

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)

Número 56 Año 28 Julio – Diciembre 2022

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

Revista acreditada por CONICET  
en el núcleo básico de Revistas Científicas Argentinas  
(Res. 1071/07) Ratificada 6/07/2021

**.UBA** económicas  
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*

**Sr. Giordano G. Cervantes Champi**

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

*Diseño y Administrador de Contenidos*

*Responsable de Maquetación*

**Sr. Giordano G. Cervantes Champi**

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*

*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*



# Contabilidad y Auditoría

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

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

## Comité Editorial

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

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





Buenos Aires, 6 de julio de 2021

Estimadas Dra. Luisa Fronti de García y Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura:

Nos dirigimos a Ud. para dejar constancia de que la revista Contabilidad y auditoría (Buenos Aires) ISSN 1852-446X (En línea) está incluida en el Núcleo Básico de Revistas Científicas Argentinas.

El Núcleo Básico de Revistas Científicas Argentinas es un proyecto del CONICET establecido por la Res. 1640/05 para promover la existencia de un conjunto de revistas científicas argentinas de la mayor calidad, en los distintos ámbitos del conocimiento.

Saludo a Ud. muy cordialmente,

Carlos Norberto Authier  
Coordinador  
Área Comunicación Científica  
Núcleo Básico de Publicaciones Científicas Argentinas  
CAICYT  
Centro Argentino de Información Científica y Tecnológica  
CONICET  
Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas





# **Criterio de Evaluación de Calidad Editorial del Sistema Latindex**

Actualización de satisfacción de requisitos hasta el 2019

## **Contabilidad y Auditoría**

(Buenos Aires)

ISSN 1515-2340 e ISSN 1852-446X

### **Resultado de la Evaluación en Septiembre del 2019**

Puntaje obtenido: **36** (Versión online máximo 38)

**Nivel 1**

<https://www.latindex.org/latindex/ficha?folio=19387>





# 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>

## **Miguel Ángel Alegre Brítez, Chap Kau Kwan Chung**

*Aspectos educativos relevantes de las normas internacionales de formación emitidas por la junta internacional de normas de educación contable. . . . .*

**15 – 42**

## **María Cristina del Campo, Lourdes Carolina Flores, Inés Carbonell**

*Balance Ambiental. . . . .*

**43 – 81**

## **Sergio Miguel Hauque, Leila Di Russo**

*El valor económico como contenido significativo de los modelos contables. . . . .*

**83 - 116**

## **Isabel Cristina Domínguez Alfaro**

*Evolución de la definición de control interno entre 1949 y 2013. . . . .*

**117 – 140**

## **Índice por Autor de la Publicación Contabilidad y Auditoría del N° 1 al 56 y Números Extraordinarios. .**

**141 - 174**

## **Normas Básicas**

**175 – 182**

**NÚMERO 56 – AÑO 28 – DICIEMBRE DE 2022**

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



Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas  
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 56 – año 28**

### **ASPECTOS EDUCATIVOS RELEVANTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE FORMACIÓN EMITIDAS POR LA JUNTA INTERNACIONAL DE NORMAS DE EDUCACIÓN CONTABLE**

**Autores**

**MIGUEL ÁNGEL ALEGRE BRÍTEZ**

**CHAP KAU KWAN CHUNG**

[malegre@eco.una.py](mailto:malegre@eco.una.py)

**Universidad Nacional de Asunción**

**Dr. Miguel Ángel Alegre Brítez**

- Doctor en Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Asunción, Paraguay.
- Docente Investigador con Dedicación Completa en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Asunción, Paraguay

**Dra. Chap Kau Kwan Chung**

- Doctora en Economía y Administración de Empresas, Universidad del Pacífico, Paraguay
- Docente Investigador de la Universidad del Pacífico, Paraguay

Publicación:

- Presentado el 04/05/2022
- Aprobado el 01/08/2022
- Publicado en Agosto del 2022



## **ASPECTOS EDUCATIVOS RELEVANTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE FORMACIÓN EMITIDAS POR LA JUNTA INTERNACIONAL DE NORMAS DE EDUCACIÓN CONTABLE**

### **RELEVANT EDUCATIONAL ASPECTS OF INTERNATIONAL EDUCATION STANDARDS ISSUED BY THE INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD**

#### **SUMARIO**

##### **Palabras clave**

##### **Keywords**

##### **Resumen**

##### **Abstract**

1. Introducción
2. Materiales y métodos
3. Resultados y discusión
  - 3.1 Globalización y su necesidad de respuesta mediante la adopción de las normas internacionales de formación
  - 3.2 Mayor armonización e igualdad entre los países mediante la adopción de las normas internacionales de formación
  - 3.3 Mejor comunicación entre las distintas partes interesadas a través de la conducción de las normas internacionales de formación
  - 3.4 Habilidades y actitudes relevantes para los contadores profesionales mediante la adopción de las normas internacionales de formación
4. Conclusión
5. Bibliografía

### **Palabras clave:**

Normas Internacionales de Formación, Profesional contable, Federación Internacional de Contadores, Competencias, Formación.

### **Keywords:**

International Training Standards, Accounting Professional, International Federation of Accountants, Competencies, Training.

### **Resumen**

Describir la formación y las competencias requeridas por los contadores profesionales del sector de la contabilidad internacional es el objetivo del estudio. La investigación se llevó a cabo mediante fuentes primarias y secundarias, con la inclusión de artículos de revistas, publicaciones de organizaciones mundiales y sitios web de empresas. La junta internacional de normas de educación contable considera que un graduado que haya utilizado estas normas será capaz de demostrar las habilidades para competir con éxito. Se concluye que el análisis retrospectivo de esta investigación ha proporcionado una visión de la relevancia que tienen las competencias en los servicios que ofrece el profesional contable.

### **Abstract**

Describing the training and skills required by professional accountants in the international accounting sector is the objective of the study. Research was conducted using primary and secondary sources, including journal articles, publications from global organizations, and company websites. The International Accounting Education Standards Board believes

that a graduate who has used these standards will be able to demonstrate the skills to successfully compete. It is concluded that the retrospective analysis of this research has provided a vision of the relevance of competencies in the services offered by the accounting professional.

## **1. Introducción**

La misión de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants/IFAC) de acuerdo con lo establecido en su Constitución es servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales, estableciendo normas profesionales de alta calidad, fomentando su cumplimiento, favoreciendo su convergencia internacional, y manifestándose sobre aquellos temas de interés público para los que la experiencia de la profesión sea más apropiada (Federación Internacional (IFAC), 2020).

Como puede verse, la misión de la IFAC es claramente crear normas profesionales de alta calidad. Producirá normas en interés del público (partes interesadas) y proporcionará directrices a seguir. Están directamente relacionadas con las preocupaciones del público (clientes) e indirectamente con los estudiantes y graduados de contabilidad.

Como resultado del actual clima empresarial regulador y competitivo, el énfasis de los contadores internacionales ha pasado de la mera preparación de estados financieros a la aplicación de estrategias y la mejora de las operaciones con el fin de aumentar la eficiencia y la rentabilidad (Pulido Leyton, 2018). La IFAC ha desarrollado normas internacionales para servir a este propósito y proporcionar orientación internacionalmente (Dimartino et al., 2021). Un aspecto clave de esta misión es el desarrollo de las Normas Internacionales de Formación (NIF), que facilitan el cumplimiento del objetivo mencionado al garantizar que todos los

contadores internacionales adquieran un conjunto coherente de conocimientos, habilidades y actitudes (Cornejo Gutiérrez y Viramontes Miranda, 2021).

Las NIF sirven para garantizar que la formación contable a sea pertinente, creciente y coherente a través de las fronteras (Bezerra da Silva et al., 2021). Las normas están diseñadas para ayudar al contador a prepararse y ejercer en un entorno empresarial (Ortega Cárdenas, 2021). El desarrollo de estas normas conducirá a un mayor valor añadido a la profesión contable (Gómez Mateus y Tellez Florez, 2021).

La IFAC desarrolla y emite, en el interés del público y bajo su propia autoridad, pronunciamientos que incluyen las NIF, Declaraciones sobre las Prácticas Internacionales de Formación (International Education Practice Statements/IEPS), Documentos Informativos (Information Paper/IE) y otros documentos sobre la formación en el ámbito de precalificación y la capacitación profesional, así como sobre la formación y el desarrollo profesional continuos para los miembros de la profesión contadora. El Consejo de IFAC ha determinado que la designación del Consejo de Normas Internacionales de Formación (CNIF) como organismo responsable, bajo su propia autoridad y dentro de sus términos de referencia, sirve mejor al interés público en el logro de este aspecto de su misión (Bedoya-Parra et al., 2021).

Las NIF son de importancia internacional y se aplican a los programas de educación y formación contable a en todos los países que ofrecen dichos programas, independientemente de que estén abiertos a estudiantes externos (Cantillo Padrón et al., 2021). Las normas se centran en los requisitos de desempeño de nivel de entrada y la preparación para la práctica profesional (Angulo Villamil y Sandoval Villaveces, 2021). Las NIF se elaboran dentro de un marco sólido que incluye la consulta pública (Rodríguez Tovar et al., 2020). Para garantizar que puedan adaptarse

continuamente a los entornos cambiantes, se basan en la investigación y en la experiencia de los responsables de la elaboración de normas y de los reguladores en jurisdicciones de todo el mundo (Berona, 2020).

El CNIF actúa como catalizador acercando las naciones desarrolladas y en desarrollo, al igual que naciones en transición, ayudando al avance de los programas de formación en contaduría alrededor del mundo, particularmente dónde esto apoye el desarrollo económico (Manrique Ramírez, 2018). El papel del CNIF está centrado en desarrollar el conocimiento profesional, habilidades y valores, ética y actitud profesionales de la profesión contable para servir al interés público en general (Molina Hurtado et al., 2019).

Durante varios años, los contadores profesionales y los educadores de todo el mundo han debatido sobre las formas óptimas de preparar a los estudiantes para la práctica como contadores profesionales de primer nivel (López Tejada, 2018). Esto, dio lugar a una matriz de normas educativas y de examen que varía entre las jurisdicciones, lo que da lugar a diferentes enfoques de la educación contable (Fernández Araya, 2022).

A través de esta iniciativa, el CNIF está reuniendo a sus miembros en un esfuerzo por promover una mayor coherencia entre los diferentes sistemas educativos, incluidos los de las naciones desarrolladas y en desarrollo (Rodelo Sehuanes, 2022). Al aumentar el nivel de concienciación y comprensión internacional de los temas contables entre los educadores y al mejorar los conocimientos y las habilidades de los contadores, se espera que esto ayude a apoyar las oportunidades de desarrollo económico derivadas de la inversión extranjera directa (Gómez Contreras et al., 2019).

En el contexto internacional, los conceptos de «educación» y «cualificación» han sido objeto de considerable debate y cambio

(Muñoz-Murcia et al., 2022). Las tendencias actuales incluyen un mayor uso de la acreditación, un movimiento hacia un mayor reconocimiento mutuo de los programas de educación y un movimiento en la dirección de la armonización de los conocimientos técnicos a través de la existencia de normas internacionales sobre formación y desarrollo profesional (Alves Dios y Cosenza, 2019).

Los organismos miembros de IFAC deberían notificar a sus miembros todos los pronunciamientos emitidos por el CNIF. Los organismos miembros deberían hacer sus mejores esfuerzos para: a) Incorporar los elementos esenciales del contenido y proceso de formación y desarrollo, en las que las NIF están basadas, en sus requisitos nacionales de formación y desarrollo para la profesión contable, donde la responsabilidad para el desarrollo de requisitos para la formación y desarrollo radica en terceras personas, persuadir a los responsables para que incorporen los elementos esenciales de las NIF en esos requisitos; y b) Apoyar la implementación de las NIF, o de los requisitos nacionales de formación y desarrollo que incorporan las NIF.

El CNIF desempeña sus responsabilidades a través de grupos de trabajo formados por miembros y expertos voluntarios de todo el mundo (España Sarria, 2020). Estos voluntarios procuran representar a una amplia gama de grupos de interés para que se tengan en cuenta las aportaciones de diversos puntos de vista (Quintero Rivera, 2020a). El trabajo en cada proyecto está coordinado por un enlace del personal técnico de CNIF, que supervisa el progreso de las tareas y ayuda a garantizar la coherencia entre ellas (León Paimé, 2018).

En la actualidad, los contadores profesionales están regulados para garantizar que tienen conocimientos y experiencia satisfactorios antes de ser registrados en un organismo miembro (Molina García et al., 2022). Estos mecanismos de regulación garantizan que las normas de conducta profesional de

los miembros de cada profesión sean coherentes con el interés público.

