Auditoría como un acuerdo social, una “mentira colectiva bien explicada” y que puede omitirse sin demasiados costos morales. Lo cierto es que los términos “verdad, verdadero” que antes eran determinantes y rectores han prácticamente desaparecido de nuestros textos. No tienen cita en ninguna NIIF ni NIA y ya no se encuentra en la literatura actual la concepción de los estados contables como “imagen fiel y verdadera” de la realidad. La imagen que surge de la Contabilidad y que valida la Auditoría será fiel y verdadera sí, y solo si, responde a lo prescrito por las normas contables.

Cómo las normas derivan de las mejores prácticas de las Big Fours queda claro que se trata del triunfo de los intereses del mercado financiero por sobre la metodología científica y a contramano de la política.

La razón neoliberal transforma la Auditoría de los hechos en el aseguramiento del futuro, mutando de “dar respuestas” a “validar pronósticos”; del “eje en los hechos reales y la contrastabilidad del pasado” en el modernismo al “aseguramiento de la conveniencia y las estimaciones del futuro” en el postmodernismo. Casi nos animaríamos a afirmar que el aseguramiento es la posverdad de la Auditoría y que la verdad contable -si existiera- se ha hecho más borrosa al incluir expectativas de futuro en las cifras de las cuentas.

El mercado financiero es el espacio de veridicción de la Auditoría en términos de Foucault³⁴. La razón de mercado es financiera y busca mayor confiabilidad y validación ética erigiendo una institución de control profesional. Nos dice “vean, aquí -en estos estados contables- está la verdad porque la representación es monetaria-financiera y se basa en normas”. De allí que el mercado acepta que la verdad sea la sistematización de las buenas prácticas que las propias empresas aplican. Se reconoce que el mercado es -en sí mismo- verdadero y que representa “la forma verdadera de toda actividad” (Brown, 2017, p. 86).

4. EL HECHO HISTÓRICO DE LAS CUENTAS Y SU AUDITORÍA.

El nombre profesional del control en las finanzas es la Auditoría de cuentas. Desde Max Weber (1967), se advierte que los procesos profesionales tienen base histórica en su evolución, son burocráticos en su organización y se fundan en la legitimidad para avalar su campo de acción. Esas características se asientan en el saber formal, racional, propio de sociedades modernas y capaces del control social vía la

³⁴ (2014), Cours au Collège de France, Subjetividad y verdad, Gallimard-Le Seuil

racionalidad instrumental. El auditor profesional es un representante de este sistema.

Sunder (2005) reconoce que la Auditoría es impuesta por el diseño institucional del sistema socioeconómico y político, aunque advierte que su origen es anterior: “Es incorrecto pensar que toda la auditoría externa es una creación de la regulación pública. Al contrario, tal regulación surge como una respuesta social en relación con los contenidos de bien público de la auditoría externa” (p. 187).

De siempre, las cuentas se relacionan con las transacciones económicas y participan de todas las organizaciones de los sistemas socioeconómicos a lo largo de la historia de la Sociedad.

La cuestión puede parecer trivial pero debe relacionarse con la gobernanza neoliberal. La antropología de los sistemas económicos encuentra en el intercambio el principio y la dinámica del mercado. El neoliberalismo instala la competencia en reemplazo del intercambio y ello es determina que el foco de la Auditoría deje de ser las transacciones para pasar a ser la eficacia competitiva de las organizaciones basada en el benchmarking³⁵. Este es un cambio sustancial: la equivalencia es tanto la premisa como la norma del intercambio, mientras que la desigualdad es la premisa y el resultado de la competencia (Brown, 2015).

Y como telón de fondo del control está el poder, se controla desde el poder. Si “la Contabilidad conserva un cierto carácter menestral³⁶, de actividad al servicio de algún señor y no al servicio de la humanidad en

³⁵ En Argentina este enfoque se reconoce a partir de los años 1990 principalmente con el texto de Slosse, C. A. y otros “Auditoría: un nuevo enfoque empresarial”, Ediciones Macchi, 1990.

³⁶ El término “menestral” deriva del lat. *ministeriālis*, en el sentido de “empleado, dependiente y refiere a una persona que tiene un oficio mecánico”.

general"³⁷, la Auditoría viene a ser un simulacro de la verdad para salvaguardar la credibilidad social de las cuentas y superar los sesgos interesados de la Contabilidad.

En este contexto de la evolución de la sociedad del control propietario, es que proponemos un enfoque crítico no de la ventaja técnica comparativa de los "auditores expertos" o del desarrollo de modelos racionalistas de juicio de auditoría, sino de las propias bases sociocognitivas para ampliar la comprensión, explicación e interpretación del marco institucional del proceso de la auditoría de cuentas.

5. CONCLUSIONES.

La Contabilidad se suele presentar como un conocimiento útil para determinar y ordenar la realidad en base a cuentas. La Auditoría tiene como función constatar esas cuentas que presentan las organizaciones. Sin embargo, la actualidad parece indicar que los contadores públicos - que aplican la Contabilidad y tiene competencia exclusiva sobre su Auditoría- han pasado de pretender ser guardianes éticos de la sociedad a partícipes necesarios y poleas de las crisis de mercado.

La Auditoría de las cuentas no tiene una causa (en el sentido naturalista) sino una razón (en su contenido interpretativo). El núcleo de esa razón es la salvaguarda de la acumulación patrimonial y el aseguramiento de la información del mercado. A partir de ella, se la impulsa como un signo de control normativo y adecuación a la realidad de los estados contables que presentan las organizaciones.

³⁷ En "Últimas tendencias de la metodología de la Contabilidad". Revista Técnica Contable, año XXXV, N° 415. Julio 1983, pág. 253. Citado por Tua Pereda, J., (1993), en "La Contabilidad a través de sus definiciones", Medellín, Editorial CIAJF.

Comprenderla como sociotecnología implica reconocer el mandato universitario de justificarla, predecirla y explicarla en el marco de las significaciones. Y obliga no sólo a abordar sus problemáticas técnicas como práctica profesional, sino a entender las motivaciones del control como aseguramiento del capital financiero, así como su rol en la sociedad de la información en el marco del sistema económico prevalente.

Además, una de las funciones de la Universidad es, dado un conocimiento, cuestionarlo y problematizarlo para crear los ambientes críticos esenciales que permitan su desarrollo. En las ciencias sociales, no hay teorías pacíficas porque las realidades son dialécticas y siempre merodea el tema del poder, del tipo ¿“qué para quién”?, ¿“qué se audita y para quién”? En el núcleo de las disciplinas sociales, y debajo de sus apariencias naturalistas o técnicas, siempre está el poder. Y la Auditoría de cuentas pertenece al campo de las disciplinas sociales.

Pero problematizar implica cuestionar sobre bases pragmáticas y propositivas y no sobre investigaciones abstractas desvinculadas de la realidad. La gobernabilidad -como política, no como cibernética- es una racionalidad social que afecta la realidad de las personas, las familias, las organizaciones y los Estados, tanto como del mercado. Y no se agota en su costado instrumental y técnico.

La ortodoxia presenta a la Auditoría como una técnica de servicio ejecutada con independencia profesional y como instrumento importante para proporcionar a los usuarios una seguridad razonable sobre los estados financieros de las entidades. La IFAC habla en nombre del interés público, reconoce que las auditorías benefician a las empresas y, por derrame, a la sociedad en general y que pueden tener una influencia significativa en las decisiones de inversión, dado que son parte integral de la confianza de los inversionistas y se consideran vitales para el funcionamiento efectivo de los mercados de capital. La Auditoría también es un servicio valioso al aportar conocimientos sobre desvíos en las operaciones de las entidades, la gestión de riesgos y los controles internos.

Para los organismos reguladores -como la IFAC- los cuestionamientos a su legitimidad social son una preocupación crucial pues su existencia se justifica por un mandato político y los contadores públicos tienen una licencia práctica para ejercer, en el marco de credibilidad y confianza amplias entre interesados tales como los clientes, los inversores y el público.

Desde aquella problematización y con una mirada más holística, planteamos que la Auditoría puede estudiarse como una institución neocapitalista de la gobernanza que se legitima a través de organizaciones profesionales que emiten normas. Estas organizaciones son dirigidas desde y por las grandes firmas transnacionales que aparentan desideologizar sus funciones mediante un discurso técnico de mejores prácticas que se muestra como aséptico y prescindente de intereses. Aplican la gobernanza como cibernética y encubren su contenido político sistémico.

Esa visión tecnoracional prevalente desconsidera sus responsabilidades cognitivo-profesionales en el origen, desarrollo y diseminación de las crisis financieras. Se oculta su involucramiento con los intereses concretos de la financiarización y los objetivos rentísticos de los organizadores del sistema económico.

La visión ortodoxa ignora la necesidad de la legitimidad académica de las posibilidades analíticas de las sociotecnologías porque necesita naturalizar un sentido común científico, obstruyendo la necesidad de constructos teóricos que conllevan un contenido analítico, develador y crítico.

El enfoque profesionista se sustenta en autodemandas de negocios de servicios, vinculados a los mercados financieros, más que a necesidades propias de los sistemas socioeconómicos.

Estas caracterizaciones impulsan marcos conceptuales que se presentan en sustitución de las teorías (Whittle, Carter y Mueller, 2014, p. 783-802)³⁸, lo que permite conjeturar la existencia de un rezago metodológico de la Auditoría que desplaza su interés público y se centra en su función validadora de clase.

Por ello la Universidad debe poner a debate en la agenda de investigación el desarrollo de una teoría crítica del control social, aplicada en Contabilidad a través de la auditoría de cuentas y en reemplazo del exclusivo enfoque financiero actual sobre los procesos decisorios del mercado.

La necesidad institucional de otra mirada se reconoce en el Libro Verde. Postulamos asimismo una educación emancipadora hacia una nueva profesión sistémica basada en una cosmovisión socioambiental.

Ello puede partir de un perfil del auditor que incorpore una teoría realista del conocimiento, una ética humanista de responsabilidad social para su práctica y una visión crítica del mundo posible y acorde con la ciencia y la técnica contemporáneas y los intereses populares.

Destacamos que la Auditoría, subalterna de los intereses del capital financiero, aplica autodefinidas “buenas prácticas” desarrolladas por las firmas transnacionales en base a criterios de rentabilidad económica. Al haber sustituido la teoría por la casuística, se ignoran necesidades epistémicas que permitan ampliar su campo metodológico y consolidar su rol social, para presentarse como una herramienta de validación –desde la jerarquía del poder- de difusas realidades financieras.

³⁸ Entiendo que en realidad es la peor clase de teoría, “... una teoría que ni siquiera intenta cometer errores, una teoría preparada para cualquier cosa. Si todo es igual de posible, no hay nada que suscite algún interés especial”, en Wilczek, F., (2016), El mundo como obra de arte, Drakontos, Crítica, Barcelona.

El verdadero drama social es que tales prácticas -que se presentan como técnicas inocentes- concluyen en crisis globales. Y de éstas no se hacen cargo los beneficiarios, sino que repercuten sobre los intereses populares de manera directa y a través de mecanismos de propagación como la baja de los niveles salariales, el aumento de la tasa de interés y la disminución de la productividad global.

6. BIBLIOGRAFÍA

BARROS DE CASTRO, A. y LESSA, C. F., (1973): Introducción a la economía: un enfoque estructuralista, Siglo XXI Editores, CABA, Argentina.

BROWN, W., (2015): El pueblo sin atributos. La secreta revolución del neoliberalismo. Editorial Malpaso. México.

CASTORIADIS, C., (1997): El Imaginario Social Instituyente. Zona Erógena. No 35. En [Http://www.ubiobio.cl/miweb/webfile/media/267/Castoriadis%20Cornelius%20-%20El%20Imaginario%20Social%20Instituyente.pdf](http://www.ubiobio.cl/miweb/webfile/media/267/Castoriadis%20Cornelius%20-%20El%20Imaginario%20Social%20Instituyente.pdf)

DELEUZE, G., (1999): "Post-scriptum sobre las sociedades de control", en Conversaciones, Pre-textos, Madrid.

FLINT, D. (1971): The role of the auditor in modern society: an exploratory essay, Accounting and Business Research.

FOUCAULT, M., (2012): [Vigilar y castigar](#), Siglo XXI, Méjico.

GIL, J. M., (2001): Normas internacionales de contabilidad y transferencia de tecnología, Revista Legis del contador, Bogotá, Vol. 6, pp. 87-102.

GIL, J. M., (2016): "La contametría como expectativa: métrica de las finanzas, número de la realidad y acción de la Sociedad", 3er. Simposio internacional de contametría, Revista Criterio Libre, Nro. 26, Universidad Libre, Bogotá, abril 2016.

HUMPHREY C., MIZER, P.: From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function, Revista Critical in Perspectives Accounting, Volume 1 Issue 3 September 1990, Pages 217-238

Keyes, R. (2004): The Post-Truth Era: Dishonesty and Deception in Contemporary Life. New York: St. Martin's Press [eBook].

LAVAL, C. Y DARDOT, P., (2015): La nueva razón del mundo, Gedisa, Barcelona, pp. 278.

MONTES, P. (1999): El desorden neoliberal, Edit. Trotta, Valladolid, pp. 36.

NIETZSCHE, F., (2012): Sobre verdad y mentira en sentido extramoral, Tecnos, España.

ROMERO LEÓN, H. (2018, abril-junio): Teorías de la verdad y mundo contable: de la correspondencia a la estrategia comunicativa. Rev. Cient. Gen. José María Córdova, 16 (22). DOI: <http://dx.doi.org/10.21830/19006586.326>

SUNDER, S. (2005): Teoría de la contabilidad y el control, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, pp. 187.

WHITTLE, A., CARTER, C Y MUELLER, F. (2014): 'Above the fray': Interests, discourse and legitimacy in the audit field, Critical Perspectives on accounting, Vol XXV, 783-802, Dec.

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

TITULO: APORTES INTRODUCTORIOS PARA UN ENFOQUE CRÍTICO SOBRE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA GOBERNABILIDAD NEOLIBERAL. P.81/116

AUTOR: JORGE MANUEL GIL

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Nº 49 – año 25 p. 117/154

Título

CAPITAL INTELECTUAL DEL EMPRENDEDOR Y LA INNOVACIÓN

Autora

NADIA UGALDE BINDA

nadia.ugalde@ucr.ac.cr

Universidad de Costa Rica

DRA. NADIA UGALDE BINDA

- Doctora Dirección de Empresas Universidad de Valencia.
- Catedrática, Escuela de Administración de Negocios, Universidad de Costa Rica.
- Licenciada en Administración de Negocios con énfasis en Contaduría Pública,
- MBA en Mercadeo y Publicidad de la Universidad de Costa Rica
- Catedrática, Escuela de Administración de Negocios, Universidad de Costa Rica
- Consultora
- Miembro de la Junta directiva de JAFAP (Junta Administradora del Fondo de Ahorro y Préstamo, UCR)

Publicación:

- Presentada el 4/07/2018
- Aprobada el 25/04/2019
- Publicada en junio de 2019

CAPITAL INTELECTUAL DEL EMPRENDEDOR Y LA INNOVACIÓN

Sumario

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

I. Introducción

II. Definición de emprendedor

1.1. Caracterización de miro, pequeña y mediana empresa

1.1 Variables de capital humano

1.2 Variables psicológicas

III. Metodología de investigación

IV. Breve descripción de los casos y sus modelos de innovación

1.3 Mebkikis

1.4 Grúas y Montacargas Odio S.A.

1.5 Corporación Robiisa Internacional S.A.

V. Resultados

1.1 Transformación del capital intelectual en innovación

1.2 Transformación del capital intelectual y las características personales del emprendedor de innovación.

VI. Conclusiones

VII. Referencias bibliográficas

Ilustración 1: Modelo conceptual de Lima y Carmona

Ilustración 2: Clasificación general de factores de éxito

Ilustración 3: Modelo general de innovación inducido a partir del análisis conjunto de los casos.