Sin embargo, después de estar registrado, un individuo puede no seguir cumpliendo con el requisito de desempeño competente que exigen los reguladores y los usuarios de la información financiera (García Carrillo et al., 2022). Las evaluaciones de los empleadores y de los estudiantes sugieren la necesidad de un mayor compromiso entre la profesión y los académicos, que forman a la próxima generación de profesionales contadores (Abad González et al., 2022). Además, se necesita que los organismos profesionales revisen y modifiquen sus manuales de formación con mayor regularidad para seguir el ritmo de los cambios en la demanda de competencias.

Las NIF establecen los estándares de referencia con los cuales se espera que los organismos miembros de IFAC cumplan en la formación y el desarrollo continuo de los contadores profesionales. Las NIF instituyen los elementos esenciales del contenido y proceso de formación y desarrollo a un nivel tal que se pueda obtener el reconocimiento, la aceptación y la implementación en lo internacional (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2020). Por lo tanto, los organismos miembros de IFAC deben considerar estos requisitos. Las NIF no pueden imponerse legalmente frente a las leyes y reglamentos locales, pero proporcionarán una base de referencia reconocida para informar e influenciar a los reguladores locales en materia de «buena práctica» generalmente aceptada (Rodelo Sehuanes et al., 2021).

El desarrollo de los contadores profesionales requiere un enfoque equilibrado tanto de la competencia como de la integridad (Quintero Rivera, 2020b). La competencia se refiere a la capacidad de una persona para desempeñar su función de acuerdo con las normas y requisitos aplicables. Con el fin de abordar el entorno en constante cambio en el que operan los contadores profesionales, el

CNIF ha desarrollado un conjunto básico de competencias y requisitos curriculares para la educación, la formación y el desarrollo profesional continuo que son esenciales para los contadores profesionales que trabajan en las empresas.

Esto les permitirá satisfacer las expectativas de las partes interesadas y proporcionar un marco para determinar las competencias actuales (Ocampo Salazar, 2018). Estos requisitos abarcan tanto los conocimientos generales como los específicos y las habilidades que se exigen a los contadores profesionales.

El carácter internacional de la profesión contable genera en la sociedad una expectativa de responsabilidad y transparencia que, a su vez, se traduce en la confianza del público (Quintero Rivera, 2020a). Aunque, la confianza pública se genera a partir de muchos factores, la confianza de los socios comerciales y de las partes interesadas -inversores, acreedores, accionistas, consumidores y otros- proviene en parte de saber que una persona cualificada y competente controla la integridad del proceso de información financiera.

En consecuencia, es importante que las organizaciones profesionales de contabilidad (OPA) nacionales garanticen que los procesos de cualificación y desarrollo de los contadores profesionales, incluidos los auditores internos de las empresas, sean sólidos.

Por todo lo expuesto, se plantea la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuáles son los aspectos educativos relevantes de las Normas Internacionales de Formación?, también se propone el objetivo general: Describir los aspectos educativos relevantes de las Normas Internacionales de Formación.

## **2. Materiales y métodos**

El enfoque de la investigación fue cualitativo, ya que permitió profundizar el tema desde un punto de vista contextualizado. El alcance fue descriptivo, ya que permitió conocer la información sobre los aspectos educativos encontrados en las NIF. El método de investigación fue analítico porque permitió revisar y comparar 39 artículos científicos para conocer si existen diferencias o similitudes respecto a los aspectos educativos que son considerados relevantes por los distintos autores acerca de las NIF.

El diseño de la investigación fue documental porque permitió analizar e interpretar documentos escritos sobre el tema, para determinar qué se dice sobre los aspectos educativos de las NIF. También se utilizó como técnica de recolección de datos el análisis documental en su modalidad de análisis de contenido, el cual se aplicó a 39 artículos científicos, tesis y otros trabajos de investigación que han sido publicados entre los años 2018 y 2022, a través de una lectura metódica y reflexiva sobre los aspectos educativos encontrados en las NIF. Cabe destacar que para este estudio la búsqueda bibliográfica se realizó en Google Scholar, Scopus, Latindex, Scielo, Dialnet y Redalyc.

## **3. Resultados y discusión**

En este apartado se tratan en forma narrativa y gráfica, los conceptos analizados referentes al tema de investigación.

### **Figura 1. Armonización en educación contable**



Fuente: Elaboración propia

### **3.1 Globalización y su necesidad de respuesta mediante la adopción de las Normas Internacionales de Formación.**

En la figura 1 sobre la armonización en educación contable, se puede afirmar que en la era de mercados financieros internacionalizados, la necesidad de normas contables globales fue ampliamente reconocida y aceptada (Cornejo Gutiérrez y Viramontes Miranda, 2021). La formación contable se considera una aportación clave en el proceso de desarrollo de normas contables globales (Dimartino et al., 2021). Por lo tanto, es necesario un foro internacional para el desarrollo de normas de educación para asegurar que los organismos profesionales de contabilidad nacionales y sus miembros estén equipados con los conocimientos, habilidades y valores éticos necesarios para implementar y utilizar esas normas globales de contabilidad.

Las NIF pretenden servir como recurso para el desarrollo de programas educativos apropiados ofrecidos por los organismos contadores profesionales de todo el mundo (Rojas Rojas y Sánchez Grijalba, 2021).

Específicamente, identifica las competencias requeridas para ingresar a la profesión contable y también sirve como punto de referencia para propósitos de aseguramiento de la calidad internacional en términos de programas de educación ofrecidos por los organismos contadores profesionales (Flores Anchundia et al., 2021). En el último cuarto de siglo, la profesión contable ha experimentado cambios drásticos (Gómez Mateus y Tellez Florez, 2021). La globalización del entorno empresarial está obligando a los contadores a trabajar en cooperación con homólogos profesionales de todo el mundo (Ortega Cárdenas, 2021).

El rápido desarrollo de los sistemas de comunicación e información ha hecho posible que los profesionales trabajen juntos simultáneamente, independientemente de su ubicación física (Durán y Parra, 2018). Este cambio tecnológico ha aumentado la importancia de la uniformidad internacional de las normas y las políticas fiscales. A medida que aumenta el comercio internacional, también lo hacen las cuestiones relacionadas con la fiscalidad y la política gubernamental.

La necesidad de NIF puede considerarse una respuesta a la globalización. Como resultado de esta necesidad, se han creado organismos internacionales que trabajan en la creación de un conjunto de normas comunes para los contadores de todo el mundo.

### **3.2 Mayor armonización e igualdad entre los países mediante la adopción de las Normas Internacionales de Formación**

Las NIF publicadas por la IFAC tienen por objeto reforzar la enseñanza de la contabilidad y garantizar que los nuevos contadores tengan las aptitudes y competencias adecuadas (Araos, 2018). Las normas, que se elaboraron a lo largo de un proceso de años en el que participaron expertos de todo el mundo, proporcionan orientación sobre los objetivos, el diseño y el desarrollo de un programa de grado en contabilidad en la enseñanza superior.

No obstante, se espera que las normas conduzcan a una mayor armonización entre los países y proporcionen una mayor igualdad de condiciones para la enseñanza de la contabilidad (Flores Anchundia et al., 2021). También, las mismas refuerzan la importancia de la educación profesional como medio de preparar a los graduados para el ingreso en una carrera contable. Algunos puntos destacados son:

1. El propósito de los programas de contabilidad es preparar a los estudiantes para las carreras contables, por lo cual, los programas deben estar diseñados para garantizar que los graduados tengan habilidades de comunicación, conocimiento y comprensión de los principios éticos, profesionalidad y habilidades de aprendizaje permanente necesarias para la entrada en las carreras de contabilidad.
2. Los programas deben incluir asignaturas técnicas como contabilidad financiera, contabilidad de gestión y fiscalidad; cursos en materias como economía, sistemas de información y derecho empresarial; y el desarrollo de habilidades como el pensamiento crítico, la resolución de problemas y la capacidad de análisis.
3. Aunque las normas de la IFAC se centran en los objetivos, el diseño, el desarrollo y la impartición de los programas (incluidos los métodos de enseñanza), dejan las

decisiones sobre el contenido de los planes de estudios en manos de cada institución o jurisdicción.

### **3.3 Mejor comunicación entre las distintas partes interesadas a través de la conducción de las Normas Internacionales de Formación**

Estas partes interesadas son las siguientes:

1. Los estudiantes y sus futuros empleadores, que deberían ser capaces de desarrollar una comprensión compartida de los estándares educativos requeridos para los contadores profesionales.
2. Los educadores y sus estudiantes, que deberían tener una comprensión compartida de las habilidades y conocimientos que los estudiantes necesitan adquirir para convertirse en contadores competentes.
3. Los gobiernos, que podrán identificar las habilidades y conocimientos que necesitarán los futuros contadores y que podrán diseñar sus programas en consecuencia.
4. El interés público, que puede verse favorecido por las mejoras en la formación de los futuros contadores profesionales.

Esto significa que los contadores podrán comunicarse con otras partes interesadas de su negocio de una manera mucho más eficaz y esto conducirá a un mejor entorno empresarial (Ruiz Rojas, 2022).

Además, se aguarda que las normas mejoren la calidad de la educación que las universidades imparten a los contadores (Sánchez y Díaz, 2018). La mejor calidad de la educación conduciría a mejores prácticas contables, lo que a su vez conduciría a un mejor entorno empresarial (Rodelo Sehuanes, 2022). En tanto que, se estima que las normas mejoren la calidad de la educación que las universidades imparten a los

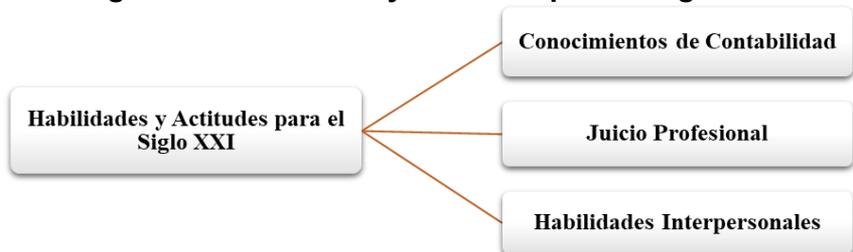
contadores (Muñoz-Murcia et al., 2022). La mejor calidad de la educación conduciría a mejores prácticas contables, lo que a su vez conduciría a un mejor entorno empresarial (Alfaro, 2020).

Además, las NIF podrán ser utilizadas por las universidades y otras instituciones educativas, especialmente las de los países en desarrollo, para garantizar que sus programas se ajusten a las normas internacionales (Molina García et al., 2022). Por tanto, es importante que todas las partes implicadas en la educación y formación de los contadores (universidades, gobiernos, empleadores y asociaciones) trabajen juntas y apliquen estas normas en lo nacional.

### **3.4 Habilidades y actitudes relevantes para los contadores profesionales mediante la adopción de las Normas Internacionales de Formación**

Las NIF de la IFAC son ampliamente reconocidas como el punto de referencia para definir lo que los contadores deben saber y ser capaces de hacer.

**Figura 2. Habilidades y actitudes para el siglo XXI**



Fuente: Elaboración propia

A continuación, en la figura 2, se exponen algunos de los temas educativos clave que se describen en las NIF de la IFAC:

**Conocimientos de contabilidad:** Se refiere al conocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y otra información técnica apropiada. También es importante la capacidad de aplicar estos conocimientos en una situación no habitual.

**Juicio profesional:** Este tema se refiere a la capacidad de aplicar adecuadamente los conocimientos técnicos de contabilidad para emitir juicios profesionales sobre cuestiones y situaciones complejas. La aplicación del juicio profesional requiere una comprensión de la legislación, la reglamentación y la ética relevantes.

**Habilidades interpersonales:** Se requiere un alto nivel de profesionalidad para trabajar en equipo o en grupo, ya sea dentro de la empresa o con clientes y homólogos ajenos a ella.

En los próximos años, personas de todo el mundo dispondrán de una nueva forma de acreditar sus cualificaciones contables (García Carrillo et al., 2022). Esta nueva cualificación ofrecerá una credencial reconocida en el mundo para los contadores, y está diseñada para garantizar que los futuros contadores estén equipados con las habilidades y conocimientos necesarios para el siglo XXI (Pulido Leyton, 2018).

Los contadores están en una posición única para añadir valor a las organizaciones, pues aportan una perspectiva diferente, normalmente, como asesores de confianza, y trabajan en un entorno en el que pueden tener un impacto en el negocio (Fernández Araya, 2022). Las normas de la IFAC se centran en lo que hace que los contadores sean profesionales y proporcionan conocimientos y habilidades que les permiten tener éxito en la profesión (Collante Caiafa y Caballero Urieles, 2022).

**Figura 3. Atributos del contador**



Fuente: Elaboración propia

En la figura 3, atributos del contador, se observa que un contador de éxito debe poseer los 7 atributos de las NIF: planificación, organización, comunicación y colaboración, iniciativa y liderazgo, orientación al servicio, curiosidad intelectual y resiliencia. Estos rasgos son necesarios para una carrera como contador porque hay mucho trabajo en la contabilidad diaria. Los contadores elaboran planes, se comunican con otras personas para realizar una tarea y colaboran con otras personas para llevar a cabo su trabajo. Los contadores también utilizan su iniciativa y su capacidad de liderazgo para averiguar qué deben hacer a continuación para que todo se complete.

La orientación al servicio es una parte importante de la vida de los contadores s porque tienen que pensar en cómo ven los clientes sus servicios y mantenerlos contentos para seguir

consiguiendo trabajo (La curiosidad intelectual es otra parte importante del trabajo porque los contadores tienen que seguir formándose para adquirir nuevas habilidades o mantenerse al día de los cambios en la legislación para seguir teniendo éxito (García Benau, 2020). La resiliencia es también otro aspecto importante de ser contador, ya que debe seguir adelante incluso cuando se encuentra con problemas en el ejercicio de su profesión (Chávez García et al., 2022).

En Estados Unidos y países de Europa, muchos estudiantes de secundaria optan por realizar cursos que les permitan acceder a cursos de nivel universitario cuando se gradúan (Abad González et al., 2022). Las NIF describen la educación contable de alta calidad y cómo puede utilizarse para preparar a los estudiantes para el lugar de trabajo (Rodelo Sehuanes et al., 2021). Las NIF se centran en las habilidades y actitudes contables profesionales relevantes para el siglo XXI (Alfaro, 2020). Las normas hacen hincapié en que los contadores deben ayudar a sus organizaciones a tomar decisiones empresariales inteligentes mediante el uso de habilidades analíticas y el conocimiento de los marcos de información financiera, como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) (Quintero Rivera, 2020a).

Las normas también se centran en preparar a los contadores para que sean líderes y comunicadores que apoyen a sus organizaciones con integridad y profesionalidad. Además, de cubrir las áreas mencionadas, las NIF se centran en el desarrollo de habilidades que son vitales en una economía global. Los contadores necesitan entender el lenguaje de los negocios internacionalmente, lo que requiere una comprensión de las normas, costumbres y prácticas contables internacionales.

## **4. Conclusiones**

Una de las cuestiones que abordan las NIF es que hay variaciones en la forma en que las distintas instituciones enseñan a sus alumnos los mismos conceptos, pero las NIF destacan algunas de las áreas en las que hay que centrarse de forma coherente. Por ende, si bien las NIF se han elaborado con el objetivo de abordar una cuestión importante, aún quedan otros aspectos por considerar como las normas contables educativas de cada país. La IFAC seguirá vigilando la evolución en este ámbito y animará a las partes interesadas a contribuir al debate en curso sobre la educación contable y la enseñanza de la contabilidad.

También, las NIF impulsarán la educación contable y la formación profesional hacia estas metas, proporcionando objetivos y competencias básicas. Será un recurso inestimable para los educadores responsables de la elaboración de planes de estudio, programas de estudio, material didáctico y exámenes. Además, las NIF se desarrollaron tras una amplia consulta con las partes interesadas en la formación y con los profesionales de todo el mundo. Es importante que estas normas sean cumplidas por los profesionales de la contabilidad, ya que nos esforzamos por conseguir unos estándares de alta calidad consistentes en la profesión contable.

Las NIF no son una solución única, pero proporcionan un marco excelente para ayudar a los estudiantes a aprender las habilidades contables que necesitarán independientemente del contexto en el que trabajen. Las NIF tienen el potencial de transformar la formación contable y la profesión de contador. Si se aplican con éxito, crearán una reserva mundial de experimentados contadores y garantizarán que los países desarrollados tengan un suministro continuo de alta calidad. También proporcionarán un cuerpo común de conocimientos formativos al que los contadores recurrirán cuando trabajen en diferentes jurisdicciones.

Como línea de investigación futura se sugiere el análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y su relación con la enseñanza de las ciencias contables en maestrías y doctorados aplicados a la enseñanza de la Contabilidad de la Administración Pública.

## 5. Bibliografía

- Abad González, J. I., Castaño Gutiérrez, F. J., Castro Castro, P., Corral Fernández, S., Ferreras González, A., Gutiérrez López, C., y Tascón Fernández, M. T. (2022). Factores determinantes de la educación financiera en los jóvenes preuniversitarios. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 137, 38-40. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8508609>
- Alfaro, A. C. (2020). Producción científica en relación a la contabilidad medioambiental. Un análisis bibliométrico. *Revista Innova ITFIP*, 6(1), 94-104. <http://revistainnovaitfip.com/index.php/innovajournal/article/view/81>
- Alves Dios, S., y Cosenza, J. P. (2019). Consideraciones acerca del desarrollo de un modelo de educación ambiental emancipatoria para la formación del profesional contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 27(2), 127-144. <https://doi.org/10.18359/rfce.3905>
- Angulo Villamil, L., y Sandoval Villaveces, L. Y. (2021). *Propuesta para la Implementación de la Norma Internacional de Educación Contable IES 4 en el programa de Contaduría Pública en una Institución de Educación Superior*. <http://repositorio.uts.edu.co:8080/xmlui/handle/123456789/7453>
- Araos, F. (2018). Navegando en aguas abiertas: Tensiones y agentes en la conservación marina en la Patagonia chilena.

*Revista de Estudios Sociales*, 64, 27-41.  
<https://doi.org/10.7440/res64.2018.03>

Bedoya-Parra, L. A., Sánchez-Mayorga, X., y Sánchez-Cabrera, S. (2021). Ética y responsabilidad social como mecanismos de formación integral para el ejercicio profesional del Contador. *Entramado*, 17(2), 146-161.  
[http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1900-38032021000200146](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1900-38032021000200146)

Berona, N. (2020). Evolución y nuevas tendencias de la investigación contable. *Actualidad Contable Faces*, 23(40), 9-27.  
<https://www.redalyc.org/journal/257/25763378002/>

Bezerra da Silva, E., De Almeida Santos, F., Eloy Fernandes, M., y Espenser Veiga, W. (2021). Análisis de los mejores cursos de Ciencias Contables en São Paulo, según el examen de suficiencia CFC. *Revista Academia y Negocios*, 7(2), 221-236.  
<https://www.redalyc.org/journal/5608/560868098001/>

Cantillo Padrón, J. C., Mendoza Herrera, A. G., y De la Hoz Suárez, A. I. (2021). Revisión bibliográfica de los planteamientos académicos para mejorar la calidad de la educación contable en Colombia. *ECONÓMICAS CUC*, 42(2), 01-21.  
<https://doi.org/10.17981/econuc.42.2.2021.Econ.5>

Chávez García, E. M., Navas Montes, Y., y Pacheco Mendoza, S. R. (2022). Prospectiva como herramienta de decisiones en la carrera de Contabilidad y Auditoría de la Universidad Estatal de Bolívar. *Revista Ciencias Pedagógicas e Innovación*, 10(1), 95-102.  
<https://incyt.upse.edu.ec/pedagogia/revistas/index.php/rcpi/articloe/view/541>

Collante Caiafa, C. E., y Caballero Urieles, G. J. (2022). Análisis de la formación posgradual en la disciplina contable a partir de la aceptación de las NIIF en un departamento colombiano, 2009-

2018. *Cuadernos de Contabilidad*, 23.  
[https://revistas.javeriana.edu.co/files-articulos/CC/23%20\(2022\)/383671212003/index.html](https://revistas.javeriana.edu.co/files-articulos/CC/23%20(2022)/383671212003/index.html)

Cornejo Gutiérrez, V., y Viramontes Miranda, J. de D. (2021). Revisión de literatura: Cuadros de mando y visualizaciones de datos financieros en la enseñanza Contabilidad para mejorar las habilidades estudiantiles: Resumen 2CP21-182. *Memorias de Ciencia y Tecnología*, 1(2).  
<http://erevistas.uacj.mx/ojs/index.php/memoriascyt/article/view/4827>

Dimartino, C., Boff, M. F., y Barbei, A. A. (2021). El impacto del COVID-19 en la educación contable: Revisión bibliográfica y propuesta de investigación para el abordaje de un modelo educativo. *Documentos de Trabajo del CECIN*.  
<http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/137111>

Durán, L., y Parra, B. (2018). El distanciamiento entre el discurso teórico de la investigación universitaria y el discurso de la regulación contable en el contexto global. *Actualidad Contable Faces*, 21(36), 5-23.  
<https://www.redalyc.org/journal/257/25754826002/>

España Sarria, J. (2020). Fallas de la educación contable en Colombia: Influencia en el ejercicio de la revisoría fiscal y los casos de corrupción. *Revista Colombiana de Ciencias Administrativas*, 2(2), 29-44.  
<https://doi.org/10.52948/rcca.v2i2.168>

Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2020). *La Federación Internacional de Contadores (IFAC). Antecedentes*. Federación Internacional de Contadores (IFAC).  
[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ES\\_A4\\_IFAC\\_Background\\_Info.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ES_A4_IFAC_Background_Info.pdf)

- Fernández Araya, S. (2022). Modelos de educación contable, desafíos que plantea la formación del contador. *Revista sobre estudios e investigaciones del saber académico*, 16, e2022009-e2022009.  
<http://publicaciones.uni.edu.py/index.php/rseisa/article/view/300>
- Flores Anchundia, L. I., Jara Jiménez, M. M., Montúfar Chango, K. L., y Terán Jama, T. T. (2021). Estrategias metodológicas para mejorar la enseñanza de contabilidad: Methodological strategies to improve accounting education. *South Florida Journal of Development*, 2(5), 8042-8062.  
<https://www.southfloridapublishing.com/ojs/index.php/jdev/article/view/992>
- García Benau, M. A. (2020). Cambios en la educación contable universitaria. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 9-12.  
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/344733>
- García Carrillo, J. F., Díaz Jiménez, M. A., Preciado Velandia, Á. N., y O'Neill May, C. J. (2022). La economía y su relación con la educación contable en Colombia. *Educación e investigación contable en Colombia: una mirada holística de la disciplina*, 77-129.  
[https://icontent.ceipa.edu.co/nucleos/comunicaciones/fondo\\_editorial/assets/files/Educacion\\_e\\_investigacion\\_contable.pdf#page=78](https://icontent.ceipa.edu.co/nucleos/comunicaciones/fondo_editorial/assets/files/Educacion_e_investigacion_contable.pdf#page=78)
- Gómez Contreras, J. L., Monroy Bermúdez, L. de J., y Bonilla Torres, C. A. (2019). Caracterización de los modelos pedagógicos y su pertinencia en una educación contable crítica. *Entramado*, 15(1), 164-189. <https://doi.org/10.18041/1900-3803/entramado.1.5428>
- Gómez Mateus, A. M., y Tellez Florez, M. T. (2021). *Diagnóstico de la Formación del Contador Público Frente a las NIIF en UNIMINUTO UVD* [PhD Thesis, Corporación Universitaria

Minuto de Dios].  
<https://repository.uniminuto.edu/handle/10656/13283>

- León Paime, E. F. (2018). Elementos significativos en la construcción discursiva de la autoridad profesoral contable: Aprendizajes metodológicos. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 27(1), 125-140. <https://doi.org/10.18359/rfce.3633>
- López Tejada, E. J. (2018). Análisis del papel de las mujeres en la investigación contable desarrollada en el Departamento del Quindío desde una perspectiva de género. *En-Contexto Revista de Investigación en Administración, Contabilidad, Economía y Sociedad*, 6(9), 157-180. <https://www.redalyc.org/journal/5518/551857283012/>
- Manrique Ramírez, F. (2018). Los cuerpos dóciles: Caso de la educación contable. *Revista Científica General José María Córdova*, 16(24), 131-153. <https://www.redalyc.org/journal/4762/476257828007/>
- Molina García, I. A., Cisneros-Ruiz, A. J., López Subires, M. D., y Diéguez Soto, J. (2022). ¿Influye la educación financiera sobre la propensión a tomar riesgos? Una aproximación empírica a través de estudiantes universitarios españoles. *IX Jornada Internacional AECA sobre Valoración, Financiación y Gestión de Riesgos: Actas IX Jornada Internacional-Cuenca 2022*, 30. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8481771>
- Molina Hurtado, Y. A., Tobón Perilla, L. N., y Fonseca Gordillo, J. E. (2019). Incidencia de la investigación formativa contable en el sector empresarial de Tunja—Colombia. *Revista de Ciencias Sociales* (Ve), XXV(1), 35-47. <https://www.redalyc.org/journal/280/28059678004/>
- Muñoz-Murcia, N. M., Camargo-Mayorga, D. A., y Gómez-Contreras, J. L. (2022). Percepciones sobre el aprendizaje contable en línea por parte de estudiantes de la modalidad

presencial: Un análisis usando SEM. *Encuentros*, 20(01-Enero-Junio-), 118-134.  
<http://ojs.uac.edu.co/index.php/encuentros/article/view/2808>