Ilustración 4: Modelo general de innovación - continuación

PALABRAS CLAVE

**INNOVACIÓN - CAPITAL INTELECTUAL - ÉXITO EMPRESARIAL –
EMPRENDEDURISMO - PYMES**

KEYWORDS

**INNOVATION - INTELLECTUAL CAPITAL - BUSINESS SUCCESS -
ENTREPRENEURSHIP - SMES**

RESUMEN

El análisis exploratorio de los modelos de innovación y de las características y conocimientos del emprendedor muestran que el capital humano requiere respaldo de una infraestructura apropiada, compromiso con la calidad y buena organización. El apoyo financiero y la asesoría hacen la implementación de la innovación menos riesgosa; y la interacción a través de las redes es vital para la generación de ideas y como soporte de las inversiones que se gestan sobre la base de la experiencia adquirida y los conocimientos sobre el negocio. Todos ellos son factores claves para el éxito en la innovación.

ENTREPRENEURIAL INTELLECTUAL CAPITAL AND INNOVATION

ABSTRACT

The exploration of the innovation's models and the entrepreneur's characteristics and knowledge show that human capital requires support from an appropriate infrastructure, commitment to quality and good organization. Financial support and mentoring make the implementation of innovation less risky; and the interaction through the networks is vital for the generation of ideas and as support of the investments that are gestated on the basis of the acquired experience and the knowledge about the business. All of them are key factors for success on innovation.

I. INTRODUCCIÓN

Una oportunidad empresarial es una situación en la que nuevos productos o servicios son introducidos al mercado. El reconocimiento y explotación de esta oportunidad por los emprendedores se debe, aparte de la suerte, a la disponibilidad que tengan de información (obtenida por experiencia o educación) y a las propiedades cognitivas específicas necesarias para descubrir el valor de la oportunidad.

Los investigadores estudian las características de los emprendedores, el rol del emprendedor ante la competitividad, la rentabilidad, la estrategia y el éxito. Los temas más recientes abordan asuntos de género, inmigración y la responsabilidad de los gobiernos y universidades de dar apoyo al movimiento empresarial. Algunos se enfocan en las características de las MIPYMES, otros en sus procesos de transformación o desarrollo, pero pocos relacionan las variables psicológicas y de capital humano del emprendedor con el éxito o fracaso de sus innovaciones. Por ello, conocer los factores de éxito empresarial es fundamental para

aquellos que inician la aventura y este artículo tiene el objetivo de analizar a fondo el tema.

En las empresas medianas y pequeñas, la administración se centra en el propietario – gerente y por ello es importante explorar cómo estas personas han sobrellevado los conflictos propios de la organización, sus intereses individuales y los desafíos de la innovación.

Con ese fin se ha recopilado información sobre el capital intelectual de tres casos de empresarios exitosos, mismos que son contrastados con las teorías, para concluir con un modelo de innovación común a los tres casos y coherente con estas teorías.

II. DEFINICIÓN DE EMPRENDEDOR

Un emprendedor crea nuevas ideas y oportunidades, introduce innovaciones en el mercado y decide la forma de comercializarlas y organizar sus recursos para competir de la manera más acertada, según su interpretación del entorno.

Emprendedor es aquel que comienza un negocio propio, nuevo y pequeño. Palma (2008) resume múltiples definiciones encontradas en la literatura como las siguientes: un emprendedor es un innovador, un estratega y un creador de nuevos métodos para penetrar o desarrollar nuevos mercados; es una persona que persigue beneficios, trabajando individual o colectivamente. Según este autor, la innovación es la característica más sobresaliente de los emprendedores, quienes ven la realidad de forma diferente, con sentido generador de soluciones.

En la toma de decisiones, el gestor siempre está influenciado por sus valores personales, sus preferencias y creencias, su experiencia, formación profesional y cultura. Estos factores afectan la forma en que el emprendedor dirige su empresa, se relaciona con el entorno y organiza los recursos a su disposición.

a. Caracterización de micro, pequeña y mediana empresa

Para Drucker (1981), el único criterio confiable para definir el tamaño de la empresa es su estructura administrativa y bajo esta premisa una pequeña empresa es aquella cuyas funciones de dirección y fijación de objetivos no requieren del tiempo completo de un encargado.

Se ha estudiado mucho el impacto que tienen las micro, pequeñas y medianas empresas en la economía mundial. Las MIPYMES contribuyen típicamente con el 50% del producto interno bruto en las economías en desarrollo, 60% del empleo total, 30% de las exportaciones y es la cuna del emprendimiento, la creación y la innovación individual (Asghar et al., 2011). Por ser intensivas en el uso del recurso humano distribuyen mejor la riqueza en los países en desarrollo y construyen las capacidades sistemáticas de la producción (Al-Mahrouq, 2010).

Los emprendedores valiosos son los que transforman los crean enormes beneficios para la economía al impulsar empresas que crecen y crean un gran número de empleos netos, con puestos de trabajo con altos salarios, alta productividad, alta innovación y que impulsan exportaciones (Martin, 2016).

Algunas dificultades que se detectan en el sector MIPYMES son (Metikurke y Shekar, 2011; Diagnóstico MIPYMES, 2008):

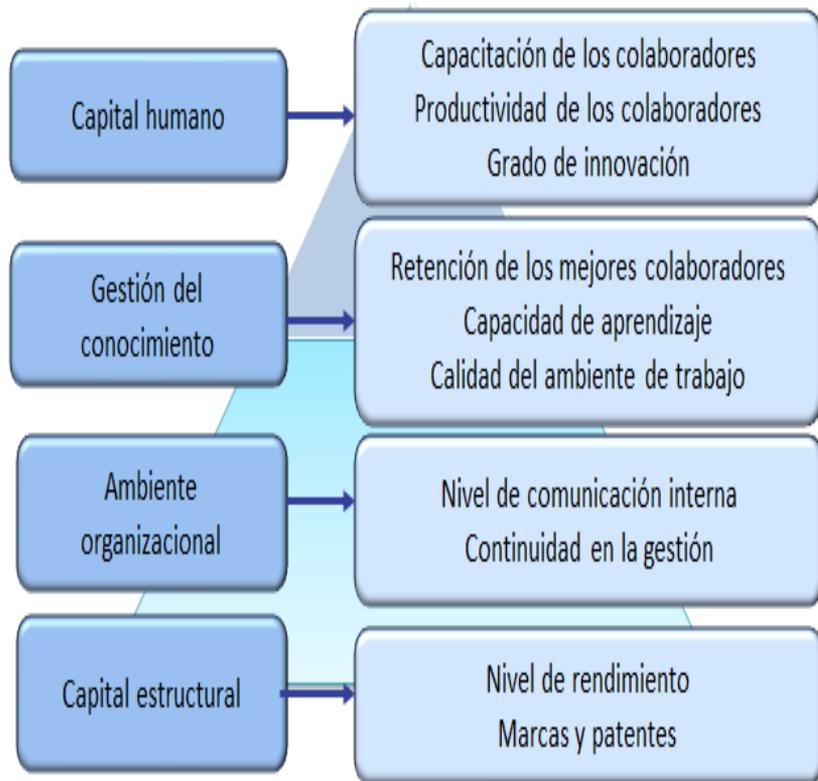
- Obstáculos para influenciar su mercado meta
- Decisiones que recaen en una sola persona (generalmente el dueño – administrador)
- Altos niveles de fracaso, especialmente durante los primeros años
- Gran vulnerabilidad a las decisiones del gobierno
- Acceso limitado a los servicios de asesoría de especialistas
- Acceso limitado al capital por su naturaleza arriesgada
- Recursos limitados
- Carencia de alianzas para mejorar su capacidad competitiva
- Bajo nivel de internacionalización

El éxito en los negocios se ha medido de múltiples formas: incremento en ventas, número de empleados, años de supervivencia, rentabilidad de los activos, etc. Pero las claves para lograr el éxito aún no han sido clarificadas. Algunos autores se debaten sobre las características personales universales que predicen el éxito de los emprendimientos y los argumentos a favor del entorno y el contexto. Otros afirman que lo principal es cubrir las cinco áreas fundamentales: financiamiento apropiado, mercadeo efectivo, administración del flujo de caja, investigación del mercado y compromiso con la excelencia (Johnson, 2005; Solís, 1992).

Aunque hay cierto consenso en cuanto a que la tecnología, la innovación, la capacidad empresarial y la educación son importantes factores del éxito, lo cierto es que no se ahonda en la correlación de estos factores con otros como el aumento en ventas, la liquidez, los años de existencia, etc., que se utilizan para medir el éxito. En ellos se ha establecido que algunos factores externos que afectan positivamente la consecución de metas empresariales son las redes sociales, el apoyo gubernamental y la formalidad legal de la compañía. La cooperación entre compañías, el benchmarking y la flexibilidad también son claves para el éxito.

Lima y Carmona (2011) en su investigación con 22 empresarios brasileños de la industria de TIC apuntan tres creadores de valor empresarial intangible: el capital humano, la gestión del conocimiento, el capital estructural y el ambiente organizacional que se representan a continuación:

Ilustración 1. Modelo conceptual de Lima y Carmona



Fuente: Lima y Carmona, 2011, pág. 131.

El éxito es producto de muchos factores, pero sin lugar a dudas uno de los más importantes es el emprendedor mismo. Su personalidad, educación, inspiración, conocimiento y experiencia son los motores de las Pymes.

Gupta and Barua (2018) identificaron prominencia de tres factores en el desarrollo de las PYMES: los rasgos de empresario, los recursos para la innovación y las capacidades de vinculación. Los autores afirman que los gerentes de las pequeñas organizaciones deben centrarse en

desarrollar competencias empresariales y ser agentes de cambio beneficiando a la empresa al adquirir la educación, la formación y la experiencia laboral necesarias.

Los esfuerzos por iniciar una empresa y las condiciones para el éxito varían según el capital humano del emprendedor, las características y el entorno del emprendimiento, la localización geográfica, las políticas públicas, la organización que se crea y el proceso por el que la nueva aventura es iniciada (Gartner, 1985; Pena, 2002). Pero, los riesgos más altos de los inversionistas de capital semilla provienen precisamente de evaluar el capital humano del emprendedor (Gimmon y Levie, 2009).

Los enfoques concernientes al individuo se dividen en dos tipos de variables: el capital humano y las características psicológicas. Las variables de capital humano incluyen conocimiento, educación, habilidades y experiencia. Las características psicológicas tienen que ver con características personales, cognitivas (cómo los individuos perciben el entorno y a sí mismos) o motivacionales.

b. variables de capital humano

Block y Wagner (2010) clasifican en dos categorías a los emprendedores por la forma en que ingresan a los emprendimientos y establecen que los factores determinantes de éxito difieren fuertemente entre estos dos grupos.

- **Emprendedores por oportunidad:** aquellos que voluntariamente abandonan su actividad o empleo anterior e inician el emprendimiento. Se caracterizan porque acceden a negocios más rentables ya que están en mejor posición de adquirir el capital humano y social específico necesario para desarrollar estos emprendimientos, tienen experiencia antes de iniciar sus proyectos y su cuidadosa planificación asegura que las *start-ups* tengan una mejor ejecución.
- **Emprendedores por necesidad:** son los que dejan su trabajo anterior involuntariamente y se ven forzados a buscar una fuente

alternativa de ingresos a través de un emprendimiento. La situación los hace aceptar proyectos menos rentables y más riesgosos.

En los países latinoamericanos, solamente el 63% de los emprendedores es motivado por la oportunidad contra un 80% en países más desarrollados (Larroulet y Couyoumdjian, 2009), lo que explica un poco la diferencia en productividad de las actividades emprendedoras. La experiencia laboral previa del emprendedor es fundamental para las PYMES porque crea vínculos con otras organizaciones e influye en su habilidad para capacitar a sus empleados, y en su propia capacidad para tomar de riesgos y gestionar los recursos para la innovación (Gupta & Barua, 2018).

Goetz y Shrestha (2009) resumen tres conclusiones básicas a las que se ha llegado después de varias investigaciones:

1. Características personales como la edad, escolaridad, experiencia, etnia, etc., así como las del mercado laboral (discriminación, industria, tasas de desempleo) varían sistemáticamente entre los que son trabajadores por cuenta propia y los que no.
2. Las retribuciones monetarias entre los trabajadores por cuenta propia suelen ser inferiores a las de los asalariados en promedio, lo que refleja que hay otras retribuciones que son apreciadas por los primeros a la hora de tomar la decisión.
3. La oportunidad de trabajar en un negocio familiar es clave en la motivación para convertirse en un trabajador por cuenta propia.
4. Para operar de manera eficiente y rentable, los trabajadores autónomos y los empresarios precisan de apoyo local.

Los estudios muestran diferencias significativas en estos atributos según el sexo. Por ejemplo, las mujeres se ven motivadas a empezar su negocio para obtener un poco más de flexibilidad y tiempo con sus familias, mientras que los hombres lo hacen por las expectativas de mayores ingresos (Kepler, Shane y Heights, 2007).

c. variables psicológicas

El emprendedor de Drucker (1996) es una persona alerta al cambio, que lo ve como normal y saludable. Tal vez no sea el individuo responsable de introducirlo, pero sí quien lo busca, responde ante él. Su capacidad de crear es mucho más importante que la habilidad de controlar las operaciones de una empresa.

El empresario está abierto a recibir información nueva de su entorno, tiene conciencia de las oportunidades que existen y esperan ser explotadas y busca respuestas a las posibilidades ofrecidas por el mercado, esta es la esencia de la actividad empresarial (Solís, 1992).

Algunas características de los emprendedores asociadas con el éxito son (Barba y Martínez, 2009; Eggers *et al.*, 1996; Elenurm y Alas, 2009):

- Deseo de independencia
- Alta necesidad de logro
- Preferencia por la innovación
- Coraje para asumir riesgos
- Apertura a la nueva información
- Flexibilidad
- Creatividad
- Determinación
- Liderazgo visionario
- Comunicación efectiva
- Delegación y apoyo en la ejecución
- Visión de largo plazo que vincula la innovación y la sostenibilidad del negocio
- Orientación de equipos y responsabilidades compartidas
- Valores como la honestidad y aprender de los errores de otros
- Balance entre familia y trabajo
- Creatividad y apertura a las oportunidades de innovación a escala global

Drucker (1996) afirma que los innovadores no son personas arriesgadas, sino que tratan de definir los riesgos a los que se enfrentan y minimizarlos tanto como sea posible.

Crane y Crane (2007) aseguran que el optimismo del emprendedor es clave para el éxito de los nuevos negocios. Estar seguros de que lograrán sus metas hace a los emprendedores perseverar. Los autores establecen una diferencia entre los empresarios que son optimistas dentro del contexto y los que son irrealmente optimistas. Estos últimos suelen distraerse en metas inalcanzables mientras que los primeros suelen tomar riesgos moderados y expectativas razonables sobre los retornos de su inversión. La disposición positiva es una actitud clave que diferencia los emprendedores exitosos de los que fallan.

Okhomina (2010) resume en cuatro las variables personales relacionadas con el emprendimiento:

- La necesidad de logro: es la tendencia de escoger y persistir en actividades que brindan la máxima posibilidad de satisfacción personal por éxitos alcanzados con riesgos moderados. Se le asocian tres rasgos de comportamiento: la responsabilidad por encontrar soluciones a los problemas, establecimiento de metas moderadas de logro y asumir riesgos calculados y obtención de información concreta sobre el rendimiento.
- Locus interno de control: es la percepción que el individuo tiene sobre las principales causas de los acontecimientos en su vida, si son producto de sus esfuerzos y acciones (internas) o de factores ajenos a su voluntad (externas). La primera percepción (locus interno) es considerada un rasgo psicológico empresarial importante.
- Tolerancia a la ambigüedad: es cuando el individuo no percibe una amenaza en situaciones ambiguas, donde hay información escasa, aparentemente contradictoria o muy compleja, más bien le son estimulantes y retadoras.

- **Orientación empresarial:** es la forma en que el emprendedor desarrolla sus actividades empresariales: toma de decisiones, opera de forma productiva, etc. Se refiere a su disposición a la autonomía, experimentación, la manera en que asume riesgos e iniciativas innovadoras para competir en el mercado.