Ocampo Salazar, C. A. (2018). Un panorama del efecto Foucault en contabilidad y gestión pública temáticas, autores y retos de investigación desde la gubernamentalidad. *Cuadernos de Contabilidad*, 19(47), 60-79.  
<https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc19-47.pefc>

Ortega Cárdenas, C. (2021). Saber pedagógico en contaduría pública: Percepción estudiantil, métodos de enseñanza y perspectiva de investigación. *Revista Colombiana de Ciencias Administrativas*, 3(1), 7-29.  
<https://cipres.sanmateo.edu.co/ojs/index.php/rcca/article/view/441>

Pulido Leyton, A. I. (2018). *Análisis comparativo del plan de estudios de Contaduría Pública a distancia de la UMNG con las normas internacionales de formación emitidas por la IFAC*.  
<http://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/17883>

Quintero Rivera, J. J. (2020a). Historia de la Contabilidad en Colombia y la Educación Contable. *Revista Cadena de Cerebros (e-ISSN: 2448-8178)*, 4(1).  
[https://www.researchgate.net/profile/Juan-Quintero-Rivera/publication/348077779\\_Historia\\_de\\_la\\_Contabilidad\\_en\\_Colombia\\_y\\_la\\_Educacion\\_Contable/links/5fee61cb92851c13fedb5637/Historia-de-la-Contabilidad-en-Colombia-y-la-Educacion-Contable.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Juan-Quintero-Rivera/publication/348077779_Historia_de_la_Contabilidad_en_Colombia_y_la_Educacion_Contable/links/5fee61cb92851c13fedb5637/Historia-de-la-Contabilidad-en-Colombia-y-la-Educacion-Contable.pdf)

Quintero Rivera, J. J. (2020b). El Efecto del COVID-19 en la Economía y la Educación: Estrategias para la Educación Virtual de Colombia. *Revista Scientific*, 5(17), 280-291.  
<https://doi.org/10.29394/Scientific.issn.2542-2987.2020.5.17.15.280-291>

- Rodelo Sehuanes, M. A. (2022). Reflexiones contables. Un aporte histórico e integral a la educación contable en Colombia para el siglo XXI. *IV Simposio Internacional de teoría contable*, 101. [https://www.researchgate.net/profile/Ines-Garcia-Fronti/publication/360606547\\_IV\\_Simposio\\_Internacional\\_de\\_teor%C3%ADa\\_contable\\_la\\_obra\\_de\\_Mario\\_Biondi\\_-\\_la\\_obra\\_de\\_Rafael\\_Franco\\_Ruiz\\_SIC\\_IADCOM\\_FCE\\_UBA\\_-\\_CPCECABA/links/62804762973bbb29cc7fedbc/IV-Simposio-Internacional-de-teoria-contable-la-obra-de-Mario-Biondi-la-obra-de-Rafael-Franco-Ruiz-SIC-IADCOM-FCE-UBA-CPCECABA.pdf#page=102](https://www.researchgate.net/profile/Ines-Garcia-Fronti/publication/360606547_IV_Simposio_Internacional_de_teor%C3%ADa_contable_la_obra_de_Mario_Biondi_-_la_obra_de_Rafael_Franco_Ruiz_SIC_IADCOM_FCE_UBA_-_CPCECABA/links/62804762973bbb29cc7fedbc/IV-Simposio-Internacional-de-teoria-contable-la-obra-de-Mario-Biondi-la-obra-de-Rafael-Franco-Ruiz-SIC-IADCOM-FCE-UBA-CPCECABA.pdf#page=102)
- Rodelo Sehuanes, M. A., Chamorro González, C. L., y Archibold Barrios, W. (2021). Formación (en competencias) investigativa (s) en los estudiantes de contaduría pública: Caso Universidad del Atlántico, Colombia, 2015-2019. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 29(2), 67-85.
- Rodríguez Tovar, M. A., Trujillo Prada, M. A., Ramírez, C. A., y Jaramillo Ramírez, P. M. (2020). Laboratorio Contable: Una estrategia didáctica para la enseñanza del ciclo contable. *Journal of business and entrepreneurial studies*, 4(3). <https://www.redalyc.org/journal/5736/573667939002/>
- Rojas, W., y Sánchez Grijalba, A. M. (2021). Pensando la contaduría pública en su ejercicio profesional: Contextos y presupuestos. *Innovar*, 31(80), 141-152. <https://doi.org/10.15446/innovar.v31n80.93671>
- Ruiz Rojas, G. A. (2022). *Didáctica y contabilidad: Estrategias didácticas aplicadas en la educación contable*. Fondo editorial de la Universidad Autónoma Latinoamericana–UNAULA. <https://books.google.es/books?hl=esylr=yid=cIB5EAAAQBAJyoi=fndypg=PT7ydq=Did%C3%A1ctica+y+contabilidad:+Estrategias+did%C3%A1cticas+aplicadas+en+la+educaci%C3%B3n+contable+de+la+universidad+aut%C3%B3noma+latinoamericana+unaula>

SwZp8#v=onepageyq=Did%C3%A1ctica%20y%20contabilidad%  
3A%20Estrategias%20did%C3%A1cticas%20aplicadas%20en%  
20la%20educaci%C3%B3n%20contableyf=false

Sánchez, E. P., y Díaz, A. Á. (2018). Contabilidad electrónica, enfoque esencial para la educación contable. *Hitos de Ciencias Económico Administrativas*, 24(69), 246-266. <https://doi.org/10.19136/hitos.a24n69.2742>

Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas  
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 (Via Mail)

**Nº 56 – año 28**

### **BALANCE AMBIENTAL**

**Autoras**

**MARÍA CRISTINA DEL CAMPO**

**LOURDES CAROLINA FLORES**

**INÉS CARBONELL**

[cdelcampo@iua.edu.ar](mailto:cdelcampo@iua.edu.ar)

### **Universidad de la Defensa Nacional (UNDEF)**

#### **Dra. María Cristina del Campo**

- Doctora en Derecho y Ciencias Sociales. Magíster en Gestión ambiental. (UNDEF).
- Postdoctorando en IT Ciencias Económicas (UNDEF).

#### **Esp. Lourdes Carolina Flores**

- Especialista en Contabilidad Superior y Auditoría. (UNDEF).
- Contadora Pública. (UNDEF).

#### **Cdra. Inés Carbonell**

- Contadora Pública. (UNDEF).
- Esp. en Contabilidad Superior y Auditoría. (UNDEF).

#### Publicación:

- Presentado el 30/08/2022
- Aprobado el 29/09/ 2022
- Publicado en Septiembre del 2022



## **BALANCE AMBIENTAL**

## **ENVIRONMENTAL BALANCE**

### **SUMARIO**

**Palabras clave**

**Keywords**

**Resumen**

**Abstract**

1. Introducción
2. “Lo Contable” y “Lo ambiental”
3. El Balance Ambiental como herramienta de la contabilidad ambiental
4. Contextualización normativa: La contabilidad y el balance desde lo tradicional
5. El Activo y el Pasivo Ambiental como componentes base del Balance Ambiental
6. Doctrina sobre inclusión en el Balance Ambiental como Activos y Pasivos ambientales
7. Los desafíos de inicio
8. Referencias bibliográficas

### **Palabras clave:**

Balance ambiental, contabilidad ambiental, cuentas ambientales

### **Keywords:**

Environmental balance, environmental accounting, environmental accounts

### **Resumen**

En este trabajo, se presenta un avance del proyecto de investigación sobre cuentas ambientales y contabilidad ambiental aplicables a una reserva natural pública- privada, en el que se incluyen aspectos básicos del Balance Ambiental -e incluso del inventario ambiental en el que se sustenta- como consideraciones estructurantes que permitan ir fundando los lineamientos base de la herramienta de base informativa y utilidad para la toma de decisiones. Se espera lograr aportar en la construcción de normas contables específicas de contabilidad ambiental, así como señalar algunas de las carencias detectadas que la herramienta presenta hasta el momento e incluso las dificultades que se evidenciaron en la simulación de implementación.

### **Abstract**

In this work, an advance of the research project on environmental accounts and environmental accounting applicable to a public-private nature reserve is presented, which includes basic aspects of the Environmental Balance - and even the environmental inventory on which it is based- as Structuring considerations that allow to establish the basic guidelines of the information base tool and usefulness for decision making. It is expected to contribute to the

construction of specific accounting standards for environmental accounting, as well as to point out some of the shortcomings detected that the tool has so far and even the difficulties that were evidenced in the implementation simulation.

## 1. Introducción

El presente trabajo se enmarca en lo desarrollado en el proyecto de investigación sobre cuentas ambientales y contabilidad ambiental<sup>1</sup>, en la cual se encuentra inserto el Balance Ambiental esencialmente como herramienta de información para la toma de decisiones.

Las *Cuentas Ambientales* miden las múltiples interrelaciones entre el ambiente y la economía, así como la consideración en las mismas de los costos derivados de la contaminación ambiental y del agotamiento de los bienes ambientales. Las cuentas ambientales se centran en plasmar una medición de los aspectos ambientales y de los económicos consistiendo su importancia básica en la de servir de registro sobre los bienes ambientales a los fines contables. En tal orden el autor de cita se pregunta, ¿Cómo se elaboran las Cuentas Ambientales y Económicas? Para sus estimaciones como ya se mencionó, la Cuenta Ambiental y Económica utiliza el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económico (SCAE) promulgado por las Naciones Unidas, el cual, al proporcionar conceptos y definiciones sobre contabilidad ambiental y económica acordados internacionalmente, constituye una herramienta invaluable para la compilación de estadísticas

---

<sup>1</sup> Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación: “Hacia una contabilidad ambiental como instrumento de la gestión ambiental de áreas naturales protegidas: Cuentas ambientales (patrimonio natural y cultural) de la Reserva de la Defensa de Ascochinga” (Córdoba-Argentina), UNDEF. 2022. Proyecto de Investigación RES. Rectoral UNDEF N° 472/2021 EXPTE. UNDEF N°284/2021

integradas, la derivación de indicadores consistentes y comparables, y la medición del avance hacia los ODS. (Tenjo Talero *et al.*, 2017, p.4-5)

En este marco, el *plan de cuentas* -como el listado necesario para registrar los hechos contables- se constituye en uno de los aspectos más importantes del sistema contable, ya que se orienta al registro de las operaciones, ofreciendo la ventaja de uniformidad de las cuentas utilizadas en cada registro. Las “cuentas ambientales” son elementos fundamentales de registro y evidencia de hechos contables, o sea, sin las cuentas nada podría ser contabilizado y expuesto contablemente (Panario Centeno, 2010, p.2).

Las Cuentas Ambientales en nuestro caso, constituyen el marco teórico a partir del cual se analizan:

- (i) La evolución del stock de los recursos naturales, o en la práctica, los activos naturales que se encuentran en el medio ambiente.
- (ii) La integración de los activos naturales como factor de producción en los procesos de producción al interior del circuito económico.
- (iii) La disposición de residuos sólidos, descargas de vertimientos y emisiones al aire generadas por la economía al ambiente, como consecuencia de los procesos de producción y hábitos de consumo.
- (iv) Simultáneamente, aborda análisis sobre las actividades económicas encaminadas a la protección ambiental y de gestión de recursos; cuya intención principal es reducir o eliminar las presiones sobre el ambiente o hacer más eficiente el uso de los recursos naturales. (Tenjo Talero *et al.*, 2017, p.2).

La *contabilidad ambiental* como herramienta de la gestión ambiental es un área de conocimiento que aún se encuentra en construcción. En el ejercicio de la profesión contable se vienen evidenciando ciertas debilidades en materia ambiental, lo cual se suele reflejar en las empresas analizadas a través de sus estados financieros, en particular en el tratamiento de los hechos de impacto ambiental ocasionados por la actividad económica de estas. Esta realidad provoca una gran brecha entre el contador público, la empresa, la contabilidad ambiental y la sociedad lo cual se ve reflejado finalmente en las consecuencias derivadas de la responsabilidad ambiental.