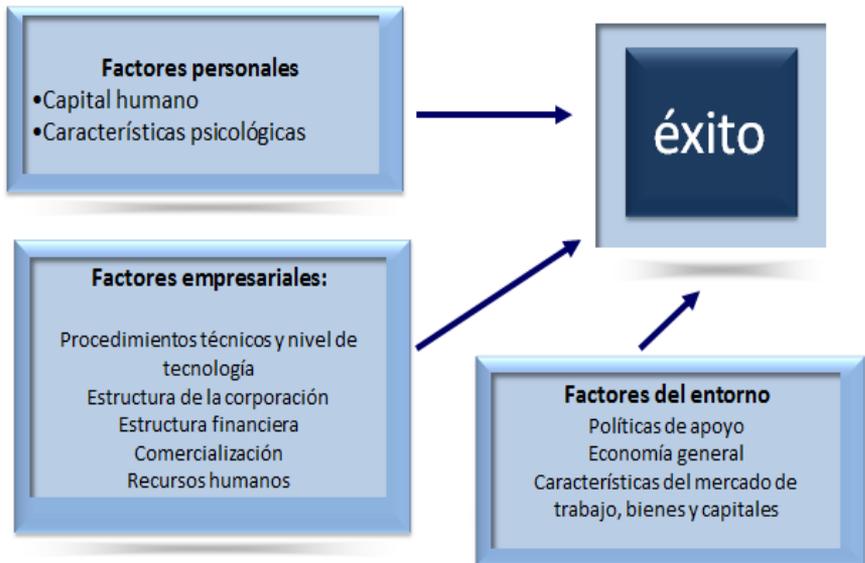
El autor encuentra que los tres rasgos iniciales de alguna forma determinan el último y que además esta orientación empresarial también se modifica según el ambiente de apoyo institucional del entorno.

En conclusión, queda mucho por investigar sobre los factores que puedan incidir directa y positivamente para que una Pyme tenga éxito en sus innovaciones. Sin embargo se ha avanzado en separar estos factores entre los que provienen de las características personales del emprendedor, los del contexto y los del entorno.

Según la revisión bibliográfica anterior y los estudios, los factores de éxito se pueden clasificar como se observa en la Ilustración 2.

Ilustración 2. Clasificación general de factores de éxito

Fuente: elaboración propia



III. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Enfoque inductivo: Se utilizó un enfoque inductivo analizando los datos y resumiendo los elementos más relevantes para las variables de estudio tratando de identificar los factores personales y no personales de éxito empresarial, las ventajas y desventajas de las PYMES, el capital intelectual de la empresa y las actitudes, valores y otras características del empresario que aportan positivamente a la innovación. El análisis cualitativo inductivo requiere de una revisión y comparación de los casos para encontrar definiciones de las categorías en estudio. Las transcripciones completas de la entrevista, se resume tratando de clasificar los comentarios de los empresarios alrededor del capital

intelectual y las características del emprendedor que puedan tener una relación positiva con el desempeño innovador.

Se eligen tres casos ya que esta cifra permite estudiar cada uno con un nivel de profundidad elevado y con una amplia casuística del fenómeno a ser estudiado. En cuanto a los criterios de selección, se opta por buscar organizaciones:

- i. premiadas por la Cámara de Industrias Costarricense (en adelante CICR), el CONICIT, o que de alguna otra forma se hayan distinguido por la calidad de su gestión, lo cual supone un indicador de buen desempeño organizativo;
- ii. de fácil acceso;
- iii. de tamaños (dentro de la categoría de PYMES) y particularidades estructurales distintas, para comprobar la influencia de estas características sobre el fenómeno estudiado, el desempeño empresarial y la introducción de innovaciones;
- iv. con buenos resultados en su faceta innovadora; y
- v. pertenecientes a sectores de actividad distintos, lo cual contribuye a incrementar la variedad en los casos estudiados.

Se han tenido en cuenta aspectos como las innovaciones en productos, las ventas de nuevos productos, la mejora de procesos, así como iniciativas de responsabilidad social como reciclaje, programas sociales y cuidado del medio ambiente. En cuanto al éxito empresarial, éste ha sido analizado con base en variables como el crecimiento de las ventas, la diversificación de la cartera de clientes y la estabilidad financiera.

Las entrevistas con los gerentes/propietarios de las empresas seleccionadas versaron sobre

1. Información empresarial
2. Factores personales de éxito empresarial. se investiga cómo se logra la conciliación de la vida familiar y el trabajo en la compañía, las razones de inicio del negocio o la satisfacción del empresario con su trabajo, entre otros aspectos.

3. Factores no personales de éxito empresarial. Dentro de este apartado se analiza la forma en que el empresario examina el entorno, cómo se enfrenta a los procesos de innovación, los clientes, la responsabilidad social y los otros miembros de la industria. También se tratan temas relativos a cómo los empresarios miden el éxito y la rentabilidad de su negocio.
4. Ventajas y desventajas de las MIPYMES. Con este tipo de preguntas se indaga el impacto de los obstáculos mencionados en la literatura sobre los emprendimientos y empresas consolidadas así como sus ventajas.
5. Capital humano del empresario. Bajo este epígrafe se estudian las destrezas y habilidades del empresario que le son fundamentales en la gestión de su compañía, así como los conocimientos, su apreciación del entorno y sus dimensiones emotivas y afectivas. También se analiza de qué forma este capital humano facilita el éxito innovador de la empresa analizada.
6. Capital intelectual. Se les pide a los entrevistados en este segmento describir las competencias del personal, sus capacidades y calidad humana, así como la capacidad de la empresa para desarrollar redes de cooperación y establecer relaciones con grupos de interés y el tipo de cultura organizativa, imagen que proyecta, sistemas de información y producción e infraestructura con que cuenta.
7. Innovación. Para comprender cómo se genera el proceso de innovación, se le solicita al entrevistado describir qué es innovación, cómo se produce este proceso dentro de su compañía y los factores que inciden para que se lleve a cabo. Adicionalmente se le solicita comentar sobre los resultados de los procesos de innovación y la forma en que se mide el éxito en la innovación.
8. Capital intelectual e innovación. Para establecer la relación entre el capital intelectual e innovación, se cuestiona sobre la relación de los factores humano, relacional y estructural sobre el proceso innovador.
9. Características del emprendedor e innovación. Finalmente, se solicita al entrevistado explicar cómo las características

personales propias que comentó en la primera entrevista personal y en la telefónica inciden en los procesos de innovación.

Se ha procedido a triangular la información contrastando las opiniones vertidas por los entrevistados con la documentación organizativa disponible, y se ha sometido a revisión por parte de los entrevistados el informe final de cada caso. Se recibieron las correcciones en el informe final de dos de los tres casos analizados.

El objetivo es obtener un conocimiento profundo, rico y singular de la relación entre el emprendedor, sus características personales y de capital intelectual, y el éxito en la innovación y en la gestión del negocio en tres contextos organizativos distintos. En la ilustración siguiente se muestra las relaciones sobre las que se busca encontrar explicaciones o aclarar conceptos.

IV. BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS CASOS Y SUS MODELOS DE INNOVACIÓN

Seguidamente se presenta una breve descripción de cada empresa. Aunque la formulación de cada modelo de innovación está basada en la recopilación de muchos más datos, no es posible presentarlos aquí por razones de espacio, por lo que se ha escogido lo más relevante de cada una.

a. Mebkikis

Mebkikis es una microempresa ubicada en la capital de Costa Rica (San José) productora de joyería artesanal de colección. Inició las operaciones hace 6 años, cuenta con tres trabajadores no especializados en el área de producción y la propietaria se encarga de las funciones administrativas, las relaciones con los clientes y de las redes de apoyo. La contabilidad y la comunicación (manejo de las redes sociales como Facebook y página Web) son subcontratadas.

Por su exclusivo diseño, Mebkikis ha sido seleccionada para participar en las ferias nacionales: FIA (2010, 2012), Diseño Neto (2009),

Diseño D 12 (2010), Embrujarte y Mujeres Empresarias en varias de sus ediciones, y a nivel internacional en el Museo de Louvre en París, Francia (2011), New World Crafts, Casa Santo Domingo en Antigua, Guatemala (2010, 2011, 2012) y en Tendence, Frankfurt, Alemania. Durante el año 2012, ha participado también en una feria en Alemania.

Para la gerente de Mebkikis, *“innovar es crear integrando elementos en una pieza que al cliente le parezca atractiva; es reinventarse con elementos cotidianos y agregar un elemento diferenciador a cada pieza; es llevar la inspiración interior al producto final. Es clave para el éxito ser innovador, reinventarse, tanto en los procesos como en las necesidades, modificar la gestión según los obstáculos que va encontrando en el camino y enfrentarlos con el sello.*

b. Grúas y Montacargas Odio S.A.

Grúas y Montacargas Odio S.A. es una empresa familiar, ubicada en Heredia en una zona industrial, dedicada desde hace 26 años a la prestación del servicio de levante, manejo de cargas y montajes industriales. Sus 27 empleados se distribuyen entre un departamento de ventas y otro de mercadeo, auditoría interna de calidad y auditoría externa financiera, un departamento de compras y mantenimiento, el departamento contable y el de operaciones.

La empresa madre, Transportes Odio, inició operaciones en 1900 y desde entonces padre, hijo y nieto han heredado su administración. Originalmente su servicio principal fue el transporte; pero debido al incremento en las dimensiones de la mercadería y equipos, se introducen además los primeros cabezales, cowboys, plataformas y furgones y se establece el servicio de levante de carga, pero como un servicio secundario al de transporte.

Para la dirección de la empresa, la *“innovación es crear, ver una necesidad y diseñar una solución creativa”*. Grúas y Montacargas Odio S.A. está inmersa en el Programa de Excelencia desde hace once años,

en colaboración con la CICR. En el 2010 obtuvo una mención honorífica por su trayectoria en el Programa En Ruta a la Excelencia y en el 2011 se les otorga el primer premio costarricense para empresa PYME.

c. Corporación Robiisa Internacional S.A

Corporación Robiisa Internacional S.A. (CRISA) tiene 35 años de elaborar y vender etiquetas y etiquetadoras. Las instalaciones actuales están ubicadas en Aserrí y albergan a 45 empleados.

En los últimos años la empresa ha disfrutado de una situación financiera más sólida. Es proveedora certificada de empresas globales muy importantes en el ámbito comercial costarricense y ha sido galardonada en dos ocasiones con el premio Bandera Ecológica, otorgado por el Ministerio del Ambiente, Energía y Minas de Costa Rica y obtuvo Mención Honorífica en el Programa de Excelencia 2008 de la CICR.

Todos los procesos están sujetos a cambios continuos, que buscan mejorar los métodos utilizados para fabricar, vender, operar o negociar. Así pues, para el Gerente General de CRISA *“la innovación es un riesgo superable y necesario para el crecimiento y supervivencia de las empresas. Hay que producir la innovación y esperar los resultados, que normalmente son buenos al largo plazo, porque la mayor amenaza de las empresas es estatizarse y no cambiar. La innovación debe ser parte del diario quehacer empresarial”*.

V. RESULTADOS

La investigación explica cómo el capital aportado por el propietario y sus características personales inciden en el éxito de estas iniciativas y qué características personales, destrezas o habilidades, son las que más han impactado en la generación de innovaciones exitosas. Las mismas, se analizan a continuación.

a. Transformación del capital intelectual en innovación

Para hacer el siguiente análisis se han estudiado las tablas de relaciones de cada caso y comparado cada una de las anotaciones en los elementos del capital intelectual e interpretando de manera amplia o en conjunto algunos de los ítems. Solo se resaltan a continuación los elementos coincidentes en los casos.

Capital Humano

Trabajadores colaborativos y propositivos: en los tres casos se ha mencionado la importancia de que el personal tenga una actitud positiva y participativa en los procesos de innovación; en dos de ellos se vinculan con procesos nuevos y en otros dos se vinculan tanto a procesos como a productos.

Trabajadores capacitados: solamente en la empresa más pequeña no se menciona la necesidad de contar con empleados capacitados, pero sí que deben ser bien instruidos en las funciones u operaciones que deben realizar. Específicamente, Grúas y Montacargas Odio S.A. indica que la capacitación en programas de excelencia es fundamental para mejorar los procesos y que los empleados sin capacitación adecuada pueden afectar negativamente estas mejoras y por ende la satisfacción de los clientes. CRISA, por su parte, agrega que se debe contar con personal capacitado sobre todo en los puestos de mayor responsabilidad y que para proyectos especiales, si no se cuenta con este personal, se debe subcontratar.

Comunicación dirección – colaboradores: en Mebkikis la comunicación entre la empresaria y sus colaboradoras es diaria y constante lo que incide en que los procesos se lleven a cabo según lo planificado. Grúas y Montacargas Odio S.A. y CRISA están inmersos en programas de excelencia que exigen un monitoreo periódico a través de reuniones con el personal, donde se recogen las inquietudes y se exponen las decisiones que ha tomado la Dirección. Estas reuniones son

imprescindibles para cumplir con los requerimientos de las certificaciones y para monitorear la productividad.

Capital relacional

Comunicación con clientes: en los tres casos se menciona la comunicación con clientes como fuente de ideas para la mejora, innovación e introducción de productos. En Mebkikis, esta relación impacta fuertemente la diferenciación de los productos, lo que permite penetrar en el nicho de mercado e incrementa la satisfacción de los clientes, con un efecto directo sobre la recompra. Grúas y Montacargas Odio S.A. manifiesta tener una comunicación frecuente con clientes lo que refuerza el posicionamiento de marca y ayuda a que se resuelvan inconsistencias en el servicio o se le dé seguimiento a la satisfacción de los clientes. CRISA relaciona de la misma manera el contacto con los clientes y la innovación en productos, lo que realiza a través de sus vendedores.

Alianzas estratégicas: los aliados estratégicos, como proveedores, cámaras, asociaciones, instituciones gubernamentales o universidades son de vital importancia en la innovación. En el caso de Mebkikis, las alianzas le han generado ideas para productos, procesos y empaques, transmitir cultura a través de sus productos en ferias internacionales para las que fue seleccionada y luchar por un comercio justo. Grúas y Montacargas Odio S.A. ha tenido acceso a fondos no reembolsables para iniciar procesos de mejora en sus servicios y obtener certificaciones de excelencia con los que se ha mejorado la imagen de la marca. También la participación en ferias y foros internacionales le abren las puertas para ofrecer mejores servicios.

Capital estructural

Compromiso con la calidad: todos los entrevistados han enfatizado la necesidad de que la organización se enfoque en la calidad. Las dos compañías más grandes lo hacen asumiendo los compromisos de las certificaciones ISO, con la inserción en programas de excelencia y la

estandarización de las operaciones. Este compromiso con la calidad crea una plataforma estratégica para innovar que se traduce en satisfacción de los clientes. El sistema de producción artesanal de Medkikis sigue controles estrictos de la calidad durante el proceso de producción, aunque no hay procesos estandarizados y la flexibilidad permite hacer un diseño diferenciado del producto y adaptarse a las necesidades de los clientes con rapidez.

Cultura organizativa: los valores empresariales bien definidos (Grúas y Montacargas Odio S.A.), que dan forma a la cultura organizativa (Mebkikis y CRISA) se vinculan con nuevos productos o procesos (en todos los casos), el éxito empresarial, la satisfacción de los clientes, la capacidad de competir efectivamente y el ahorro en materiales y la productividad. En CRISA se tienen programas bien establecidos de responsabilidad social y ambiental, y los valores empresariales se difunden periódicamente entre los empleados.

Ambiente laboral agradable: en los tres casos analizados se relacionó el ambiente laboral con los procesos nuevos, la satisfacción del cliente y la diferenciación del producto. En Grúas y Montacargas Odio S.A. la baja rotación se da porque el clima de trabajo es agradable y esto impacta los procesos.

b. Transformación del capital intelectual y las características personales del emprendedor en innovación

Es importante, antes de iniciar este apartado, hacer una breve reseña sobre el perfil del emprendedor y cómo ese perfil ha influido en la forma en que cada empresa ha desarrollado y entendido la innovación.

En el caso de la empresaria, sus características femeninas le han ayudado a entender mejor la moda, las tendencias y los gustos variados de sus clientes. Los entrevistados son profesionales, con formación universitaria completa en dos de los casos lo que ha decantado en habilidades y destrezas comunicativas, directivas y comprensión más integral del medioambiente. Por ejemplo, en la empresa Grúas y

Montacargas Odio ha venido a ser un complemento efectivo la formación en ingeniería industrial con las labores propias de su puesto como gerente. Los tres empresarios tienen valores éticos muy marcados, valores cristianos que trasladan a su ámbito comercial. También es notable su preocupación por la calidad, su flexibilidad para cambiar y darle un giro a su actividad cuando esto sea necesario, la voluntad y la tenacidad para conseguir objetivos establecidos y la capacidad de trabajar haciendo un balance entre la familia y la empresa. Los tres empresarios son personas muy sociables, deseosas de comunicar sus logros y contar la historia de su organización.

Actitudes y capacidades

Capacidad de fijar metas y planificar a corto y largo plazo: se vinculan en los tres casos con la mejora en procesos y con el éxito empresarial en dos de ellos. La gerente de Mebkikis afirma que es preciso tener una visión clara de dónde se quiere competir. Los gerentes de Grúas y Montacargas Odio S.A. y CRISA, opinan que no solamente debe planificarse adecuadamente, sino también saber escoger los proyectos en el tiempo adecuado, evaluando los riesgos y asesorándose con cuidado en el camino.

Flexibilidad y agilidad en la toma de decisiones: para los tres gerentes la toma de decisiones es una actividad cotidiana, que tiene por resultados mejores productos y procesos. En el caso de Mebkikis está relacionada con la capacidad de reinventarse y diversificarse para satisfacer las demandas de los clientes, situación que requiere trabajar con tenacidad y liderazgo e impacta en procesos y productos, la satisfacción del cliente, la penetración en nuevos nichos y los reconocimientos. Para los otros dos entrevistados se debe tener una gran motivación para realizar actividades empresariales porque requieren del emprendedor mucho trabajo duro, flexibilidad y agilidad para acoplarse rápidamente a los cambios en el mercado.

Capital humano del emprendedor

Conocimiento sobre el sector, el mercado, el segmento meta, etc.: en los tres casos estudiados se notó el énfasis que los emprendedores ponen en conocer su mercado meta, los cambios del entorno, la cultura, la moda, la economía y los aspectos sociales que pudieran tener un efecto positivo, negativo o de oportunidad en sus operaciones.

Experiencia empresarial: las tres empresas cuentan con fundadores con experiencia empresarial lo que tiene un efecto positivo sobre el diseño de nuevos productos (Mebkikis), la búsqueda de nuevos nichos de mercado y mejores procesos (Grúas y Montacargas Odio S.A.) y la diferenciación del producto, el ahorro en materiales y la productividad (CRISA).

Capacitación: La capacitación y formación en diferentes ámbitos de los negocios fue mencionada por los tres entrevistados y se relaciona positivamente con: el diseño diferenciador, la satisfacción de los clientes y la selección para la participación en ferias en Mebkikis; la mejora en los procesos y en las condiciones para competir de Grúas y Montacargas Odio S.A.; y en CRISA con la diferenciación del producto y la situación financiera sólida.

En una actualización de la investigación se tomaron sus resultados sobre la visión de estos empresarios costarricenses y se contrastaron con las opiniones de un grupo de estudiantes de los cursos de ENTR 430 Emprendimiento corporativo y ENTR 490 Emprendimiento social de la Universidad de Kansas, del primer semestre de 2019. A los estudiantes se les solicitó ordenar conceptos acerca de:

- 1) Las características más distintivas de un emprendedor
- 2) Las habilidades que posee un emprendedor que más apoyan el éxito de su negocio
- 3) Las mayores dificultades que enfrenta
- 4) Los recursos con que cuentan que le son más necesarios para hacer crecer su negocio.

Se tuvieron los siguientes resultados:

Para los estudiantes, la característica principal del emprendedor es su propensión a la innovación, seguida de la habilidad de tomar decisiones, que contrasta con la opinión de los empresarios quienes priorizan la fijación de metas y la planificación.

De las habilidades que más acercan al empresario al éxito, los estudiantes mencionaron la de adaptarse y cambiar y en segundo lugar, la de crear redes efectivas de comunicación, mientras que los emprendedores costarricenses le dieron mayor valor al conocimiento del mercado y la experiencia empresarial.

Para ambos grupos, los obstáculos son similares: poca influencia en el mercado, gran vulnerabilidad ante cambios económicos, políticos y legales, y la falta de profesionales calificados.

Finalmente, para el grupo de estudiantes es muy importante que se cuente con los vínculos apropiados en el gobierno, instituciones de apoyo y otros, así como con el financiamiento suficiente para realizar las operaciones. Para los empresarios, la comunicación con clientes es una prioridad, así como contar con personal propositivo y comprometido.

VI. CONCLUSIONES

Se ha establecido que los factores como formalización de las transacciones, buen servicio, infraestructura y tecnología de punta, planificación e investigación (capital estructural), se combinan con el trabajo en equipo, comunicación con el mercado (proveedores, competidores y clientes), entre los mismos trabajadores y asociación con instituciones gubernamentales y de apoyo (capital relacional) para lograr un crecimiento en sus ventas y producción al ritmo de la demanda.

Es clara la forma en que los elementos del capital intelectual interactúan para propiciar la mejora continua: las ideas se gestan en el capital humano, pero se requiere de una infraestructura apropiada,

compromiso con la calidad y buena organización para seleccionar las ideas más convenientes, y afinarlas hasta que sean factibles de implementación.

El apoyo financiero y el vínculo con instituciones de educación superior o con profesionales en el campo hacen este proceso de implementación menos riesgoso, pues se analizan más posibilidades, la aceptación por parte del mercado meta y la factibilidad financiera.

Sin lugar a dudas, las redes, la comunicación con clientes, proveedores y otros empresarios, así como la guía de las cámaras de industria y otros entes gubernamentales es vital para la generación de ideas y como soporte de procesos donde hay que hacer inversiones de tiempo y dinero.

Se ha analizado que la experiencia adquirida a través de los años por estos propietarios así como los conocimientos sobre el negocio son un factor clave en el éxito empresarial pues este capital intelectual del emprendedor le capacita a gestionar mejor su compañía. Con los años, estos empresarios aprenden sobre el entorno social y económico y cómo sus variables pueden afectar su negocio o a su mercado meta.

La innovación se gestiona desde este compromiso del emprendedor con la calidad y la satisfacción de las necesidades de sus clientes y se nutre de la participación en ferias, de su capacidad para obtener los conocimientos necesarios (sobre los negocios, los beneficios y leyes que apoyan a las MIPYMES, sobre financiamiento) y de su entendimiento de los factores sociales y económicos.

Por lo anteriormente expuesto se propone el siguiente modelo de innovación a partir de los casos estudiado:

Ilustración 3. Modelo general de innovación inducido a partir del análisis conjunto de los casos



El compromiso con la calidad y la innovación, la vinculación del éxito empresarial con el capital intelectual del emprendedor (su experiencia,

capacidad, escolaridad y sus características personales como la visión clara del norte, actitud positiva, liderazgo, etc.) son componentes del éxito empresarial. Este aporte del emprendedor se apoya en factores no personales (de capital estructural) como la formalización de las operaciones, la organización, la cultura empresarial, y otros de capital relacional como la estrecha relación con los clientes importantes y la comunidad.

Dentro de sus características personales, para el éxito empresarial es fundamental que se tenga una clara dirección, metas claras que se planifiquen para el corto y el largo plazo, así como una tenacidad para trabajar con alegría como una realización personal y mucha flexibilidad para adaptarse. En cuanto a la innovación de procesos y productos, lo principal es que se sienta comprometido con la calidad, la innovación y la mejora continua.

En el detalle de los elementos del capital intelectual se puede observar que son el capital estructural y el relacional los de mayor peso, o que tienen un mayor impacto en la innovación, ya sea porque generan las ideas o porque apoyan los procesos de implementación. El capital humano propone también mejoras a los procesos, pero no cambios radicales a los mismos que generalmente provienen de la exposición de los empresarios a los eventos internacionales, donde se exhiben los avances más novedosos y las tendencias de los mercados. Sin embargo, sin la ayuda del personal, la mejora continua es imposible y por ello es fundamental que se le capacite constantemente y se le aliente a comentar sus inquietudes con quienes toman las decisiones.

El capital estructural es el que más elementos tiene relacionados con el proceso de implementación de la innovación, pues se requiere de una cultura empresarial enfocada en la planificación, el control y seguimiento de las operaciones, la calidad y la mejora continua. Sin embargo, también se necesita financiamiento, porque las innovaciones tecnológicas son costosas y dan resultados a largo plazo.

Sobre la base del análisis de casos expuesto, se establece que los elementos de mayor impacto en la innovación son la cultura organizativa con valores definidos y compartidos por todos los colaboradores, lo que fomenta un ambiente de trabajo agradable que facilita la implementación de programas de calidad, esto dentro de los factores del capital estructural.

En la ilustración siguiente se muestran separadamente los elementos del capital intelectual que más se mencionaron en los casos analizados:

Ilustración 4. Modelo general de innovación- continuación



El capital humano se convierte en un colaborador de la innovación cuando está comprometido con la calidad, se siente motivado para sugerir cambios en los procesos que puedan mejorarlos y tiene suficiente autoridad para hacer estos cambios dentro de su ámbito de acción. Por supuesto que esto requiere que se implementen programas de capacitación apropiados y que se mantenga una comunicación constante.

Finalmente, los cambios radicales suelen provenir de las sugerencias de los clientes y de la asistencia a ferias y seminarios donde se expongan los avances tecnológicos más recientes. Para realizar estas innovaciones se suele requerir del apoyo estatal con financiamiento, o de las cámaras y asociaciones para conocer dónde y cuándo se llevan a cabo estos eventos o de la orientación en cuanto a la forma de efectuar los programas de excelencia y capacitación en el área de negocios y economía necesarios para crear, mantener o mejorar el posicionamiento de la empresa en el mercado o, como los mismos entrevistados sugirieron, para: “*competir en mejores condiciones*”.

Una de las limitaciones del estudio es que al ser exploratorio, sus deducciones no se pueden extender a todas las PYMES de Costa Rica, sin embargo da una idea muy cercana del peso que cada factor tiene en el logro de innovaciones exitosas para los entrevistados. Al contrastar sus respuestas con un grupo totalmente diferente (otra región geográfica, con otra orientación y la cultura empresarial diferente) se aprecia que en percepción de los entrevistados, un emprendedor es quien logra vencer los obstáculos y crea un negocio con su trabajo duro y esfuerzo para prestar un servicio o entregar un producto. Para los estudiantes, sin embargo, en Estados Unidos se espera que un emprendedor implemente un cambio en el mercado y agregue valor para los consumidores, con un alto componente de innovación.

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Artículos de revistas

AL-MAHROUQ, M. (2010): "Success Factors of Small and Medium-Sized Enterprises (SMES): the Case of Jordan". *Anadolu University Journal of Social Sciences*, 10(1), P. 1-16. Recuperado de EBSCOhost 28/9/2011.

ASGHAR, A., NAWASER, K., PAGHALEH, M., MOHAMMAD, S., & KHAKSAR, S. (2011): "The Role of Government Policy and the Growth of Entrepreneurship in the Micro, Small (&) Medium-sized Enterprises in India: an Overview". *Australian Journal of Basic & Applied Sciences*, 5(6), 1563-1571. Recuperado de EBSCOhost 28/9/2011

BARBA, V. y M. MARTÍNEZ: (2009): "A Longitudinal Study to Assess the Most Influential Entrepreneurial Features on a New Firm's Growth". *Journal of Small Business and Entrepreneurship* 22, no. 3: pp. 253–266

BERGSTROM K, SOARES L: (2006): "Opportunity New England: A Plan to Build Regional Success on Innovative Individuals". *Connection: The Journal of the New England Board of Higher Education* [serial online]. March 1; 20(5), p. 21-26.

BLOCK, J y M WAGNER: (2010): "Necessity and opportunity entrepreneurs in Germany: Characteristics and earnings differentials". *Necessity Entrepreneurship*. BR 62 abril, pp. 154-174.

CHEN S. y J. BARTELS (2009): "Diagnóstico de las micro, pequeñas y medianas empresas de Paquera, Cóbano, Jicará y Lepanto, Puntarenas". *Ciencias Económicas* 27-No. 1: 233-248 / ISSN: 0252-9521.

CRANE, F. y CRANE, E. (2007): I. "Management Principles: The Theory of Management: Dispositional Optimism and Entrepreneurial Success". *Psychologist-Manager Journal*, 10(1), p. 13-25. Doi: 10.1080/10887150701205493

EGGERS, J.H., LEAHY, K.T. AND CHURCHILL, N.C. (2006): “Leadership, management and culture in high-performance entrepreneurial companies”. *Frontiers of Entrepreneurship Research*, Babson College, disponible en: www.babson.edu/entrep/fer/papers96/eggers/eggers.htm (accesado el 28 Julio 2006).

ELENURM, T. Y R. ALAS: (2009): “Features of successful entrepreneurs in Estonia and changing organisational development challenges”. *Baltic Journal of Management*. Vol. 4 No. 3, 2009 pp. 318-330.

GARTNER, W. B.: (1985): “A Conceptual Framework for Describing the Phenomenon of New Venture Creation”. *Academy of Management Review* 10(4), 696–706.

GIMMON, E. Y J. LEVIE. (2009): “Instrumental Value Theory and the Human Capital of Entrepreneurs”. *Journal of Economic Issues*. Lincoln: setiembre. Vol. 43, Iss. 3, p. 715-732 (18 pp.)

GOETZ, S. Y SUNDAR SHRESTHA (2009): “Explaining Self-Employment Success and Failure: Wal-Mart Versus Starbucks, or Schumpeter Versus Putnam”. *Social Science Quarterly*. Austin. Vol. 90, Iss. 1, p. 22-38 (17 pp.)

GUPTA, H., & BARUA, M. K. (2018): "Modelling cause and effect relationship among enablers of innovation in SMEs". *Benchmarking: An International Journal*, 25(5), 1597-1622. doi:10.1108/bij-03-2017-0050

HARTLEY, J. (1994): “Case Studies in Organizational Research”. En Cassel, C y Symon, G. (Eds.). *Quality Method in organizational Research: a Practical Guide*, Sage, Londres, pp. 208-229.

HURLEY, R. E. (1999): “Qualitative Research and the Profound Grasp of the Obvious”. *Health Services Research*, Vol. 34, No. 5, pp. 1119-1136.

JOHNSON J: (2005): “5 Steps to Starting a Successful Business”. Black Enterprise; Agosto; 36, 1; ABI/INFORM Global pg. 52.

KEPLER, E., S. SHANE Y S. HEIGHTS. (2007): “Are Male and Female Entrepreneurs Really That Different? Washington, DC: U.S. Small Business Administration, Office of Advocacy”. Recuperado marzo, 2007. Disponible en: <http://www.sba.gov/advo/research/women.html>

LARROULET, C Y J. COUYOUMDJIAN. (2009): “Entrepreneurship and Growth”. Independent Review, 14(1), 81-100. Recuperado de EBSCOhost, Julio 2011.

LIMA, A., Y CARMONA, C. (2011): Determinantes da formação do capital intelectual nas empresas produtoras de tecnologia da informação e comunicação”. (Portuguese). Revista de Administração Mackenzie, 12(1), 112-138. Recuperado de EBSCOhost 28/9/2011.

LUSSIER, R. Y C. E. HALABI (2010): “A Three-Country Comparison of the Business Success versus Failure Prediction Model”. Journal of Small Business Management. Milwaukee: Julio. Vol. 48, Iss. 3, p. 360-377.

MARTIN, R. L. (2016): Are Americans Enamored with the Wrong Kinds of Entrepreneurs? *Harvard Business Review Digital Articles*, 2–4. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=120606123&site=bsi-live>

METIKURKE, S. S., Y SHEKAR, A. A.: (2011). “An Empirical Study of Important Dimensions of New Product Development Practices in Small and Medium Enterprises in New Zealand”. International Journal of Industrial Engineering, 18(2), 83-91. Recuperado de EBSCOhost 28/9/2011.

OKHOMINA, D. (2010): “Entrepreneurial orientation and psychological traits: the moderating influence of supportive environment”. Journal of Behavioral Studies in Business. Jacksonville: May. Vol. 2, p. 1-16 (16 pp.)

PALMA RODRÍGUEZ, C. (2008): “Financiamiento no Tradicional a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYMES) Costarricenses”. Resúmen Ciencias Económicas 26-No. 2: / 217-241 / ISSN: 0252-9521.

PENA, I. (2002): “Intellectual Capital and Business Start-up Success”. Journal of Intellectual Capital. 3, 2; ABI/INFORM Global, pp. 180-198.

PÉREZ AGUIAR, W. (1999): “El estudio de casos”. En Sarabia, F. J. (Ed.): Metodología para la investigación en marketing y dirección de empresas, Pirámide, Madrid, pp. 225-252.