La obligación genérica del contador ha venido siendo la de examinar y auditar los registros contables de la empresa, libros, estados financieros, así como la de procurar la recopilación de información documental relacionada con estados contables financieros, para su análisis y contrastación con las bases teóricas y jurídicas (Álvarez, Romer, *et al.*, 2009, p1). Ello ha venido dejando de lado el registro de lo que la actividad de la empresa u organización toma e impacta en el ambiente, así como de los gastos que en relación a este realice.

Una de las herramientas de la contabilidad ambiental es el *Balance Ambiental*, al que podemos definir como un documento que expresa el activo y pasivo ambiental en un determinado momento y evidencia de forma sintética, las cuentas de la gestión ambiental. El balance y la información ambiental fueron pensados para los usuarios externos de la organización, si bien son herramientas útiles para la toma de decisión de los empresarios en la gestión del ambiente natural (Werno Herckert 2014, p.1). Es mediante el Balance ambiental que se espera concretar una correcta registración y exposición de estados contables que incluyan lo ambiental a los fines de servir de base para la toma de decisiones y de información interna y externa en general.

En este trabajo, se presenta un *avance del proyecto de investigación sobre cuentas ambientales y contabilidad ambiental aplicables a una reserva pública- privada*, en el que se incluyen algunos aspectos básicos del Balance Ambiental como consideraciones estructurantes que permitan ir fundando los lineamientos base de la herramienta y permitan aportar en la construcción de normas contables específicas de contabilidad ambiental, así como señalar parte de las carencias detectadas que la herramienta presenta hasta el momento e incluso las dificultades que se evidenciaron en su implementación<sup>2</sup>.

## 2. “Lo Contable” y “Lo ambiental”

La actividad económica genera con su accionar cambios en el ambiente en el que se despliega, los que a su vez influyen principalmente en el entorno. La asunción de los costos de prevención y de las consecuencias de efectos no deseados deben equilibrarse con los beneficios del desarrollo. Incluso si consideramos que la organización o empresa no puede desarrollarse aislada del entorno, de una sociedad organizada y de una organización jurídica institucional que posibilita tal actividad económica es que ese ente debe asumir los costos de estar inmerso en ese sistema.

El resguardo de lo que lo rodea, de lo que se sirve, la asunción de las externalidades negativas no siempre es algo que se asuma, aun con normas que lo exijan, lo cual termina influyendo en la calidad de vida de la sociedad o entorno en el que se desarrolla,

---

<sup>2</sup> La contabilidad se rige por normas contables profesionales emitidas a por la CENCyA (Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría) encargado de elaborar, en el interés público, y difundir, la normas contabilidad y auditoría que promulga la FAPCE (Federación de Profesionales en Ciencias Económicas) para su posteriormente ser sancionadas y puestas en vigencia por los CPCEs. (Consejo Profesional De Ciencias Económicas) de cada jurisdicción

incluso comprometiendo el objetivo meta constitucional del desarrollo sostenible. De allí la relevancia de las cuentas ambientales y en particular de la implementación de herramientas que permitan, guíen y encaucen a las actividades económicas de incidencia ambiental a la utilización de instrumentos de gestión ambiental que acompañen su rol de responsabilidad ambiental.

Según Fernández Cuesta (Fernández Cuesta, 2004, p33) “La Contabilidad ambiental puede definirse como la parte de la Contabilidad aplicada cuyo objeto son las relaciones entre una entidad y su medio ambiente, lo cual requiere precisar tanto el concepto de entidad como el de medio ambiente”. Según Souza Ribeiro, la Contabilidad ambiental, “está constituida por la identificación, la medición y evidencia de los bienes, los derechos, obligaciones y consumos de la naturaleza ambiental” (Souza Ribeiro *et al.*, 2006, pp. 17-35).

Conforme a UNEP, la contabilidad ambiental es una iniciativa que tiene como objetivo dar cuenta de los bienes de la naturaleza, como el agua, los bosques, la energía y los ecosistemas, entre otros, con el fin de demostrar su importancia para la economía y la sociedad. El sistema de contabilidad ambiental, por otro lado, proporciona una estructura que permite organizar la información sobre estos activos naturales de modo que puedan vincularse con los datos económicos. Así, el informe analiza el sistema de contabilidad ambiental y su papel en las auditorías sobre biodiversidad y políticas ambientales y de sostenibilidad. (UNEP)

La Agencia Europea del Medio Ambiente “define la contabilidad ambiental como un conjunto de instrumentos y sistemas que son útiles para medir, evaluar y comunicar la actuación medioambiental de la empresa; este integra tanto la información fiscal como la monetaria con el objetivo último de situar la empresa en términos de la ecoeficiencia. Además, expresa que la ecoeficiencia se logra maximizando el valor de la empresa, al mismo tiempo que esta

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

---

minimiza el uso de recursos y los impactos negativos ambientales” (Agencia Europea del Medio Ambiente ,1999).

En una aproximación a las principales notas del concepto *-de lo que integra la contabilidad ambiental-* se puede señalar que:

- *La contabilidad ambiental se orienta a complementar el enfoque tradicional económico-financiero con el ambiental;*
- *Estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de los bienes ambientales controlados por las organizaciones;*
- *Representa el estado de situación en un periodo específico (1 año)*
- *Estado confiable e integral de los bienes ambientales involucrados en un momento determinado;*
- *Provee de información a la comunidad en general sobre sus políticas, objetivos y programas ambientales;*
- *Promueve al análisis de las acciones con posible deterioro ambiental y calcular costos en relación a las responsabilidades;*
- *Permite estimar la relación entre las acciones preventivas y las de reparación;*
- *Considera la relación entre depreciación del activo natural y el desempeño ambiental;*
- *Permite estimar el costo de las medidas preventivas y las de restauración;*
- *Viabiliza la observancia de la normativa ambiental a través de un registro específico que permite el control del Estado;*
- *Comunica la relación entre los costos de los gastos ambientales y los logros alcanzados en términos ambientales;*
- *Establece criterios de cuantificación y medición;*

*A modo de resumen sobre los componentes, características y finalidades del instrumento podemos señalar que la contabilidad ambiental se integra en sus fines a:*

- *Obtención de datos*
- *Clasificar-Medir-Cuantificar*
- *Registrar- Informar*
- *Reflejar el estado en un periodo de tiempo*
- *Sistematizar datos*
- *Control interno y externo*
- *Responder a una política de estado/empresarial*
- *Se enfoca en el capital ambiental*
- *Considera la preservación del patrimonio natural*

*Limitar los impactos ambientales negativos* (del Campo, 2022, p.12)

El camino en el desarrollo de la contabilidad ambiental es incipiente, sin embargo, el discurso contable se viene ampliando a través de los conceptos de patrimonio natural y de los bienes ambientales, lo cual permite -junto con el inventario ambiental- ir construyendo la identidad de esta rama contable.

La contabilidad ambiental se centra fundamentalmente en registrar, lo que implica una directa relación con el derecho-deber de información y en consonancia con los principios ambientales como veremos a continuación. Sin embargo, es una herramienta que posee una mayor vocación que la meramente registral, como lo es la de integrar el espectro de asunción de responsabilidades ambientales.

**Lo ambiental** se inserta en lo contable mediante la gestión ambiental, al integrar la herramienta de cuentas ambientales. Y si bien la contabilidad ambiental no se encuentra expresamente

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

---

especificada en la ley general del ambiente<sup>3</sup> (PMA) esta se considera incluida en su contenido mediante la política ambiental; los principios y genéricamente en los instrumentos de política ambiental; en particular en el instrumento del artículo 8. 6. *El régimen económico de promoción del desarrollo sustentable*; si bien es insumo del instrumento del art.8.3. *El sistema de control sobre el desarrollo de las actividades antrópicas* y el del 8.5. *El sistema de diagnóstico e información ambiental*.

Por otra parte, en el apartado “Autogestión” -del mismo cuerpo normativo- se establece que las autoridades competentes establecerán medidas tendientes: a) La instrumentación de sistemas de protección de la calidad ambiental que estén elaborados por los responsables de actividades productivas riesgosas; b) La implementación de compromisos voluntarios y la autorregulación que se ejecuta a través de políticas y programas de gestión ambiental; c) La adopción de medidas de promoción e incentivos. Además, se deberán tener en cuenta los mecanismos de certificación realizados por organismos independientes, debidamente acreditados y autorizados. (artículo 26 PMA). Lo cual posibilita a la contabilidad ambiental a estar incluida en este marco normativo de base ambiental.

En tal sentido, el artículo 2 de la ley establece que la política ambiental deberá cumplir los objetivos de: a) Asegurar la preservación, conservación, recuperación y mejoramiento de la calidad de los recursos ambientales, tanto naturales como culturales, en la realización de las diferentes actividades antrópicas; d) Promover el uso racional y sustentable de los recursos naturales; e) Mantener el equilibrio y dinámica de los sistemas ecológicos; g) Prevenir los efectos nocivos o peligrosos que las actividades antrópicas generan sobre el ambiente para posibilitar la sustentabilidad ecológica, económica y social del desarrollo; i)

---

<sup>3</sup> Ley General del ambiente Ley 25675. Presupuestos Mínimos Ambientales

Organizar e integrar la información ambiental y asegurar el libre acceso de la población a la misma –entre otros-.

Es de resaltar la relevancia de los *principios ambientales* a los fines de servir de cauce, de guía en todo accionar público o privado que implique algún impacto o incidencia en el ambiente; entre ellos el **principio de prevención**; el cual deberá guiar todo el accionar referido al accionar de la empresa sobre o en relación al ambiente: *Principio de prevención: Las causas y las fuentes de los problemas ambientales se atenderán en forma prioritaria e integrada, tratando de prevenir los efectos negativos que sobre el ambiente se pueden producir.*

Por otra parte, el *Principio de sustentabilidad* establece que *El desarrollo económico y social y el aprovechamiento de los recursos naturales deberán realizarse a través de una gestión apropiada del ambiente, de manera tal, que no comprometa las posibilidades de las generaciones presentes y futuras.*

Entre los instrumentos de la política y la gestión ambiental (art. 8) “El régimen económico de promoción del desarrollo sustentable” es el que por ser económico aparece con mayor vinculación con las cuentas ambientales y bien podría ser utilizado para implementar algún tipo de promoción a la utilización de las herramientas de la contabilidad ambiental como parte de la información que el Estado tiene en el deber de sistematizar dicha información.

La aplicación de un instrumento económico de gestión ambiental a una Reserva Natural (público-privada) importa –en nuestro caso- la registración de lo que implica el mantenimiento y uso turístico-deportivo de la misma, siendo su principal patrimonio el paisaje como uno de sus valores. Implementar el Balance Ambiental permitiría no solo un registro general de lo que en términos de recursos naturales y bienes ambientales con que la reserva cuenta, los costos del mantenimiento de servicios ambientales y de prevención y tratamiento de impactos generados; sino además la

posterior valorización de los componentes ambientales que están enmarcados en la reserva natural, en este caso, turística ambiental.

Como principal herramienta que nos propusimos utilizar en el marco de los instrumentos de la contabilidad ambiental fue la del *Inventario Ambiental*, adaptado a inventario contable ambiental mediante los criterios de relevamiento, clasificación y ponderación; lo cual permitió ser el principal insumo del balance contable ambiental.

### **3. El Balance Ambiental como herramienta de la contabilidad ambiental**

Al comenzar la tarea detectamos que al momento de pretender armar un *Balance Ambiental* éste carecía –entre otros aspectos- de uniformidad en cuanto a las cuentas que lo componían; el enfoque tradicional solo dificultaba lo que se entendía como tal. Por lo tanto, la tarea se orientó a distinguir los componentes del concepto a los fines de servir de guía para su aplicación.

Comenzaremos por considerar a la contabilidad ambiental como un instrumento de gestión ambiental entendiendo como tal a todas aquellas herramientas o políticas públicas contenidas en regulaciones, las cuales motivan acciones o conductas de las empresas sobre cómo contribuir a la protección ambiental y cómo prevenir, atenuar o mejorar problemas ambientales (Bolzan de Campos, *et al.*, 2009. p.5). En tal marco se inserta el balance ambiental.

Existe una multiplicidad de definiciones sobre balance ambiental entre ellas la que lo define como “un documento demostrativo que expresa el activo y pasivo ambiental en un determinado momento. En él se evidencia, de forma sintética, las cuentas de la gestión ambiental natural de la célula social” (Aларcon Vega, *et al.*, 2015, pp. 22-23).

Algunos autores parten del SIEA para definirlo: *Se trata de diseñar un sistema de información estratégico ambiental a partir de los avances y procesos realizados, con el fin de crear un Balance Ambiental, al reflejar de manera integral las inversiones realizadas en los procesos de desarrollo sostenible de la empresa, como valor agregado e instrumento de evaluación y medición de los impactos desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo de la información contable para la toma de decisiones integrales* (Pérez López et al., 2017, p.121).

Como características de la herramienta -considerando los diferentes autores relevados, analizados y sistematizados en su contenido-pueden señalarse:

- El Balance Ambiental se orienta a complementar el enfoque tradicional económico-financiero con el ambiental;
- Trata de plasmar las relaciones que existen entre la empresa y el ambiente, como también la influencia y el impacto ejercido por la empresa;
- Busca reflejar los diversos flujos entre la organización y el ambiente;
- Es fuente de información y de los sistemas de información de la organización/empresa
- Es útil para la toma de decisiones;
- Permite confeccionar planes y diseñar estructuras para las políticas en acción;

El Balance Ambiental como instrumento de base informativa, encuentra su fuente en políticas públicas, se guía mediante el cumplimiento de la normativa ambiental y permite gestionar con criterios y metas de sustentabilidad ambiental; si bien no puede desconocerse que a la actualidad estaría requiriendo de incentivos para su implementación por parte de las empresas y organizaciones. La relación que existe entre el Balance Ambiental

y el deber de informar deviene de la necesidad de que la misma (pública y privada) sirva para la toma de decisiones de los gobiernos.

#### **4. Contextualización normativa: La contabilidad y el balance desde lo tradicional**

Como se señalará no existe una regulación específica para la contabilidad ambiental y en consecuencia sobre balance contable ambiental.

La Ley 20.488 sobre incumbencia del profesional de ciencias económicas en la responsabilidad social empresaria establece que: *Se requerirá título de Contador Público o equivalente: a) En materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con las cuestiones detalladas en los siguientes incisos: 1. Preparación, análisis y proyección de estados contables, presupuestarios, de costos y de impuestos en empresas y otros entes. 2. Revisión de contabilidades y su documentación. (art. 13) y art 13 inc.11. Presentación con su firma, y avalados por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, los estados contables de bancos nacionales, provinciales, municipales, mixtos y particulares, de toda empresa, sociedad o institución pública, mixta o privada y de todo tipo de organización con patrimonio diferenciado.*

Vemos que la propia ley de incumbencia del profesional de ciencias económicas en la responsabilidad social no menciona claramente la responsabilidad social ni ambiental. (art. 14)

En cuanto a las normas Contables Profesionales emitida por la FACPCE<sup>4</sup> podemos citar la Resolución Técnica N° 16 en su pto. 4.1.1 define a los activos como “..... a un hecho ya ocurrido,

---

<sup>4</sup> Normas Contables Profesionales emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

---

*controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente). Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de: a) canjearlo por efectivo o por otro activo; b) utilizarlo para cancelar una obligación; o c) distribuirlo a los propietarios del ente. Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos. En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión. La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de: a) su conversión directa en efectivo; b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta; c) su canje por otro activo; d) su utilización para la cancelación de una obligación; e) su distribución a los propietarios. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activo. El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad”.*

*Para los pasivos los define en su punto 4.1.2 como: “a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra; b) la cancelación de la obligación:*

*1) es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable;*

*2) deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del*

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

---

*acreedor. Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente. Se considera que un ente ha asumido voluntariamente una obligación cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.*

Como puede evidenciarse solo establece los lineamientos para el reconocimiento de Activos y Pasivos, pero en ningún momento se refiere a cuentas ambientales.

En la RT 17 pto. 5.13.1 inc. c.pto.2: *“Los costos posteriores relacionados con un intangible ya reconocido sólo se activarán si: a) puede probarse que mejorarán el flujo de beneficios económicos futuros; y b) pueden ser medidos sobre bases fiables”* Aquí solo fija los lineamientos para el reconocimiento de Activos Intangibles.

En la RT 22 pto. 5 están las distintas definiciones de los activos biológicos como: *“compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados”* y posteriormente amplía cada una de estas definiciones.

Tanto la RT 22 como su modificatoria la RT 46 en su pto. 2 reconocen a la actividad agropecuaria como aquella que consiste en: *“.... producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico. La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen actividad agropecuaria que por ej-*

reconoce como resultado de la actividad el crecimiento biológico donde es la naturaleza la que interviene; para llegar al resultado final de un periodo se reconocen otros ingresos provenientes de la actividad del hombre y hechos acaecidos en el medio.

No hay ninguna norma contable de cómo debemos reconocer y valorar el *Patrimonio Natural* y el *Patrimonio Cultural* y solo se acercan al tema en el caso de algunos activos o pasivos que hoy la contabilidad financiera puede valorar. Por ejemplo:

- -Obtención de un subsidio. (RT 46 pto. 8.2)<sup>5</sup>
- -Deudas por infringir leyes existentes. (por ejemplo la Ley de procedimiento tributario LEY 11683 Y TO1998)
- -Previsiones por daños que posiblemente se pueda causar, como un uso inadecuado de desechos patógenos. Según lo establece para esta u otras situaciones que reúna los requisitos establecidos en la RT 17 pto. 4.8.inc. a.<sup>6</sup>

Para el caso de las NIIF 38 (NIIF Norma Internacional de Información Financiera) que regla los Activos Intangibles, nos encontramos con la misma dificultad que con nuestras normas, así por ej. en referencia a los activos ambientales para que sean considerados activos debe tener un valor objetivamente

---

<sup>5</sup> RT 46 pto. 8.2: “Un subsidio del estado, no sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, relacionado con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, se reconocerá en el resultado del periodo solo cuando dicho subsidio se convierta en exigible y su percepción sea altamente probable. Si un subsidio del gobierno relacionado con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta está condicionado al cumplimiento de algunas condiciones en el futuro, incluyendo situaciones en las que el subsidio requiere que la entidad desarrolle o no desarrolle ciertas actividades, la entidad reconocerá el subsidio del gobierno en el resultado del periodo sólo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.

<sup>6</sup> Provisiones se diferencia de Previsiones porque son sucesos que se tiene la seguridad de ocurrencia, pero no su monto. (Ej. Impuesto Diferido).

determinado por un hecho anterior al momento de su reconocimiento o medición; y establecerle un valor a un bien ambiental no es ámbito de las áreas contables; limitándose así la utilización de las mismas.

## **5. El Activo y el Pasivo Ambiental como componentes base del Balance Ambiental**

El hecho contable está vinculado a los registros contables y en consecuencia a lo que se reconoce como activos y pasivos ambientales -en nuestro caso-.

El hecho contable para Grajales y Sánchez consiste en "la identificación de las transacciones es la etapa que da inicio al ciclo contable, en donde se reconocen todas las operaciones o hechos económicos que influyen en la situación financiera del ente contable. Fowler por su parte señala que reconocer es "incorporar a los registros contables un activo, un pasivo o un elemento de los estados financieros (Mejía Soto *et al.*, 2010, p.111)

**El Activo Ambiental.** Puede entenderse por "Activos ambientales" a los bienes propiedad de la empresa e inversiones realizadas con el propósito de preservar y proteger el ambiente, así como minimizar los daños que se le pudieran ocasionar (Ablan Bortone, et al., 2004 p17).

Pelegrin *et al.*, especifican que los activos ambientales son aquellos cuya finalidad básica es la minimización del impacto ambiental y la protección y mejora del ambiente, incluyendo la prevención de la contaminación, así como los gastos ambientales que podrán capitalizarse; ya sean porque se evitan daños o se utilizaran habitualmente en las actividades de la empresa. Asimismo, incluyen como tales a los bienes y derechos que el ente posee y que controla. Como activos fijos ambientales reconocen a aquellas "erogaciones que conlleven a la adquisición de nuevos

activos o al incremento del valor inicial de activos reconocidos con anterioridad a partir de la capitalización de los gastos, con el objetivo de realizar cualquier acción medioambiental de seguridad o por razones medioambientales y que, si bien no aportan beneficios económicos futuros, si son necesarios para obtener el resto de los activos”. Asimismo, para la capitalización de estos gastos enumeran una serie de requisitos y aclaran que no se capitalizarán aquellos gastos que se incurran en la erradicación de cualquier impacto ambiental, los mismos serán tratados como gastos ambientales, aconsejando que estos Activos Fijos ambientales deberán mostrarse de manera diferenciada del resto de los activos con que cuenta la entidad.

Los Recursos Naturales –por su parte- serán reconocidos como Activos Fijos de la entidad siempre y cuando: no esté prevista la venta del mismo, pueda ser valorado y se obtengan de su utilización beneficios económicos futuros. Los Recursos Naturales que constituyan Activos Fijos deberán mostrarse de manera diferenciada del resto de los activos con que cuenta la entidad. Cuando, éstas provoquen algún tipo de daño ambiental, deberán registrar el mismo como gasto del período corriente, y el importe del agotamiento o la degradación se reconocerá de manera diferenciada como cuenta reguladora de los Activos Fijos reconocidos por concepto de recursos naturales. (Pelegriñ Mesa, *et al.*, 2017, pp9 y ss).

Para Misse Ariza *et al.* -en un interesante trabajo sobre la construcción del concepto activos ambientales- “la contabilización del activo ambiental desde el enfoque de la sustentabilidad considera que el concepto de control debe estar asociado siempre a la adscripción patrimonial. Tanto si el control lo ejerce una organización pública o privada siempre deberá entenderse que la propiedad y/o control tiene una función social o ambiental, la cual tendrá prioridad frente a las funciones lucrativas del bien [función

socioambiental de la propiedad. La contabilización del activo ambiental tiene su interés en la protección, salvaguarda y cuidado del elemento natural y su relación ecosistémica; en tal sentido, los activos ambientales se encuentran vinculados a los territorios donde se debe propugnar por la sustentabilidad de estos en el tiempo” (Misse Ariza, *et al.*, 2021, p 9 p11).

Asimismo realizan una propuesta de definición general de activos: “Los activos son el conjunto de bienes y derechos (e interacciones) de tipo natural, social, cultural, financiero o económico controlados por la organización, ya sea a través del dominio, propiedad, control, uso, posibilidad de disposición y/o explotación directa o indirecta de este, de los cuales la organización, la sociedad y la naturaleza obtienen algún tipo de beneficio, ya sea ambiental, social, cultural, financiero o económico” (Misse Ariza, *et al.*, 2021, p11). Confeccionando estos autores una tabla en la que marcan la diferencia entre la definición de activo para la contabilidad tradicional y para la de la sustentabilidad en la cual marcan como principales diferencias que una es en su alcance unidimensional y la otra multidimensional; una se representa en medición monetaria y la otra en múltiples unidades; en una el enfoque es cuantitativo monetario y en la otra cualitativo (monetarios y no monetarios); entre otros aspectos que señalan.

De lo expuesto, puede indicarse que el marco de la contabilidad ambiental, los usuarios de la información contable se apoyan -entre otros estados contables- en la cuenta de resultados del ejercicio, la cual recoge de forma debidamente ordenada y agregada de acuerdo con determinados criterios los diferentes flujos de gastos e ingresos habidos, como consecuencia de la actividad llevada a cabo por la entidad (Déniz Mayor, *et al.*, 2015, p536). Lo cual básicamente se calificará en activos y pasivos; en nuestro caso, activos y pasivos ambientales.

**Pasivo Ambiental.** En lo referente a Pasivos ambientales no es tan claro el poder diferenciar lo que implica pasivo ambiental para la generalidad del ámbito relacionado con las áreas disciplinares que se ocupan de “lo ambiental” (lo construido en la transdisciplina sobre este concepto) sin embargo, específicamente para la contabilidad tradicional el pasivo es tan claro en su contenido como lo es el activo. Para el caso del pasivo ambiental contable este no comparte las notas del pasivo ambiental en forma genérica de la temática disciplinar ambiental, aunque su esencia de “gasto” se comparte.

Un pasivo (no ambiental específicamente) según la RT16 se reconocerá cuando exista una obligación cierta cuya cancelación deba realizarse en una fecha determinada o determinable, dependiente de la ocurrencia de un hecho futuro. Tal cancelación de la obligación requiere ser cuantificable y puede incluir la pérdida de activos, así como de derechos o disminución de ingresos futuros. En tal se incluyen las obligaciones legales, así como las contractuales y las voluntarias (de Vega, *et al.*, s/f., p.51).