SHORTELL, S. M. (1999): “The Emergence of Qualitative Methods in Health Services Research”, Health Services Research, Vol. 34, No. 5, pp. 1083-1090

SKINNER, D., TAGG, C. Y HOLLOWAY, J. (2000): “Managers and Research. The Pros and Cons of Qualitative Approaches”, Management Learning, Vol. 31, No. 2, pp. 163-179

SOFAER, S. (1999): “Qualitative Methods: What Are They and Why Use Them?” Health Services Research, Vol. 34, No. 5, pp. 1101-1118

VÉLEZ DE LA CALLE, C.: (1999): “Las historias de vida, fundamentos y metodologías para la investigación educativa y social”. Revista Fundación Universitaria Luis Amigó. Colombia.

YAGHOUBI, N., & AHMADI, F. (2010): “Factors Affecting the Women Entrepreneurship in Industrial Section”. European Journal of Social Science, 17(1), P. 88-95. Recuperado en setiembre 2011 de EBSCOhost.

YAN, A. Y GRAY, B. (1994): “Bargaining power, management control, and performance in United States-China joint ventures: a comparative case study”, Academy of Management Journal, Vol. 37, No. 6, pp. 1478-1517.

YIN, R. (1994). Case study research, 2n.ed., Thousand Oaks, Sage.

Libros

BRYMAN, A. (1988): Quantity and Quality in Social Research, Unwin Hyman, London

DRUCKER, P.: (1996). Innovation and Entrepreneurship. Practice and Principles. HarperBusiness. Estados Unidos. 277 págs.

GILL, J. Y P. JOHNSON: (2010). Research Methods for Managers. Cuarta edición. SAGE Publications. Londres.

GRBICH, C. (2007): Qualitative data analysis. An introduction, Sage, London

MILES, M. B. Y HUBERMAN, A. M. (1994): Qualitative data analysis: an expanded sourcebook of new methods, 2nd edition, Sage Publications, Thousand Oaks (CA).

Observatorio MIPYMES (2008). Primer diagnóstico nacional MIPYMES. UNED.

SALDAÑA, J. (2009): The Coding Manual for Qualitative Researchers, Sage, London

SILVERMAN, D. (2004): "Introducing qualitative research". En Silverman, D. (Ed.): Qualitative research. Theory, method and practice, Sage, London, pp. 1-8

SWANBORN, P. (2010): Case study research. What, why and how? Sage, London

Seminarios de Graduación e Informes

LEDESMA, PAULO (2002). Los problemas de las PYMES para exportar. Proyecto de Graduación. Universidad de Costa Rica. 150 págs.

MEIC, (2015). Estado de Situación de las PYME en Costa Rica.

SOLÍS, O. (1992). Teorías de las innovaciones administrativas: lecciones de J. Schumpeter. Proyecto de Maestría. Universidad de Puerto Rico. 104 págs.

Sitios de Internet

<http://www.madrimasd.org/revista/revista40/tribuna/tribuna2.asp> (4de13). Sánchez, M. Paloma. Sumario Editorial: (2007). Tribuna de Debate. Revista de Investigación en Gestión de la Innovación y Tecnología. I+D y Competitividad. Número 40, enero-febrero. Acceso octubre 2010.

http://www.conicit.go.cr/servicios/incentivos/financieros/fondos_adm/propyme/index.html. Acceso octubre 2010.

http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf. World Economic Forum. The Global Competitiveness Report 2010-2011. Acceso octubre 2011.

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/OSLO/EN/OSLO-EN.PDF. Acceso noviembre 2012

<http://www.turrondore.com/new/>. Acceso noviembre 2012

<http://www.robiisa.com/>. Acceso noviembre 2012

<http://www.montacargasodio.com/servicios.html>. Acceso noviembre 2012

http://cicr.com/docs/Excelencia/Guia_de_Informacion_General_2012.pdf. Acceso noviembre 2012

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Nº 49 – año 25 p. 155/185

**ÍNDICE POR AUTOR DE LA PUBLICACIÓN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
DEL Nº 1 AL 49 Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS**

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

ÍNDICE POR AUTOR DE LA PUBLICACIÓN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DEL N° 1 AL 49 Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS. P. 155/185

A		
AGUILERA AGUILERA J.R. Y ALCARAZ VERA J.V.	ADOPCIÓN DE LAS IFRS POR PARTE DE LAS ENTIDADES QUE COTIZAN EN LA BOLSA MEXICANA DE VALORES	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P. 77/116
ALMAGUER TORRES R.M; PÉREZ CAMPAÑA M.; RODRÍGUEZ HERNÁNDEZ Y.;; AGUILERA GARCÍA L.O.	PROCEDIMIENTO DE POST INVERSIÓN PARA PROYECTOS DE DESARROLLO LOCAL.	N° 47 AÑO 24 (JUNIO 2018) P.39/54
ÁLVAREZ ETXEBERRÍA I., GARAYAR ERRO A.	INCIDENCIA DE LA GRI-2002 EN LAS EMISIONES DE MEMORIAS SOSTENIBLES DE EMPRESAS ESPAÑOLAS	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P.143/174
ALVAREZ LANCELLOTTI J.I.	ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA SEGÚN DIVERSOS ENFOQUES	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 173/248
ARAGÓN GÓMEZ R.J.; PÉREZ J.O.	ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS DECISIONES DE INVERSIÓN Y FINANCIAMIENTO EN LAS PYMES ARGENTINAS Y COLOMBIANAS	N° 48 – AÑO 24 (DICIEMBRE 2018) P.15/50
ARQUERO MONTAÑO J.L., DONOSO ANES J. A.	INSTRUMENTO DE MEDICIÓN DEL SÍNDROME DE QUEMARSE EN EL TRABAJO (BURNOUT) EN PROFESORES UNIVERSITARIOS	N° 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 71/84
ARREGHINI H. R.	TEORÍA DEL COSTO INCURRIDO	N° 1 – AÑO 1 – (1995) P. 99/113
ARREGHINI H. R.	TEORÍA DEL VALOR CORRIENTE	N° 3 – AÑO 2 (JULIO 1996) P.1/22
ARREGHINI H. R.	EL TIEMPO ES UN COSTO	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P.110/136
ARREGHINI H. R.	EL COSTO DEL FINANCIAMIENTO DE LA INVERSIÓN EN LA TIERRA	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 63/76

ARREGHINI H. R.	LA CONTABILIDAD: CIENCIA, TECNOLOGÍA O TÉCNICA?	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 115/140
ARREGHINI H. R.	LA NATURALEZA FINANCIERA DE LOS COMPONENTES DEL CAPITAL.	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 93/116
ARREGHINI H. R.	PERSONALIZACIÓN Y DESTINO DE LA INFORMACIÓN CONTABLE	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 55/82
ARREGHINI H. R.	CONTABILIDAD. SUS FUNDAMENTOS CONCEPTUALES	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 95/138
ARREGHINI H. R.	<i>EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO FINANCIERO TOTAL EN LA VALORACIÓN FINANCIERA DINÁMICA DE LA CONTABILIDAD</i>	N° 49 – AÑO 25 (JUNIO 2019) P. 15/48

B		
BARBEI A.A.	LAS MEDICIONES Y LA CALIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE: UN ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 153/188
BERRIOS R.	BIONDI Y SU INFLUENCIA EN LA DOCTRINA Y REGULACIÓN CONTABLE	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 93/102
BIONDI M.	APORTES PARA MEJORAR LA UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN QUE SUMINISTRAN LOS ESTADOS CONTABLES. MEDIO PARA LOGRARLO. UN SUSTANCIAL CAMBIO DEL PARADIGMA QUE ORIENTA A LA CONTABILIDAD	N° 1 – AÑO 1 - (1995) P. 1/17
BIONDI M.	TRABAJO BASE PARA LA APLICACIÓN DE LA ADECUADA METODOLOGÍA EN LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA NECESARIA PARA LA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES EN EL MERCOSUR.	N° 2 – AÑO 2 (MARZO 1996) P. 1/12

BIONDI M., GARCÍA CASELLA C.L., WAINSTEIN M., FRONTI DE GARCÍA L., RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C., SANTESTEVAN HUNTER J., FURMAN N., FARINOLA S., LAVERGNE N., GARCÍA FRONTI I.	SUGERENCIAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS BÁSICAS CONTABLES ENTRE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR. APORTES QUE RESULTARÁN DE UNA INVESTIGACIÓN REALIZADA CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA	EXT. I (NOVIEMBRE 1996) P. 1/95
BIONDI M.	CARACTERIZACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE CUMPLIDA EN LAS UNIVERSIDADES Y EN LOS ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS. SISTEMAS DE RETROALIMENTACIÓN.	N° 5 – AÑO 3 (MAYO 1997) P. 1/11
BIONDI M.	LA INVESTIGACIÓN CONTABLE. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA UNIVERSITARIA Y LA INVESTIGACIÓN QUE REALIZAN LOS ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS. MONISMO Y PLURALISMO CONTABLE.	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 17/38
BIONDI M., GARCÍA CASELLA C., WAINSTEIN M., FRONTI DE GARCÍA L., VIEGAS J. C., RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C., SANTESTEBAN HUNTER J., FURMAN N., FARINOLA S., GARCÍA FRONTI I., CANETTI M., KWASNYCIA P., LOLO W., SCAMINACI S.	SUGERENCIAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS BÁSICAS CONTABLES ENTRE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR. APORTES QUE RESULTARÁN DE UNA INVESTIGACIÓN REALIZADA CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA.	EXT. IV (NOVIEMBRE 1997) P. 1/247
BIONDI M.	REFLEXIONES SOBRE LOS OBJETIVOS DE LOS ESTADOS CONTABLES	N° 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 1/11
BIONDI, M., FARINOLA S., ROMANELLI O.	PROYECTO EC023 – UBACYT – AÑO 1999: TAREA 4: ANALIZAR LA TEORÍA CONTABLE FINANCIERA CON EL FIN DE CONOCER LA EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE Y DETERMINAR EL PARADIGMA VIGENTE.	N° 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 2/65
BIONDI M.	ESTADOS CONTABLES PROYECTADOS. LINEAMIENTOS GENERALES. UNA TAREA INTERDISCIPLINARIA	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 3/12

BIONDI M., WAINSTEIN M.	ORGANIZACIÓN DE UN INSTITUTO UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 143/160
BIONDI M.	COMENTARIOS SOBRE LAS POSIBILIDADES DE LA EDUCACIÓN “A DISTANCIA” EN LA UNIVERSIDAD.	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 3/8
BIONDI, M., VIEGAS J.C., ET. ALTRI	BASES TEÓRICAS PARA LA PREPARACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PROYECTADA O PROSPECTIVA. (PROYECTO E017 INFORME FINAL PROGRAMACIÓN CIENTÍFICA 2001/2003 UBACYT)	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 3/14
BIONDI M., CASPARRI M.T., FONT E.	UNA INVESTIGACIÓN INTERDISCIPLINARIA EN EL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 3/36
BIONDI M.	INFORMACIÓN CONTABLE PROYECTADA O PROSPECTIVA	N° 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 11/56
BIONDI M.	ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LAS INVESTIGACIONES EN LAS UNIVERSIDADES SOBRE EL CONOCIMIENTO CONTABLE	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 11/38
BIONDI M.	LA NECESARIA IDENTIDAD DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL Y SOCIAL	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 11/22
BIONDI M.	INTRODUCCIÓN A POPPER: SU POSICIÓN SOBRE LOS DOGMAS E IDEOLOGÍAS COMO LIMITANTES DEL SABER CIENTÍFICO. UN ENFOQUE DE LA METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 11/26
BIONDI M.	APORTES PARA LA APLICACIÓN DE METODOLOGÍA CIENTÍFICA EN INVESTIGACIONES SOBRE CONTABILIDAD	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 11/30

BIONDI M.	LOS BIENES INTANGIBLES Y LOS INTERESES EN LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN ANALIZADOS CON ENFOQUE EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 49/70
BIONDI M.	LA TEORÍA CONTABLE, LOS CONTADORES PÚBLICOS Y LA FILOSOFÍA.	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 11/34
BIONDI M.	EN BUSCA DE APORTES TEÓRICOS PARA LOGRAR LA IDENTIDAD DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL.	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 11/30
BIONDI M.	BASES TEÓRICAS PARA LA MEDICIÓN DEL PATRIMONIO CORPORATIVO EN MONEDA CORRIENTE RECUPERABLE	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 11/78
BIONDI M.	LA DOCENCIA UNIVERSITARIA Y LA INVESTIGACIÓN. UN VÍNCULO IMPRESCINDIBLE	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 11/24
BIONDI M.	SELECCIÓN, ARTICULACIÓN E INTEGRACIÓN DE LA INFORMACIÓN NECESARIA PARA LA PREPARACIÓN DE UN PROYECTO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA. PARTE I	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 13/38
BIONDI M.	SELECCIÓN, ARTICULACIÓN E INTEGRACIÓN DE LA INFORMACIÓN NECESARIA PARA LA PREPARACIÓN DE UN PROYECTO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA. PARTE II	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 15/44
BIONDI M.	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN EN LA TEORÍA CONTABLE. APORTES DE RESÚMENES DE TRABAJOS BIBLIOGRÁFICOS DE DIVERSOS AUTORES SOBRE LA CONTABILIDAD	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 17/70
BIONDI M.	AFINIDADES DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA CON LA CONTABILIDAD DE LA GESTIÓN	N° 38 - AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P. 15/36

BIONDI M.	APORTE BIBLIOGRÁFICO DERIVADO DEL INFORME DE AVANCE DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN DENOMINADO: "TEORÍA CONTABLE DOCTRINARIA. LAS ESCUELAS DEL PENSAMIENTO CONTABLE Y SUS APORTES A LA TEORÍA CONTABLE NORMATIVA. LAS CORRIENTES DE OPINIÓN CONTABLE"	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P.171/176
BIONDI M.	RAZONABILIDAD Y PRUDENCIA DEL ACTUAL PRINCIPIO DEL "CAPITAL A MANTENER" EN LA TEORÍA CONTABLE NORMATIVA.	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.15/30
BONA SÁNCHEZ C., PÉREZ ALEMAN J.	NUEVAS PROPUESTAS CONTABLES PARA EL TIMESHARING	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO 2005) P. 79/94
BORJAS C., BARRIOS DÍAZ J.	CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS EMPRESAS RENTALES DE LA UNIVERSIDAD DEL ZULÍA	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 253/280

C		
CALVO DE RAMÍREZ A.C.	NIC 41: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y LOS PRODUCTOS AGRÍCOLAS	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO DE 2005) P. 65/78
CALVO SÁNCHEZ J.A., ALVAREZ ETXEBERRIA I., GARAYAR A.	UN ESTUDIO SOBRE EL NIVEL DE REVELACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA CORRUPCIÓN EN LAS MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS FIRMANTES DEL PACTO MUNDIAL	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 103/140
CASAL A.M.	LA AUDITORÍA INTEGRAL O TOTAL – INFORME DEL PROYECTO.	N° 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 66/130
CASAL A.M.	AUDITORÍA DE UNA ADMINISTRADORA DE FONDOS DE JUBILACIONES Y PENSIONES.	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 93/107

CASAL A.M.	EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 55/70
CANETTI M.A.	AUDITORÍA: CONSIDERACIONES SOBRE SU EJERCICIO PROFESIONAL EN ARGENTINA. ALGUNAS IMPLICANCIAS SOBRE SU ENSEÑANZA.	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 121/142
CARRIZO G.	AUDITORÍA DE INFORMES DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 163/188

CH

CHIQUIAR W. R.	ARÉVALO Y SU INFLUENCIA EN LA REGULACIÓN CONTABLE	N° 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 75/86
CHIQUIAR W.R., KWASNYCIA P.	REFLEXIONES SOBRE LA TASA DE DESCUENTO PARA LA MEDICIÓN DEL PATRIMONIO CORPORATIVO EN MONEDA CORRIENTE RECUPERABLE.	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 91/114
CHAVES DA SILVA R. A.	A RESULTABILIDADE	N° 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 101/118
CHAVES DA SILVA R. A.	PONTOS DA MODERNA ANÁLISE E REGULAÇÃO ECONÔMICA DAS EMPRESAS E MEIOS PARA A SUA CONCRETIZAÇÃO	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 106/176
CHAVES DA SILVA R. A.	ASPECTOS DAS FINANÇAS EMPRESARIAIS E A SUA DINÂMICA - PONTOS IMPORTANTES E PROPOSTA DE UMA NOVA FÓRMULA	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 81/104
CHAVES DA SILVA R. A.	PONTOS INTRODUTÓRIOS DA TEORIA DA SOCIALIZAÇÃO DO PATRIMÔNIO EM ÓTICA NEOPATRIMONIALISTA COMO BASE PARA A BENESSE SOCIAL E HUMANA: ESTUDO DO CASO BRASILEIRO	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 133/194

CHAVES DA SILVA R. A.	O USO MATEMÁTICO DA EQUAÇÃO DE SEGUNDO GRAU NA CONTABILIDADE	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 59/92
CHAVES DA SILVA R. A.	OS FENÔMENOS PATRIMONIAIS E O “OBJETO” DA CONTABILIDADE	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P. 57/98
CHAVES DA SILVA R. A.	EXISTE A ESTÁTICA PATRIMONIAL?.	N° 41 – AÑO 21 (JUNIO 2015) P. 33/68
CHAVES DA SILVA R. A.	O “SER” E O “DEBE SER” EM CONTABILIDADE: ANÁLISE DA LINHA ORIENTADORA DA TEORÍA POSITIVA	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 31/64
CHAVES DA SILVA R. A.	O CONCEITO DE CUSTO E CONSIDERAÇÕES EPISTEMOLÓGICAS DE SUA DEFINIÇÃO	N° 43 – AÑO 22 JUNIO 2016 P. 45/74
CHAVES DA SILVA R. A.	O “POSITIVISMO CONTÁBIL” E A “TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA”	N° 45 – AÑO 23 (JUNIO 2017) P.9/42
CHANGMARÍN REYES C.A.	GOBIERNO CORPORATIVO: EFECTO DEL COMITÉ DE AUDITORÍA Y LA INFORMACIÓN EN LA COMPETITIVIDAD PARA LA PYME	N° 48 – AÑO 24 (DICIEMBRE 2018) P.51/94

D		
DA SILVA R.P.	REFLEXÕES SOBRE A DIVULGAÇÃO DO BALANÇO SOCIOAMBIENTAL NO BRASIL.	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 141/168
DE LA ROSA LEAL M.E.	ANÁLISIS Y PROSPECTIVA DE LA CONTABILIDAD DEL MEDIO AMBIENTE EN MÉXICO.	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 139/178
DE LA ROSA LEAL M.E.	LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SUS IMPLICACIONES EN EL REGISTRO DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE	N° 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P.35/64

DE LA ROSA LEAL M.E.	LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL	Nº 49 – AÑO 25 (JUNIO 2019) P. 49/80
DELL'ELCE Q.P.	NUEVAS DISPOSICIONES NORMATIVAS PROYECTADAS EN MATERIA CONTABLE	Nº 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 55/88
DELL'ELCE Q.P.	PROYECTO NORMATIVO DE ORDENAMIENTO LEGAL RELACIONADO CON LOS REGISTROS CONTABLES Y SU DOCUMENTACIÓN	Nº 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 175/196
DELL'ELCE Q.P.	COMENTARIO SOBRE UN CASO INTERESANTE DE EJERCICIO PROFESIONAL EN EL AMBITO FORENSE EN MATERIA PERICIAL	Nº 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 83/102
DE SOUZA LEPSCH M.A.; DOS SANTOS ANTUNES M. DE L.; SALDANHA DE SOUZA F.H.	EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA E SUA POTENCIAL CONTRIBUIÇÃO PARA O ENSINO E A INICIAÇÃO À PESQUISA: UMA PROPOSTA CARACTERIZADA NA INVESTIGAÇÃO-AÇÃO	Nº 48 – AÑO 24 (DICIEMBRE 2018) P. 95/120
DÍAZ R.T., MANCINI C., MARCOLINI S., TAPIA M. A.	PROPUESTA DE SISTEMAS CONTABLES VINCULADOS A ACTIVIDADES RURALES ALTERNATIVAS.	Nº 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 203/229
D'ONOFRIO P.A.	LOS SISTEMAS CONTABLES INTEGRADOS – INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL	Nº 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 35/52
D'ONOFRIO P.A.	RESOLUCIÓN TÉCNICA 26. ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) DEL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB)	Nº 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 145/162
D'ONOFRIO P.A.	ALGUNAS CONSIDERACIONES EN LA INVESTIGACIÓN CONTABLE A LO LARGO DE LA HISTORIA. CONSECUENCIAS EN LA REGULACIÓN.	Nº 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 195/230
D'ONOFRIO P.A.	IMPACTOS AMBIENTALES DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA Y SU EXTERIORIZACIÓN A TRAVÉS DE LOS INFORMES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL	Nº 43 – AÑO 22 (JUNIO 2016) P. 75/112

DOS SANTOS ANTUNES M. DE L.	REFLEXÕES SOBRE O CURRÍCULO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS	Nº 47 – AÑO 24 (JUNIO 2018) P. 15/38
-----------------------------	---	--------------------------------------

F		
FARFÁN LIÉVANO M.A.	ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA DEL IASB Y EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA ELABORACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA	Nº 38 – AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P. 105/144
FARINOLA S., LAROCCA N.	EL MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	Nº 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 75/92
FERNÁNDEZ CUESTA C.	PRESUPUESTACIÓN DE LA GESTIÓN AMBIENTAL EMPRESARIAL	Nº 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 97/126
FERNÁNDEZ CUESTA C.	EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL. UNA PROPUESTA PARA EL DEBATE	Nº 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 29/38
FERNÁNDEZ CUESTA C.	LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL MEDIO AMBIENTE: NUEVOS RUMBOS PARA LA CONTABILIDAD	Nº 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 15/28
FERNANDEZ LORENZO L.E., GEBAN.B.	TRANSFERENCIA DE UN MODELO DE INFORME CONTABLE SOCIOECONÓMICO. UTOPIA O REALIDAD?	Nº 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 73/94
FERNÁNDEZ F.M., GASTALDI J. A., MANGIONE J.A., MARCOLINI S.B., PÉREZ MUNIZAGA M.C., POZZI N. B., RUÍZ J.J., VERÓN C. S.	LOS FUNDAMENTOS ECONÓMICOS DE LA TEORÍA DE LA ENTIDAD EN LA INFORMACIÓN CONTABLE CONSOLIDADA	Nº 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 81/94
FEUDAL O.E., LINARES H.E.	DIFERENTES ESCENARIOS Y ANTECEDENTES DE LA EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE	Nº 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 65/80

FLORES PRECIADO J., PÉREZ CRUZ O.A.	LOS COSTOS DE NO CALIDAD EN LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS	N° 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 85/110
FRONTI DE GARCIA L., D'ONOFRIO P.A.	LA AUDITORÍA AMBIENTAL, UN NUEVO ENFOQUE PROFESIONAL	N° 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 49/62
FRONTI DE GARCIA, L.; GARCIA FRONTI, I.M.	LA DOCTRINA CONTABLE Y SU INFLUENCIA EN LA NORMATIVA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL. (PROGRAMACIÓN CIENTÍFICA 1995-1997, UBACYT ECO.28)	EXT. V (JUNIO 1999) P. 1/177
FRONTI DE GARCÍA L., GRANADA ABÁRZUZA M. DEL C., GARCÍA FRONTI I.M.	INFORMACIÓN SOBRE LA GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL DE LAS EMPRESAS	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 17/44
FRONTI DE GARCIA L., PAHLEN R.J.M., D'ONOFRIO P.A.	SISTEMAS DE GESTIÓN AMBIENTAL NORMALIZADOS	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 39/54
FRONTI DE GARCIA L., PAHLEN R.J.M., D'ONOFRIO P.A.	EXTERIORIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PATRIMONIAL Y DE LA GESTIÓN DEL IMPACTO DE LAS INDUSTRIAS PASTERAS	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 75/106
FRONTI DE GARCIA L., SUAREZ KIMURA E.	APORTES TECNOLÓGICOS AL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 53/74
FRONTI DE GARCIA L., SUAREZ KIMURA E.	LA AUDITORÍA Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL EMPRESARIA EN ENTES CON SISTEMAS DE INFORMACIÓN INTEGRADOS (ERP)	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 57/80

G		
GARCÍA CASELLA C.L.	EL ENFOQUE INDUCTIVO POSITIVISTA DE LA CONTABILIDAD A TRAVÉS DE SANDERS, HATFIELD Y MOORE	N° 1 – AÑO 1 (MARZO 1995) P. 68/98

GARCÍA CASELLA C.L., RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C., CANETTI M., FELELLA M., GNUS R., KWASNYCIA P.	UN APORTE A LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA: UTILIDAD DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LA RESOLUCIÓN GENERAL 195 DE LA COMISIÓN NACIONAL DE VALORES.	Nº 1 – AÑO 1 -(1995) P. 18/57
GARCÍA CASELLA C.L.	LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL COMO RAMA DE LA CIENCIA CONTABILIDAD	Nº 2 – AÑO 2 (MARZO 1996) P. 13/36
GARCÍA CASELLA C.L., FRONTI DE GARCÍA L., RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C., GARCÍA FRONTI I. M., CANETTI M., KWASNYCIA P.	ENFOQUE MULTIPARADIGMÁTICO DE LA CONTABILIDAD: MODELOS, SISTEMAS Y PRÁCTICAS DEDUCIBLES PARA DIVERSOS CONTEXTOS. (INFORME DE AVANCE)	EXT. II (NOVIEMBRE 1996) P. 1/140
GARCÍA CASELLA C.L.	NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD	Nº 5 – AÑO 3 (MAYO 1997) P. 12/37
GARCÍA CASELLA C.L.	ALGUNOS SUPUESTOS NO ECONÓMICOS DE LA TEORÍA GENERAL CONTABLE	Nº 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 39/68
GARCÍA CASELLA C.L.	NECESIDAD DE DATOS CONTABLES NO FINANCIEROS PARA TOMAR DECISIONES FINANCIERAS.	Nº 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 12/35
GARCÍA CASELLA C.L.	APORTES A LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD.	Nº 8 – AÑO 4 (DICIEMBRE 1998) P. 45/70
GARCÍA CASELLA C.L.	FUNDAMENTACIÓN CIENTÍFICA DE LA RELACIÓN ENTRE MODELOS Y SISTEMAS CONTABLES	Nº 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 3/16
GARCÍA CASELLA C.L.	LA CONTABILIDAD: LIMITACIONES Y DESAFÍOS EN EL PROCESO DE INTEGRACIÓN DEL MERCOSUR	Nº 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 119/128
GARCÍA CASELLA C.L.	APUNTES SOBRE DIFICULTADES EN MATERIA DE MODELIZACIÓN CONTABLE	Nº 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 3/14

GARCÍA CASELLA C.L.	LA CIENCIA CONTABILIDAD Y SU VINCULACIÓN CON OTRAS CIENCIAS A RAÍZ DE SUS CUALIDADES EPISTEMOLÓGICAS	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 15/28
GARCÍA CASELLA C.L.	INVESTIGACIÓN BÁSICA Y APLICADA EN CONTABILIDAD.	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 3/14
GARCÍA CASELLA C.L.	LA TESIS EN EL SABER CONTABLE	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO 2005) P. 3/12
GARCÍA CASELLA C.L.	LA RESILIENCIA EN LA CONTABILIDAD SOCIAL	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 17/21
GARCÍA CASELLA C.L.	LA CONTABILIDAD Y UNA FABRICA DE LADRILLOS	N° 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 3/12
GARCÍA CASELLA C.L.	MODELIZAR COMO PRINCIPIANTES EN LA DISCIPLINA CONTABILIDAD	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 5/14
GARCÍA CASELLA C.L.	VINCULACIÓN DE LA CONTABILIDAD CON LA TRANSPARENCIA Y LA CORRUPCIÓN	N° 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 57/68
GARCÍA CASELLA C.L.	EL ENFOQUE CIENTÍFICO DE LA CONTABILIDAD COMO APORTE AL DESARROLLO DE LA ECONOMÍA HUMANA A NIVEL INTERNACIONAL	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 39/52
GARCÍA CASELLA C.L.	NECESIDAD DE RECONSTRUIR LA TEORÍA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 23/52
GARCÍA CASELLA C.L.	LAS INCERTIDUMBRES NORMALES Y LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 27/56
GARCÍA CASELLA C.L.	ACTUACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS Y LICENCIADOS EN ECONOMÍA EN LOS ESTADOS CONTABLES PROYECTADOS	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P.31/60

GARCÍA CASELLA C.L.	ALGUNOS COMENTARIOS ACERCA DE "ACCOUNTING THEORY" DE JOHN A. CHRISTENSEN Y JOEL S. DEMSKI	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 71/94
GARCÍA CASELLA C.L.	UN INTERESANTE CUESTIONARIO RELATIVO A LA POSIBLE MEDICIÓN DEL LLAMADO FAIR VALUE O VALOR RAZONABLE.	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 35/60
GARCÍA CASELLA C.L.	ANÁLISIS DE LA IASC FOUNDATION	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 31/58
GARCÍA CASELLA C.L.	UN HOMENAJE AL DOCTOR ANTONIO LOPES DE SA: INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS DE: "THE ACCOUNTING ESTABLISHMENT"	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 79/104
GARCÍA CASELLA C.L.	DIÁLOGO SOBRE LA CONTABILIDAD CON EL COLEGA HUGO RICARDO ARREGHINI	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 25/54
GARCÍA CASELLA C.L.	RECIENTES CONSIDERACIONES SOBRE LAS AUDITORÍAS CONTABLES DE LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 39/68
GARCÍA CASELLA C.L.	UNA PROPUESTA ACERCA DE LA ACEPTACIÓN DE LAS TEORÍAS CONTABLES	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 83/108
GARCÍA CASELLA C.L.	UNAS RECOMENDACIONES DE ENSEÑANZA DE LAS ETICAS APLICABLES A LA CARRERA DE CONTADOR	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 113/130
GARCÍA CASELLA C.L.	POSIBLES OBSTÁCULOS A LA INVESTIGACIÓN CONTABLE UNIVERSITARIA	N° 38 – AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P.37/54
GARCÍA CASELLA C.L.	CONTABILIDAD HUMANA Y CONTABILIDAD CRISTIANA: POSIBLES CUESTIONES	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P.15/32
GARCÍA CASELLA C.L.	INTENTO DE ACTUALIZACIÓN DEL INFORME FINAL DEL PID N° 3.415/92 CONICET "ENFOQUE MULTIPARADIGMATICO DE LA CONTABILIDAD: MODELOS, SISTEMAS Y PRACTICAS DEDUCIBLES PARA DIVERSOS	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.31/56

	CONTEXTOS"	
GARCÍA CASELLA C.L.	UNA POSIBLE RENOVACION O MEJORIA DE LA TEORIA GENERAL DE LA CONTABILIDAD	N°41 – AÑO 21 (JUNIO 2015) P.15/32
GARCÍA CASELLA C.L.	POSIBILIDADES QUE OFRECE LA TEORÍA CONTABLE A LA PRÁCTICA CONTABLE Y A OTRAS PRÁCTICAS VECINAS	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 15/30
GARCÍA CASELLA C.L.	INSERCIÓN DE LA ARGENTINA EN LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA CONTABLE MUNDIAL	N° 43 – AÑO 22 (JUNIO 2016) P. 15/44
GARCÍA DIEZ J., LORCA FERNÁNDEZ P.	EL ACERCAMIENTO DE LA NORMATIVA CONTABLE EUROPEA A LAS NORMAS DEL IASB: UN RETO PARA 2005	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 77/96
GARCÍA FRONTI I. M.	EL PROBLEMA AMBIENTAL Y SU REPERCUSIÓN EN EL PARADIGMA DE UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL O FINANCIERA.	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 103/113
GARCÍA FRONTI I. M.	NIIF Y CUESTIONES AMBIENTALES	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) EN LINEA - P. 169/190
GARCÍA FRONTI I. M.	ARGENTINA 2012: SITUACIÓN ACTUAL DE LA LEGISLACIÓN SOBRE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 137/148
GARCÍA FRONTI I. M.	INVESTIGACIÓN CONTABLE INTERDISCIPLINARIA UNA APROXIMACIÓN CON ÉNFASIS EN LA CONTABILIDAD CRÍTICA	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 65/82
GARCÍA N.	EL PROFESOR ACADÉMICO DE CONTABILIDAD Y LA INVESTIGACIÓN CONTABLE	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 47/62