Conforme a Pelegrín Mesa, los Pasivos ambientales “son aquellos importes devengados de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable. Los Pasivos medioambientales: están constituidos por aquellas deudas o pérdidas en las que probablemente incurrirá la empresa como consecuencia del impacto sobre su entorno físico, aunque no llegue a conocerse el importe y/o la fecha en que sucederán (Pelegrín Mesa, *et al.*, 2017).

Para Zaá la inversión que se realiza con fines de mejorar el ambiente es una obligación de la empresa, por lo tanto, cualquier inversión en tecnología de punta o en investigaciones con el

propósito de minimizar o evitar daños al ambiente contribuye a cancelar los pasivos ambientales (Zaá, 1998, pp.1-9)

Los pasivos ambientales tienen directa relación con daño ambiental, ya que atravesaron lo preventivo y el daño para estar en ese estadio a la espera de asunción de responsabilidades de diversa índole. En los cuales la organización o empresa no actuó preventivamente o produjo un daño en el cual no debió incurrir sin asumir los costos derivados de ello (recomponer).

## **6. Doctrina sobre inclusión en el Balance Ambiental como Activos y Pasivos ambientales**

En las simulaciones de balances ambientales que venimos realizando, las dificultades que se presentaron han sido de diversa índole, entre las principales la referida a los *rubros* que aprueban las normas contables; para luego encontramos con que incluso -en la doctrina internacional y nacional de referencia- no aparece uniformidad en los aspectos básicos.

Entre los diversos modelos relevados –y solo a modo de ejemplo en la selección- se presenta lo que expone *de Vega y Rajovitzky* (de Vega, et al., s/f. p.40) que incluye en una situación inicial, “lo ambiental” en el estado de situación patrimonial (dentro del activo como activo no corriente) y en lo referido a pasivo ambiental no lo incluye dentro de pasivo como tal (no en pasivo corriente ni en pasivo no corriente). Relata –a modo de ejemplos- que para el caso de solicitar un estudio de impacto ambiental, lo incluye como “activo ambiental de prevención-Intangibles a Banco Cuenta Corriente”; y para el caso de adquirir maquinaria para filtrar residuos sólidos esta se registra como “activo ambiental de prevención de bienes de uso a Banco Cuenta Corriente”. Y si recibe una demanda por parte de los vecinos y los abogados estiman la cantidad a juicios perdidos lo terminara registrando como “Resultado Ambiental Impacto ambiental a previsión ambiental-juicios Perdidos”; pero a

continuación -como se llega a un acuerdo con los vecinos- se pasa a indemnización el registro con lo cual se incorpora como Previsión Ambiental Juicios pedidos a Resultado Ambiental Impacto ambiental; a Pasivo Ambiental Indemnizaciones y a pasivo Ambiental, Descontaminación.

En caso de efectuarse obras para el depósito y eliminar riesgos de filtraciones, esto se registra como “Activo Ambiental de Prevención –Bienes de Uso; como Activo Ambiental de Prevención-Intangibles a Banco Cuenta corriente”. Lo que describe en lo que denomina Situación Final (simulación ejemplo) como Estado de Situación patrimonial final en la inclusión de lo ambiental de activo ambiental en activo ambiental (lo que incluye los valores sumados de las anteriores situaciones) y ya si en pasivo envuelve el pasivo ambiental como pasivo corriente y registrado como pasivo ambiental y en pasivo no corriente también incorpora el pasivo ambiental. (de Vega, *et al.*, s/f. pp.61 y ss)

En otros modelos de balances, Ursic (Ursic,1995) describe un balance de recursos naturales (bosque) que divide en “Ganancias de la Región” en un lado de la tabla y en otra “Perdidas de la Región”; incorporando en ganancias -entre otros- la restauración del paisaje, la descontaminación así como la investigación -por ejemplo- y en la perdidas de la región la disminución del recurso; el perjuicio al turismo –entre otros- otorgándoles un valor en ambas columnas en miles de dólares como referencia base.

Otros autores estiman que *entre las partidas que pueden contemplarse para la representación contable del impacto ambiental, están los activos ambientales, los cuales permiten clasificar todo lo que constituya bienes, inversiones o propiedades, que sirven para la preservación, protección y recuperación ambiental. Por otra parte, en la gama del catálogo de cuenta de las organizaciones empresariales, los pasivos ambientales permitirán registrar aquellas deudas u obligaciones de la compañía, como*

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

---

*consecuencia del impacto sobre el entorno físico, estas pueden ser derivadas de una naturaleza jurídica o tácita (...) puede contabilizar y llevar un registro sobre los costos ambientales, derivados del consumo de los recursos naturales, de la prevención, reducción y restauración de los impactos ambientales negativos de la actividad productiva realizada por una empresa (Colmenares, et al.,2015, p.275)*

Vera Muñoz, M. *et al.* sugieren incluir en el Estado de Resultados (según un listado propuesto) la información de ingresos, costos y gastos ambientales dividiendo en 1. Ingresos ambientales; en 2. Costos ambientales ordinarios y en Costos ambientales no ordinarios y 3.-Gastos Relacionados con medidas ambientales. Así entre los costos ambientales ordinarios incluye -por ej.- los Costos derivados de un plan de gestión ambiental y entre los Costos ambientales no ordinarios a. Costos derivados de los sistemas de información y prevención medioambiental: Costos de prevención de la contaminación, Costos de los sistemas de información; Costos derivados de las exigencias administrativas: Costos de vertederos, Recolección de basura, Tributos e impuestos ecológicos y Multas y sanciones. Entre los Costos ambientales no ordinarios incluye los Costos de los sistemas de detección sobre la contaminación y Costos I + D; Costos de compensación de daños y Costos de indemnización. –entre otros- y entre los Gastos Relacionados con medidas ambientales como son: “La Administración y la Responsabilidad Social Empresarial, -por ej- los gastos de monitoreo del cumplimiento de las regulaciones ambientales. Los gastos de restauración al ambiente. (Vera Muñoz, M. *et al.*<sup>s/f</sup>)

Incluso al momento de determinar que se incluye en cada ítem, en costos ambientales, en muchos casos -según Bischhoffshausen- existen costos potencialmente ocultos de tipo normativo, iniciales y voluntarios; como puede ser la capacitación ambiental, los gastos

legales; o documentación por ejemplo (Bischhoffshausen, 1996, p151).

En definitiva, el reto cardinal al elaborar un balance contable ambiental se presenta al momento de registrar las partidas contables vinculadas a lo ambiental; en el ¿Cómo registrar? en el ¿Qué Clasificar? y ¿Cómo clasificar? Incluso en aspectos base referidos a ¿Cómo considerar al pasivo ambiental? por ejemplo (a lo que se le suma, que cada área disciplinar vinculada a lo ambiental tiene su propia carga conceptual sobre pasivo ambiental). Por otra parte, el contabilizar los costos derivados de la mitigación de impactos y los de la prevención, no resulta con claridad en que rubro incluirlos.

## 7. Los desafíos de inicio

Para el profesional contable tradicional, intentar registrar este tipo de activos o pasivos ambientales es todo un desafío, ya que sus normas contables no los incluyen específicamente como rubro lo ambiental -entre otras cuestiones-. Si bien valorarlos es materia de la macro economía (y el contador debe poder conocer ese valor para registrar ese activo o pasivo) no deja de ser controversial responder a temas –aun desde modelos específicos- como lo es ¿Cuál es el valor del servicio ambiental que ofrece? ¿Cómo incluir los diferentes servicios ambientales? ¿Como calificar lo que incluye el patrimonio natural y el patrimonio cultural, como componentes esenciales de paisaje? (del Campo, 2021). Estos y muchos otros interrogantes se presentan al momento de calificar -a los fines de registrar- con la consecuente carga que ello implica.

Es de notorio que el valor de los recursos ambientales no puede resolverse sin la previa identificación y selección de métodos y modelos apropiados a tales fines. Para el contador este dato es esencial a los fines de incluirlo en el balance ambiental como parte de lo que debe informar sobre lo que realizó la empresa u

organización para no perjudicar o para mejorar el ambiente en forma numérica ya que el balance ambiental a través de cuentas propias ambientales debe informar sobre activos y pasivos ambientales en tal registro.

La diferencia entre el balance contable ambiental y el balance financiero (tradicional) es que este último se basa en cuentas que reflejan la situación financiera a un momento determinado en valores monetarios no teniendo en cuenta valores cualitativos; en cambio el balance ambiental se basa en cuentas que reflejan la situación patrimonial incluyendo la relación con el ambiente en valores monetarios y cualitativos.

En tal sentido, los *valores monetarios* muestran los costos y las inversiones incurridos por la actividad desarrollada que impactan en el ambiente. Los *valores cuantitativos* la evolución y el destino de los recursos y su impacto en el ambiente que se está considerando. A través de ambos valores se puede determinar -en un periodo contable- si la actividad de una organización fue positiva o negativa y si es necesario tomar medidas correctivas. Además, si la inversión que se realizó para prevenir y en su caso minimizar el impacto ambiental fue eficiente como se esperaba.

Conforme a Moreno y González, la cuestión de la valoración económica del medio ambiente requiere la construcción de un sistema de cuentas ambientales, lo cual se constituiría en "una herramienta de conocimiento, organización y sistematización de la información ambiental existente en los países" (de Vega, *et al.*, s/f, p13)

En nuestro país las normas contables vigentes no están regulando en la materia en tratamiento, a lo que se le suman una serie de lagunas e incertidumbres al momento de la elaboración de un balance contable ambiental e incluso en la pertinencia del inventario contable ambiental, el cual es insumo básico del anterior.

Conforme a lo desarrollado hasta el momento hemos detectado una serie de dificultades y desafíos en la elaboración de un balance ambiental (en formato simulación):

1- ¿Qué considerábamos como activos y pasivos ambientales, capital ambiental y cuál sería su exposición final en los Estados Contables?

Nos encontramos con que este tema no estaba dentro de los conocimientos que los contadores aplican, ya que nuestras normas son rígidas y claras, pero es complejo incluir el reconocimiento de elementos ambientales en los Estados Contables. Apenas se cuenta con algunos lineamientos en cuanto a provisiones, o contabilidad agropecuaria por ejemplo, donde el resultado de un periodo no proviene de la actividad del hombre sino de la naturaleza..

Los contadores preparan los Estados Contables para una cantidad limitada de usuarios, es decir que manejamos la microeconomía, pero en contabilidad ambiental los usuarios son ilimitados a veces, y en tal caso se estaría en el marco de la macroeconomía, tema de los economistas.

2- El contador busca entre todos los datos disponibles cuál es el que puede reconocer y entonces estamos frente a un dato que se clasifica, mide, valúa, registra y luego se convierte en información útil para los usuarios.

Los datos contables surgen de hechos comprobables y medibles objetivamente de operaciones acaecidas en un momento anterior al de la medición. Para que un dato pueda convertirse en información debe existir un usuario que la necesite o pueda necesitar, ´por ello nuestras normas contables vigentes incluyen usuarios actuales o potenciales.

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

---

- 3- ¿Cómo determinar el periodo en que despreciará una montaña?  
¿Cómo calcular cuándo se agotará un paisaje representativo del lugar, más aún si este se aprovecha de forma racional?
- 4- ¿Cómo darle un valor a un activo ambiental que no tiene un valor que provenga de una transacción anterior al momento de la medición?

Los activos contables son aquellos que además de provenir de un hecho anterior tienen un valor objetivo, y se disponen de ellos para ser vendidos o usados en la actividad de la organización o para saldar una deuda y la capacidad de generar un beneficio futuro. Los activos ambientales de dominio público no son comprables ni vendibles (si en cambio un pasivo ambiental en un bien de dominio público puede ser pasivo de la empresa en los casos que esta ocasionara el pasivo ambiental). Así, por ejemplo, la existencia de un río que para la mayoría parecía un importante activo, debíamos antes comprender que para saber si tenía un valor positivo o negativo deberíamos tener en cuenta –entre otras consideraciones, por ejemplo-, si el agua estaba contaminada o no. Esta situación se presentó con varios elementos relevados en el inventario contable ambiental que utilizamos de base para la elaboración del balance ambiental.

- 6- Los pasivos son aquellos que van a significar que por un hecho anterior la organización debe hacer un sacrificio económico para saldar una deuda que tiene una fecha determinada, un monto determinado y que no puede evitar ese sacrificio -salvo que el acreedor le condone la misma, que en caso de lo ambiental esto no es posible-. Además, pueden presentarse pasivos contingentes que son aquellos que pueden llegar a suceder o no, con los mismos supuestos del pasivo.