GAUDINO O.	TEORÍA DE LAS RESTRICCIONES (TOC) Y COSTEO BASADO EN LAS ACTIVIDADES (ABC). CONFRONTAMIENTO O POSIBLE INTEGRACIÓN?	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 75/96
GEBA N.B.; BIFARETTI M.C.; COLABORACIÓN: SEBASTIAN M.P.	EL CONOCIMIENTO Y LA COMUNICACIÓN DE LA DIMENSIÓN NATURAL DENTRO DE UNA PERSPECTIVA DE LA ESPECIALIDAD CONTABLE SOCIO-AMBIENTAL.	N° 41 – AÑO 21 (JUNIO 2015) P. 69/86
GIL J.M.	APORTES INTRODUCTORIOS PARA UN ENFOQUE CRÍTICO SOBRE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA GOBERNABILIDAD NEOLIBERAL	N° 49 – AÑO 25 (JUNIO 2019) P. 81/116
GÓMEZ CÍRIA A.	DÉCIMO ANIVERSARIO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS – ESPAÑA	N° 8 – AÑO 4 (DICIEMBRE 1998) P. 1/19
GORROCHATEGUI N.	UNA APROXIMACIÓN A LA INFORMACIÓN CONTABLE SOCIAL Y AMBIENTAL: LAS COMUNICACIONES DEL PROGRESO(COP'S).DIAGNÓSTICO DE LAS COP'S	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 117/146
GRAY ROB TRADUCCIÓN DE: RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ M.C.	ACERCA DEL DESORDEN, LOS SISTEMAS Y LA SUSTENTABILIDAD: HACIA UNA CONVERTIBILIDAD Y UNA FINANZAS MÁS SOCIALES Y AMBIENTALES	N° 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 143/168
GUBBA H., GUTFRAID J., RODRIGUEZ R.,VILLAMARZO R.	LA INCLUSIÓN DEL FACTOR AMBIENTAL EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 166/202

H

HERNANDEZ SANTOYO A., PÉREZ LEÓN V.E., ALFONSO ALEMAN J.L.	LA GESTIÓN Y EL BALANCE SOCIAL EN LA EMPRESA COOPERATIVA CUBANA. CASO DE ESTUDIO: CPA 14 DE JUNIO	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 61/78
--	---	--

J		
JÁUREGUI M. DE LOS Á.	INSTRUMENTOS DERIVADOS FINANCIEROS FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE SU APLICACIÓN	N° 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 77/112
JIMÉNEZ MONTAÑÉS M. A., TEJADA PONCE A., VILLALUENGA DE GRACIA, S.	INCIDENCIA DE LOS NUEVOS COSTES EMPRESARIALES, CALIDAD Y MEDIOAMBIENTE, EN EL MODELO DE TOMA DE DECISIONES A CORTO PLAZO. CASO PARTICULAR C-V-B	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 119/142
JIMÉNEZ MONTAÑÉS M. A.,	LIMITACIONES Y DEFICIENCIAS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA ADAPTADAS A EUROPA. CASO PARTICULAR: NIA 720 “INFORME DE AUDITORÍA”	N° 45 – AÑO 23 (JUNIO 2017) P. 43/78

K		
KUSTER C.	PRODUCCIÓN CONJUNTA Y ANÁLISIS MARGINAL: ESTADO DEL ARTE EN RELACIÓN AL TEMA. PARTE I	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 109/136
KUSTER C.	PRODUCCIÓN CONJUNTA Y ANÁLISIS MARGINAL: ESTADO DEL ARTE EN RELACIÓN AL TEMA. PARTE II	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 173/192
KUSTER C.	MODELO DE ANÁLISIS ECONÓMICO PARA EL NEGOCIO OVINO: POSTULADOS TEÓRICOS, REGISTRACIÓN CONTABLE Y CONVERGENCIA CON LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 – AGRICULTURA.	N° 45 – AÑO 23 (JUNIO 2017) P. 79/114

L		
LABELLA J. A., BIONDI M. (SUPERVISOR)	SÍNTESIS EN ESPAÑOL DE LAS "NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD" EMITIDAS POR EL INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE – MARCO CONCEPTUAL Y NIC 1 A 40 (TRADUCCIÓN LIBRE DEL AUTOR)	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 141/182
LE PERAA.	LA CONTABILIDAD ACUMULATIVA Y POR LO DEVENGADO: NECESIDAD APREMIANTE PARA LOS GOBIERNOS	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 57/82
LÓPEZ R.D.	ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD DE LOS ORGANISMOS NACIONALES E INTERNACIONALES PARA COMBATIR LA CORRUPCIÓN	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 65/98
LOPES DE SÁ A.	INFORMACIÓN, TEORÍA CIENTÍFICA Y NORMAS CONTABLES.	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 1/16
LOPES DE SÁ A.	NEOPATRIMONIALISMO COMO PENSAMIENTO MODERNO EM CONTABILIDADE	N° 13 – AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 113/122
LOPES DE SÁ A.	A MODERNA CIENCIA DA RIQUEZA E O NEOPATRIMONIALISMO CONTÁBIL	N° 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 35/48
LOPES DE SÁ A.	MODELOS CONTÁBEIS E GESTAO DA CAPACIDADE LUCRATIVA	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 55/72
LOPES DE SÁ A.	ANÁLISE CIENTÍFICA DO EQUILÍBRIO DO CAPITAL E MODELOS CONTÁBEIS CUALITATIVOS	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO 2005) P. 29/44
LOPES DE SÁ A.	PROSPERIDADE E PADRÕES CONTÁBEIS	N° 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 13/30

LOPES DE SÁ A.	NORMALIZAÇÃO, LEGALIDADE, FISCALIDADE, GESTÃO E CIÊNCIA CONTÁBIL	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 53/74
LOPES DE SÁ A.	ÉTICA E INSTRUMENTALISMO NORMATIVO CONTÁBIL	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 11/48
LOPES GOULARTE J.L.	ENSINO DE CONTABILIDADE: O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA	N° 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P.65/90
LÓPEZ HERNÁNDEZ A.M., CABA PÉREZ C.	EM IMPACTO DEL ENTORNO DE LA APLICACIÓN DE LAS IPSAS DE LA IFAC AL MERCOSUR	N° 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 113/130

M

MAIOLA O.	EL FRAUDE Y LOS CONTROLES EN LOS SISTEMAS CONTABLES	N° 38 - AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P. 145/194
MAIOLA O.	PREVENCIÓN DEL FRAUDE, ÉTICA Y LOS EECC PROSPECTIVOS	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P.117/152
MAIOLA O.	EL FRAUDE Y LA CORRUPCIÓN SUBYACENTES EN LOS ESTADOS CONTABLES: COMPLEMENTO DE LA MATRIZ DE RIESGOS DESCONTADA, SU VALOR ACTUAL NETO Y MEDIDAS DE TENDENCIA CENTRAL EN ENCUESTAS SOBRE DELITOS CONTABLES Y EMPRESARIALES.	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.99/132
MAIOLA O.	LA MEJORA CONTINUA DE LOS PROCESOS CONTABLES Y PRODUCTIVOS COMO APORTE A LA DIMENSIÓN ECONÓMICA DE LA SUSTENTABILIDAD.	N° 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P.91/114
MANCINI A A	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS FORESTALES EN UN MODELO CONTABLE PROSPECTIVO. VALOR RAZONABLE COMO MEDIDA DE BENEFICIOS ECONÓMICOS FUTUROS SEGÚN MARCO CONCEPTUAL	N° 43 – AÑO 22 JUNIO 2016 P. 113/150

	PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA, NIIF 13 Y NIC 41 (PARTE 1)	
MANCINI A A	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS FORESTALES EN UN MODELO CONTABLE PROSPECTIVO. VALOR RAZONABLE COMO MEDIDA DE BENEFICIOS ECONÓMICOS FUTUROS SEGÚN MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA, NIIF 13 Y NIC 41 (PARTE 2)	N° 44 – AÑO 22 DICIEMBRE 2016 P. 115/150
MEDINA CELIS L.M., BAROCIO TORRES A.I., SÁNCHEZ CASTRO M.A.	ANALIZANDO LAS NORMAS EN QUE SE BASAN LAS ACCIONES DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL (RSE) EN MÉXICO	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 105/152
MILETI M., AQUEL S., BERRI A.M., DÍAZ D., DOFFO L., INGRASSIA R., MARCHESI A.	ADVENIMIENTO DE LA INFORMÁTICA EN LOS SISTEMAS CONTABLES. UNA REALIDAD INNEGABLE	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 79/102
MONTANINI G.A.	COMPARACIÓN DE LA MEDICIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS CON SUS VALORES LÍMITE	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 99/116

O

ORELLANA E.A.	LA PARTIDA DOBLE EN LAS CUENTAS PÚBLICAS DEL VIRREINATO DEL RÍO DE LA PLATA.	N° 4 – AÑO 2 (NOVIEMBRE 1996) P. 49/75
ORELLANA E.A.	UNA CONTABILIDAD PRECOLOMBINA. LA DEL IMPERIO INCAICO	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 57/88

P

PAHLEN R.J.M., FRONTI DE GARCÍA L.	EL MEDIO AMBIENTE, SU INFLUENCIA EN LA CONTABILIDAD Y EN LA EMPRESA	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 9/20
------------------------------------	---	--

PAHLEN R.J.M., CAMPO A. M.	DOCTRINA Y CONTAMINACIÓN AMBIENTAL	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 75/98
PALAZUELOS COBO E., MUÑIZ SAN ROMAN B., MONTOYA DEL CORTE J.	ANÁLISIS DEL INFORME ANUAL DE TRANSPARENCIA DE LAS GRANDES SOCIEDADES DE AUDITORÍA EN ESPAÑA.	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 83/108
PANARIO CENTENO M.M.	APROXIMACIONES PARA UN MARCO CONCEPTUAL O TEÓRICO DE LA CONTABILIDAD SOCIAL	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 103/144
PANARIO CENTENO M.M., FARFAN LIEVANO M.A.	LA CONTABILIDAD ¿CIENCIA O TECNOLOGÍA SOCIAL? DEBATES INCONCLUSOS.	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 49/186
PEREIRA LEITE LANCELOTTI F.	CONTABILIDAD ECOAMBIENTAL. REGISTRO DE LOS EFECTOS EXTERNOS – UN ENFOQUE EN LOS IMPACTOS AMBIENTALES Y OBTENCIÓN DEL PEEB – PRODUCTO ECOLÓGICO EMPRESARIAL BRUTO	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 141/162
PIACQUADIO C.	INFORMACIÓN INTEGRADA Y CONTABILIZACIÓN DEL CAPITAL NATURAL	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P. 153/170
PIÑEIRO GARCÍA P., GARCÍA VÁZQUEZ J.M.	PARTICULARIDADES DE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS. PRINCIPALES DIFICULTADES EN SU IMPLANTACIÓN	N° 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 85/100

Q		
QUADRO M.; WERBIN E.; BERTOLDI N.; PRIOTTO H.; VETERI L.; PELLEGRINET M.	TRATAMIENTOS ALTERNATIVOS DISCRECIONALES PREVISTOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF): UNA APLICACIÓN EMPÍRICA EN EMPRESAS ARGENTINAS	N° 47 – AÑO 24 (JUNIO 2018) P. 55/78

R		
RICO COL C.	LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA EN LOS FERROCARRILES: REVISIÓN DE LA LITERATURA, 1830 – 1910	N° 41 – AÑO 21 (JUNIO 2015) P. 87/138

RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	REFLEXIONES SOBRE EL STATUS EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD	N° 1 – AÑO 1 - (1995) P. 58/67
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA LLAVE DE NEGOCIO: EL CAMINO ABIERTO Y TRANSITADO Y EL CAMINO POR RECORRER.	N° 3 – AÑO 2 (JULIO 1996) P. 23/34
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA METODOLOGÍA EN CONTABILIDAD: ¿UNIFORMIDAD O DIVERSIDAD?	N° 5 – AÑO 3 (MAYO 1997) P. 38/52
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: ANTECEDENTES Y PERSPECTIVAS.	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 69/102
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	COMENTARIO SOBRE LA SITUACIÓN ACTUAL Y LAS PERSPECTIVAS A NIVEL INTERNACIONAL DE LA CONTABILIZACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS	N° 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 59/72
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA NECESIDAD DE PRECISAR EL DOMINIO DE LA DISCIPLINA CONTABLE	N° 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 131/145
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA INFORMACIÓN CONTABLE ANTE EL RETO DE LAS DEMANDAS DE LOS USUARIOS: DESAFÍO Y OPORTUNIDAD PARA LA PROFESIÓN CONTABLE	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 132/165
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	VIGENCIA DE LA NECESIDAD DE DISCUSIÓN SOBRE EL STATUS EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD	N° 12 - AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 129/140
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CUESTIONAMIENTOS ACERCA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y SU RELACIÓN CON LOS OTROS SEGMENTOS CONTABLES	N° 13 – AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 89/112
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	TRADUCCIONES: SFAS 141, SFAS 142, SFAS 144	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 161/172
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	EL PROCESO RECIENTE DE NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ARGENTINA. UN CASO PARA EL ANÁLISIS	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 21/34

RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: UN CAMINO POR RECORRER	N° 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 63/74
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA CONTABILIDAD Y EL IMPACTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 71/92
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL. EN BÚSQUEDA DE RESPUESTAS PARA UNA TENDENCIA EN VÍAS DE CONSOLIDACIÓN	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 33/54
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CONTABILIDAD SOCIAL Y SUPUESTOS ONTOLÓGICOS DIVERGENTES	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO DE 2005) P. 13/28
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	MÉTODOS EMPÍRICOS. DIVERSAS PERSPECTIVAS	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 27/46
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	TRANSPARENCIA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: UN RETO PARA EL ABORDAJE DE LAS POSIBLES VINCULACIONES ENTRE EL SECTOR PÚBLICO, EL PRIVADO Y LA SOCIEDAD CIVIL EN EL MARCO DE LA SUSTENTABILIDAD	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 29/44
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	COMENTARIOS SOBRE LA PROPUESTA DE UNA "TEORÍA FUNDAMENTADA" DE LAS REVELACIONES FINANCIERAS DE LAS EMPRESAS	N° 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 69/84
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES PARA LA PROFESIÓN CONTABLE	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 177/220
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA ÉTICA EN LOS NEGOCIOS: UNA ZONA DIFUSA CON IMPLICANCIAS SOCIALES PROFUNDAS	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 99/120
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	ALGUNAS CUESTIONES EN TORNO AL ENCUADRE EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD.	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 61/90

RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	REVISITANDO LA TEORÍA CONTABLE: DESDE LA SUSTENTABILIDAD A LA DIMENSIÓN ESPIRITUAL	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 69/94
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	DISCURSO, RECURRENCIAS Y CONSENSOS EN TORNO A LA SUSTENTABILIDAD	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 131/172
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	REFLEXIONES SOBRE LA PRÁCTICA DOCENTE Y LAS DEMANDAS PARA LA FORMACIÓN DE CONTADORES. VOLVIENDO A LAS FUENTES	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P. 33/76
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	UNA VERSIÓN ABREVIADA ACERCA DE LOS ENFOQUES EN COMPETENCIA SOBRE LA INFORMACIÓN INTEGRADA.	N° 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P. 11/34
RODRÍGUEZ J.M.	TEORÍA CONTABLE DE ASPECTOS FINANCIEROS TRATADOS POR EL DR. HÉCTOR BÉRTORA	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 89/102

S

SANCHEZ ABREGO D.O.; RICHON E.	POLÍTICAS DE IMPACTO EN EL BALANCE SOCIAL Y EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO. UN ESTUDIO DE CASO	N° 48 – AÑO 24 (DICIEMBRE 2018) P. 121/160
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A.	AUDITORÍA DE LA FORMACIÓN	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 97/118
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A.	APROXIMACIÓN TEÓRICA AL BALANCE SOCIAL	N° 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 131/142
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A., SÁLAS ÁVILA J., RODRÍGUEZ BUSTAMANTE C.	COMPETENCIAS PROFESIONALES EN LA AUDITORIA EXTERNA	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 81/94
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A., SALDAÑO C.	AUDITORÍA AL DESEMPEÑO EN ORGANIZACIONES PÚBLICAS Y PRIVADAS	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 105/146
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A., RAMÍREZ MADRID K.V.	ANÁLISIS DEL RIESGO EN EL DESEMPEÑO LABORAL. PARTE I	N° 45 – AÑO 23 (JUNIO 2017) P. 115/158

SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A., RAMÍREZ MADRID K.V.	ANÁLISIS DEL RIESGO EN EL DESEMPEÑO LABORAL. PARTE II	N° 46 – AÑO 23 (DICIEMBRE 2017) P.111/152
SCARANO R.E.; SUAREZ KIMURA E.B.	LAS CARÁCTERÍSTICAS DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE VINCULADAS CON LA ELABORACIÓN DE DOCUMENTOS DE DIFUSIÓN EN EL ÁREA DISCIPLINAR	N° 47 AÑO 24 (JUNIO 2018) P.79/98
SCAVONE G.M., SCHAPIRA A., FERRUCCI G.	GENERACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL SEGUIMIENTO DE ACCIONES AMBIENTALES	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 95/108
SCAVONE G.M., D’ONOFRIO P.A.	LAS EMPRESAS FRENTE AL DESAFÍO DE DEMOSTRAR SU RESPONSABILIDAD SOCIAL	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO 2005) P. 45/64
SCAVONE G.M.;	TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS SITIOS WEB, ¿ESTAMOS LOS CONTADORES SUFICIENTEMENTE INFORMADOS?	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 147/172
SCHLAPS K., ALBANESE D., BRIOZZO A., VIGIER H.	PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA EN LA AUDITORÍA DE PYMES: ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL Y EVIDENCIA EMPÍRICA PARA LA ARGENTINA.	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 109/140
SUAREZ KIMURA E.B.	EL EFECTO DE LA GESTIÓN ECONÓMICA DEL ENTE SOBRE EL MEDIO AMBIENTE	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 97/118
SUAREZ KIMURA E.B.	AUDITORÍA Y SISTEMA DE CONTROL INTERNO: PARTICULARIDADES A CONSIDERAR EN LOS CONTEXTOS TECNOLÓGICAMENTE MEDIADOS	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 47/56
SUAREZ KIMURA E.B.	MEDIOS DIGITALIZADOS EN EL PROCESAMIENTO DE DATOS CONTABLES: REPERCUSIÓN EN LA ACTIVIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 221/252

T		
TASCÓN FERNÁNDEZ M.T.	DE LA VALORACIÓN CONTABLE A LA VALORACIÓN FINANCIERA DE LA EMPRESA	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 53/64

U		
UGARTE, N	CAPITAL INTELECTUAL DEL EMPRENDEDOR Y LA INNOVACIÓN	N° 49 – AÑO 25 (JUNIO 2019) P. 117/154

V		
VASQUEZ QUEVEDON., ESTUDIANTES: CARRIL MARQUEZ M.A., PASCUAL GARCÍA M.	ESTADO ACTUAL DE LATINOAMÉRICA EN RELACIÓN AL PROCESO DE ADOPCIÓN DE LAS NIIF	N° 38 - AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P. 55/103
VÁZQUEZ R., BENEDICTO N; BONGIANINO DE SALGADO C.	LLAVE DE NEGOCIO: EN BÚSQUEDA DE UNA DEFINICIÓN AMPLIA	N° 3 – AÑO 2 (JULIO 1996) P. 35/43
VÁZQUEZ R., BONGIANINO DE SALGADO C.	CAPITAL ECONÓMICO: FACTIBILIDAD DE SU UTILIZACIÓN EN LOS ESTADOS CONTABLES.	N° 5 – AÑO 3 (MAYO 1997) P. 53/77
VÁZQUEZ R., BONGIANINO DE SALGADO C.	VALOR ECONÓMICO AGREGADO DE INTANGIBLES	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 83/96
VIEGAS J.C., GARCÍA FRONTI I., GAJST I.	LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS DE CIERRE DE EJERCICIO Y EL INFORME CONTABLE PARA LA VENTA.	N° 4 – AÑO 2 (NOVIEMBRE 1996) P. 1/30
VIEGAS J.C., RIAL L., GAJST I.	LA INFORMACIÓN PROSPECTIVA: PROYECCIONES O PRONÓSTICOS	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 47/74
VIEGAS J.C., FRONTI L. COLABORADOR: TONNELIER A	INFORMACIÓN POR SEGMENTOS	N° 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 31/54

VIEGAS J.C., FRONTI DE GARCÍA L., SUAREZ KIMURA E.B., SCAVONE G.M., GARCÍA FRONTI I.M.	EDUCACIÓN VIRTUAL COMO COMPLEMENTO DE LA EDUCACIÓN FORMAL Y CONTINUADA	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 13/56
VIEGAS J.C., PÉREZ J.O.	EN LA BÚSQUEDA DE EVIDENCIAS CONFIABLES QUE PERMITAN REALIZAR UNA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA SITUACIÓN ECONOMICA Y FINANCIERA DE LA EMPRESA	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 95/132
VIEGAS J.C., GRISOLÍA H.J.	LA FORMACION ÉTICA DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN EL GRADO Y EL POSTGRADO. PARTE I.	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 45/82
VIEGAS J.C., GRISOLÍA H.J.	LA FORMACION ÉTICA DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN EL GRADO Y EL POSTGRADO. PARTE II.	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 71/112
VON BISCHHOFFSHAUSEN W.	ESTADOS FINANCIEROS Y MEDIO AMBIENTE	N° 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 123/136
VILLAMARZO R., GUBBA H., GUTFRAID J., RODRÍGUEZ R.	ESTADOS CONTABLES: UNA MODERNIZACIÓN IMPOSTERGABLE.	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 45/74

W		
WAINSTEIN M.,CASAL A.M.	REPLANTEO DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS	N° 1 – AÑO 1 - (1995) P.114/127
WAINSTEIN M., CASAL A.M., GARCÍA FRONTI L.	LA AUDITORÍA DEL MEDIO AMBIENTE	N° 2 – AÑO 2 (MARZO 1996) P. 37/48
WAINSTEIN M.	LA REVISIÓN LIMITADA DE ESTADOS CONTABLES: REPLANTEO DE SU USO	N° 4 – AÑO 2 (NOVIEMBRE 1996) P. 31/48
WAINSTEIN M.,CASAL A.M.	LA AUDITORÍA DEL MEDIO AMBIENTE EN EL MARCO DE LA AUDITORÍA INTEGRAL Y TOTAL	EXT. III (NOVIEMBRE 1996) P. 1/81

WAINSTEIN M.	INDEPENDENCIA. COMPATIBILIZACIÓN ENTRE LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA Y OTROS SERVICIOS PROFESIONALES.	N° 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 36/58
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	EL INFORME BREVE DE AUDITORÍA EN UN ESCENARIO GLOBALIZADO DE LIBRE COMERCIO.	N° 8 – AÑO 4 (DICIEMBRE 1998) P. 20/44
WAINSTEIN M.	ANÁLISIS BIBLIOGRÁFICO DEL MARCO CONCEPTUAL DEL I.A.S.C., DE LOS CONCEPTS DE ESTADOS UNIDOS Y DEL BORRADOR DEL MARCO CONCEPTUAL DEL REINO UNIDO DE LOS MARCOS CONCEPTUALES IMPLÍCITOS Y ANÁLISIS DE LA DOCTRINA QUE INFLUYÓ EN LA ELABORACIÓN DE LOS MARCOS CONCEPTUALES EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS.	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 1/109
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES EN EL MARCO DE UN MUNDO GLOBALIZADO Y LA PROBLEMÁTICA DE LAS PYMES	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 3/49
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	COMPROMISOS DE VERIFICACIÓN (ASSURANCE ENGAGEMENTS)	N° 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 1/30
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	EL PROBLEMA DEL NARCOTRÁFICO Y SUS IMPLICANCIAS PARA LA ECONOMÍA	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 3/46
WAINSTEIN M.	LA CORRUPCIÓN. UN TEMA PARA INVESTIGAR	N° 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 3/76
WAINSTEIN M.	RESPONSABILIDAD PROFESIONAL	N° 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 15/34
WAINSTEIN M.	CONTROL DE CALIDAD EN AUDITORÍA. SELECCIÓN DE PROCEDIMIENTOS A SEGUIR	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 15/32

WAINSTEIN M., CASAL A.M.	LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA, REVISIÓN, ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS. COMPARACIÓN CON LAS NORMAS DE AUDITORÍA NACIONALES	N° 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 31/70
WIRTH M.C.	POSIBLE CONTRIBUCIÓN DE LA TEORÍA CONTABLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL VALOR DE UNA EMPRESA.	N° 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 146/179

Contabilidad y Auditoría N° 49-año 25 – Junio 2019

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail).

ÍNDICE POR AUTOR DE LA PUBLICACIÓN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DEL N° 1 AL 49 Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS. P. 155/185

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

**Publicación de la
Sección de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”
Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas**

Directora

Prof. Dra. Luisa Fronti de García

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Codirectora

Prof. Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

NORMAS BÁSICAS

PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS DE INVESTIGACIÓN

Contacto Electrónico: sic@fce.uba.ar

Contabilidad y Auditoría es una publicación semestral iniciada hace más de veinte años en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, actual Sección de Investigaciones Contables del Instituto de Administración, Contabilidad y Métodos cuantitativos para la gestión (IADCOM) dependiente de la Universidad de Buenos Aires. Desde el año 2007 esta revista forma parte del Núcleo Básico de Revistas Científicas Argentinas elaborado a partir de informes del CONICET y el CAICYT y basado en evaluaciones editoriales (Criterios de Excelencia de LATINDEX: Nivel 1/CATÁLOGO) y excelencia de contenido académico evaluado por pares.

(Más información: <http://www.caicyt.gov.ar/nucleo-basico-de-revistas-cientificas>)

Contabilidad y Auditoría tiene por objetivo la difusión de trabajos inéditos realizados con método científico acerca de cuestiones relativas a los Sistemas de Información Contable en segmentos tales como la Contabilidad Financiera, Social, Ambiental, de Gestión y Gubernamental, Auditoría y cuestiones asociadas a la Responsabilidad Social de las organizaciones. Todo ello con el fin de promover la investigación en Contabilidad, viabilizar la difusión de sus resultados y propender, en última instancia, al avance de la disciplina.

Los trabajos que se propongan para la inclusión deben cumplir, además de los requisitos de calidad e interés disciplinar, con los siguientes criterios editoriales para el envío de los originales.

Formato de envío:

En medio magnético, formato Word para Windows.

Si contuviera gráficos, cuadros, tablas, imágenes u otros, éstos deberán agregarse en Excel, para facilitar la edición en el formato impreso y en el digital.

Los envíos deben realizarse en formato electrónico a la siguiente dirección sic@fce.uba.ar

Extensión

Se aceptarán trabajos con una extensión mínima de 3000 palabras y máxima de 8000 palabras (sin considerar la bibliografía y los anexos).

Las ediciones de los números anteriores pueden ser accedidas desde los siguientes enlaces para una mejor comprensión de las pautas incluidas en este documento:

Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. El enlace de la Revista Contabilidad y Auditoría es el siguiente:

http://www.economicas.uba.ar/institutos_y_centros/revista-contabilidad-y-auditoria/

Alternativamente, pueden ser accedidas desde el Open Journal System de nuestra Facultad:

<http://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit>

Instrucciones generales para la postulación de trabajos

Las normas generales para la presentación de trabajos son las que se enuncian a continuación.

1. Los trabajos deberán ser inéditos. El autor/los autores al enviar el trabajo deben manifestar que el mismo es original y que no ha sido postulado a otra publicación, ni para su consideración en otros organismos. A tales efectos se acompañará una Declaración de originalidad suscripta. De tratarse de trabajos escritos por más de un autor, la misma debe ser rubricada por todos ellos.

2. Incluir una primera página en la cual se hará constar el título y el nombre del/los autor/es.

Se consignará el curriculum vitae RESUMIDO (si es un sólo autor: 10 renglones; dos autores: 7 renglones y más: 5 renglones) de los autores con indicación –a través del resaltado- de cuál información (sobre formación académica y actuación) desea/h que se asocie a la identificación del documento. Se dejará constancia de la dirección física y electrónica y del teléfono de por lo menos uno de los autores para notificarle sobre la evaluación del trabajo.

3. El trabajo deberá estructurarse en epígrafes y subepígrafes, evitando en lo posible un número excesivo de niveles de desagregación. Se requiere que contenga un SUMARIO de la estructura del trabajo que permita evitar omisiones o distorsiones.
4. La estructura básica de los trabajos deberá ser como sigue:

Título

Resumen (en español y/o en portugués-si correspondiera- y en inglés). Deberá constar de no más de 100 palabras a través de las cuales se consignen las ideas principales. Incluir una versión en inglés.

Palabras Clave (en español y/o en portugués-si correspondiera- y en inglés). Se solicita la inclusión de un mínimo de **cinco** palabras clave (en castellano y en inglés) Deben indicar los temas o conceptos centrales que se presentan en el cuerpo del trabajo y su objetivo es facilitar la posterior catalogación bibliográfica del trabajo en las bases de datos

Sumario Temático

Introducción. Se recomienda la inclusión de un apartado o epígrafe inicial que sirva como introducción del trabajo en que se puedan recoger los problemas, objetivos, hipótesis, métodos, antecedentes y contexto de la investigación.

Desarrollo del Tema (Cuerpo del Trabajo)

Conclusiones, Sugerencias o Recomendaciones

Bibliografía

Anexos Se referirán a información o datos externos que complementen adecuadamente los contenidos del trabajo (pueden llegar a suprimirse en la impresión definitiva)

Aclaraciones

Referencias bibliográficas

Las referencias o citas bibliográficas se anotarán dentro del propio texto y sólo se aceptarán por sistema APA, ejemplo:

(Mattessich, 1995, p. 150)

Para el caso de citas directas que implican transcripciones textuales, de ser cortas se incluirán dentro del propio texto entre comillas y, de ser largas, a continuación del texto a un tamaño de letra menor y con margen.

Notas al pie de página

No se deberán recoger citas bibliográficas a pie de página, las notas al pie sólo se utilizarán para aclaraciones, ampliaciones, precisiones o discusiones complementarias al trabajo.

Bibliografía

Se consignará en forma alfabética (ascendente) y cronológica

Para uniformar la redacción de manera de facilitar su consulta, se propone el siguiente formato que cuenta con mayor consenso en los trabajos de investigación a nivel internacional:

Apellido/s del autor en mayúsculas, seguidos de coma y la inicial del nombre/s seguida de punto, o bien del organismo que corresponda a la autoría de la correspondiente publicación; año de publicación entre paréntesis y:

- si se trata de un libro: título en negrita; coma; ciudad; editorial.
- si se trata de un artículo: título entre comillas; coma; Revista en cursiva, Año o Tomo y número, mes, p. xx-xx

Dibujos y otras ayudas

Los dibujos, gráficas, tablas, fotografías imágenes, flujogramas, etc. deben ser nítidos, estar titulados y contener la fuente de elaboración (aun cuando esta fuera propia).

Evaluación

Los trabajos recibidos serán evaluados por evaluadores externos a la entidad editora que deciden sobre su publicación. La identidad de los evaluadores no es conocida por los autores de los trabajos, de la misma manera que la identidad de estos últimos [la identidad de los autores de los trabajos] permanece anónima para los evaluadores.

Los trabajos deben ser presentados con antelación suficiente para cumplir con la rigurosidad del proceso de evaluación. La revista no se hace responsable por la devolución de originales no solicitados.

La convocatoria para la presentación de trabajos estará abierta durante todo el año, plasmándose en dos publicaciones semestrales en los meses de Junio y Diciembre del respectivo año calendario.

Directora

Prof. Dra. Luisa Fronti de García

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Codirectora

Prof. Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Gestión Open Journal System

Cra. Magalí Yamila Méndez

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Diseño y Administrador de Contenidos

Responsable de Maquetación

Sra. Beatriz N. Suárez

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Responsable de Logística y Distribución

Sra. Rosana E. Giusti

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

La serie impresa de documentos de la Sección de Investigaciones Contables es una publicación semestral indexada en el catálogo 2.0 Latindex (Sistema Regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal)

Los Documentos se publican desde diciembre de 1995 y contienen:

- Resultados de Investigaciones realizadas por miembros de la Sección.
- Presentaciones de actividades académicas.
- Traducciones de artículos publicados en revistas especializadas en economía social.



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



Av. Córdoba 2122 (1120)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - República Argentina
Tel.: +54 11 5285-6563/6942/6606

sic@fce.uba.ar
<https://ojs.econ.uba.ar>