Se presentó en los debates del equipo que (para los no contables) no había diferencia en lo que se consideraba pasivo y gasto.

- 7- No hemos aun llegado a un acuerdo en los debates si la registración será dentro de un rubro contable ya existente o en un rubro separado. Incluso todavía se evalúa cómo lograremos determinar cómo medir en forma confiable y objetiva los elementos componentes de activos y pasivos.

Otro interrogante es ¿Qué sucederá con la comparabilidad de los Estados Contables?

En el ámbito de la regulación contable podemos decir que hay un gran vacío tratándose de un tema tan vital en cuál existe un interés creciente y que ya no hay más tiempo para dejarlo de lado o ignorarlo. Es necesario lograr un cuerpo teórico que guíe a la profesión para poder brindar una correcta información contable a los usuarios de la valuación de los recursos ambientales y de los efectos tanto negativos como positivos que el accionar del ser humano produce en ellos.

En nuestro país -en las ciencias contables- ordinariamente es complejo aceptar la valuación a valores corrientes ya que estos adelantaban ciertos resultados en el tiempo, dicho de otra manera, se reconocen estos en el ejercicio en que ocurren (se devengan), aunque no estén realizados.

Los contadores debemos asumir que a través de los informes contables damos información para la toma de decisiones y el control, por lo que no podemos dejar de comunicar el impacto ambiental producido en cada informe contable que estemos emitiendo, aclarando si este es positivo, negativo o ambas cosas y en qué medida y si se están aplicando las correcciones necesarias. De esta manera cada organización podrá planear,

organizar e implementar acciones correctivas necesarias; como así mismo resolver los impactos negativos producidos.

El balance ambiental es importante para usuarios externos, sino esencialmente para los usuarios internos como información. Las organizaciones que actúan en el medio deben evaluar el impacto producido por ellas y tomar medidas correctivas si esto fuera necesario; también si se obtuvo el resultado esperado o habría que tomar otras o más medidas. Previo a ser sancionadas; retiradas sus habilitaciones y autorizaciones; o se produzca por los hechos la pérdida de concesiones, permisos, certificaciones etc, lo que terminara incidiendo directamente en la vida de la organización en lo económico.

Hoy se presenta un gran cambio en el comportamiento de los seres humanos en relación al ambiente; es el momento en el que la contabilidad como sistema de información debe dejar de estar brindando información sesgada.

El balance ambiental es un informe a un momento determinado que expresa activos, pasivos y capital natural. Este informe debe transmitir a la comunidad cual es el impacto que tiene el accionar de la organización.

Surgen múltiples interrogantes tales como ¿La información ambiental va como notas a los Estados financieros? ¿Se expone en otro informe en forma de gráficos?, ¿Detallándola en forma redactada? ¿Se incluye rubros financieros ya existentes o en un rubro aparte? Al no estar regulados por la Comisión Internacional de Normas de Información financiera, ¿se deben presentar en cuentas de orden por ejemplo? ¿El valor que necesita el contador para incluirla en los Estados Financieros requerirá de recurrir a otros profesionales de distintas ramas para que en forma interdisciplinaria podamos lograrlo?

El Estado no viene acompañando el desarrollo de normas que contengan estímulos fiscales (ej. mayores deducciones para el Impuesto sobre la Renta; reducción de impuestos; créditos blandos etc.) que conformen un incentivo para la aplicación de esta herramienta y no solo por inversiones que se vinculen a lo ambiental.

Comprender que lo ambiental es fuente de servicios ambientales y que esto debe ser parte de lo contable, tanto en lo que se incida como en lo que no, (si forma parte del patrimonio natural de una organización o empresa determinada) es un cambio que debe ser incorporado mediante normas contables para poder tener efecto en las obligaciones del contador y la empresa.

Los nexos que desde “lo ambiental” se deben construir hacia lo contable y de lo contable tradicional hacia lo ambiental aún esperan ser trazados y concretados. La interdisciplina aporta en la construcción de tal sendero; por el momento las simulaciones nos permiten seguir detectando más carencias que aportes.

## 8. Referencias bibliográficas

- Agencia Europea del Medio Ambiente (1999). “Contabilidad ambiental: Medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa.” Barcelona: Agencia Europea del Medio Ambiente. [https://www.forumambiental.org/wp-content/uploads/2017/11/991109\\_contabilidad\\_ambiental.pdf](https://www.forumambiental.org/wp-content/uploads/2017/11/991109_contabilidad_ambiental.pdf)
- Alarcón Vega, J. C. & Cristancho Angarita, E. R. (2015). Diseño de un modelo de balance social y ambiental de la Compañía de Servicios Públicos de Sogamoso Coservicios S.A ESP. (Trabajo de grado). Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Sogamoso. <http://repositorio.uptc.edu.co/handle/001/1966>

Álvarez, Romer, Urbina, Luisa, Guerrero, Francisco, Castro, Josefa. (2009). “*Contabilidad de gestión ambiental en el ejercicio de la profesión del contador público en el estado Zulia.*” Revista de Ciencias Sociales, 15(3), 499-508.p1  
[http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1315-95182009000300011&lng=es&tlng=es](http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-95182009000300011&lng=es&tlng=es)

Bischhoffshausen W. (1996) “Una visión General de la Contabilidad Ambiental” en Contaduría N|29, Medellín 1996. p151.  
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/25519/21078>

Campos, Camila Bolzan de, & Pol, Enric. (2009). Sistemas de Gestión Ambiental y comportamiento ecológico: una discusión teórica de sus relaciones posibles. Aletheia, (29), 103-116. Recuperado em 20 de agosto de 2022, de [http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-03942009000100009&lng=pt&tlng=es](http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-03942009000100009&lng=pt&tlng=es).

Carvalho Gardenia Maria Braga de (2009): “*Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática.*” 1ª reimpressão (ano 2009). Editorial Jurua Editora- Curitiba. Brasil. Editorial Jurua Editora- Curitiba. Brasil. p125) [http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T\\_Panario\\_Cuentas\\_ambientales\\_plan\\_de\\_cuentas\\_integrado.pdf](http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf) p.2.

Colmenares, Loyda; Adriani, Rolando; Valderrama, Yosman (2015) “Representación contable desde la perspectiva del impacto ambiental empresarial. En el contexto del desarrollo de actividades industriales en Latinoamérica”. Cuadernos de Contabilidad, 16 (41), 259-280. <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-41.rcp> p.275

del Campo, C. (2022) “*Aproximación al Concepto de Contabilidad Ambiental como Instrumento de la Gestión Ambiental*” Revista

Iberoamericana de Derecho Cultura y Ambiente N° 1. CABA-  
[www.aidea.org/revista](http://www.aidea.org/revista)

del Campo, Cristina (2021) "El Paisaje como objeto de Tutela en la Normativa de Base" En Anuario Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales. Córdoba: Advocatus. vol. n°XIX;

del Campo, Cristina. (2021). "Paisaje Objeto de tutela". Iustitia.CABA: AJ editores. vol. n°10.

del Campo, Cristina. (2011) "Reflexiones sobre la regulación del agua como patrimonio natural. Cuaderno de Ambiental n° II El Agua. Córdoba: Advocatus. vol. n°II. p61 - 93.

Déniz Mayor, José Juan, & Verona Martel, María Concepción. (2015). Deconstruyendo el resultado contable convencional para diseñar un resultado contable ambiental. Contaduría y administración, 60(3), 535-555.  
<https://doi.org/10.1016/j.cya.2015.05.008>

de Vega, R, y Rajovitzky A., "*Contabilidad Ambiental-Contabilidad y responsabilidad social de la empresa*"  
<http://nulan.mdp.edu.ar/2132/1/devega.rajovitzky.2014.pdf> p51

de Vega, R, y Rajovitzky A., "*Contabilidad Ambiental-Contabilidad y responsabilidad social de la empresa*" (cita a Moreno y Gonzales, 1998)  
<http://nulan.mdp.edu.ar/2132/1/devega.rajovitzky.2014.pdf> p13

Edwards, John Richard y Dean, Graeme y Clarke, Frank, 2009. " Cuentas de comerciantes, evaluación del desempeño y toma de decisiones en la Gran Bretaña mercantilista ", Contabilidad, Identificador: RePEc:eee:aosoci:v:34:y:2009:i:5:p:551-570 organizaciones y sociedad , Elsevier, vol. 3 <https://ideas.repec.org/a/eee/aosoci/v34y2009i5p551-570.html>(4(5), páginas 551-570, julio.

Fernández Cuesta Carmen (2004) “*El Marco Conceptual De La Contabilidad Ambiental. Una Propuesta Para El Debate*” en Contabilidad y Auditoría Número 19 - año 10 - junio 2004 Universidad de Buenos Aires.p33. <https://aidca.org/ridca1-ambiental6/>

Laplace, P. S. (1951). “A philosophical essay on probabilities” (Trads., F. W. Truscott y F. L. Emory). New York: McGraw-Hill. (Trabajo original publicado en 1814).

<https://es.scribd.com/book/400054182/A-Philosophical-Essay-on-Probabilities?query=doi>

Mackenzie, D. (en prensa). “Making things the same: Gases, emission rights and the politics of carbon markets.” Accounting, Organizations and Society. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.02.004>.

Mejía Soto E.; Montes Salazar C. (2010), “Deficiencias de la Aplicación Del Modelo Financiero-Patrimonial a la Representación De La Realidad Socio- Ambiental.” Colombia. pp. 108-121. (cita a Grajales y Sánchez (2004, p.295) (p.111) <https://www.redalyc.org/pdf/4137/413740747008.pdf>

Méndez, Elías, & Ablan, Nayibe (2004). Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción.. Actualidad Contable Faces, 7(8),7-22.[fecha de Consulta 20 de Agosto de 2022]. ISSN: 1316-8533. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25700802>

Misse Ariza, et al., (2021)” Hacia Una Definición de Activo Ambiental: Una Propuesta desde La Contabilidad Tridimensional”. Revista Identidad Bolivariana jul-dic 2021 vol 5.2. p 9 p11. Dialnet-HaciaUnaDefinicionDeActivoAmbiental-8389044.pdf

- Panario Centeno María Marta (2010). “*Cuentas Ambientales: Un Plan de Cuentas Integrado. ¿Sí o No?*”. Buenos Aires, Argentina, FCE-UBA, CONICET.  
[http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T\\_Panario\\_Cuentas\\_ambientales\\_plan\\_de\\_cuentas\\_integrado.pdf](http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf)
- Panario Centeno M. “*Cuentas Ambientales: Un Plan De Cuentas Integrado. ¿Sí O No?*”. Documentos De Trabajo De Contabilidad Social. Año 4, N° 1. Pp 11.  
[https://drive.google.com/drive/u/2/folders/1TU\\_Rd5YQx5vtRHmK9EFjcgFLI6a-fqy-](https://drive.google.com/drive/u/2/folders/1TU_Rd5YQx5vtRHmK9EFjcgFLI6a-fqy-) p.116
- Pelegrín Mesa, C. et al., “Norma Contable Medioambiental Para La Industria del Níquel”.Área 1. (Contabilidad Ambiental) Foro virtual de contabilidad ambiental y social. pp9 y ss.  
[http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T\\_Lamoru\\_Niquel.pdf](http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Lamoru_Niquel.pdf)
- Pelegrín Mesa, C. et al., (2017) “Norma Contable Medioambiental Para La Industria Del Níquel”(Contabilidad Ambiental) Foro virtual de contabilidad ambiental y social. p11.  
[http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T\\_Lamoru\\_Niquel.pdf](http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Lamoru_Niquel.pdf)
- Pérez López, Y., & López, Y. P. (2017). Sistema de información estratégico ambiental al diseñar un balance ambiental. Science of Human Action, 2(1), 117. <https://doi.org/10.21501/2500-669X.2325> p.121
- Política ambiental Nacional. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación. Ley General del ambiente. Ley 25675. (2002).ARGENTINA. Presupuestos Mínimos Ambientales.*  
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79980/norma.htm>

Powell, W.W. (1991). “Expanding the scope of institutional analysis.” En W.W. Powell & P.J. DiMaggio (Eds.), *the new institutionalism in organizational analysis* (pp. 183-203). Chicago: The University of Chicago Press.

Programa para el medio ambiente.UNEP.(2021) ” lanzamiento-informe-de-contabilidad-ambiental”  
<https://www.unep.org/es/events/webinar/lanzamiento-informe-de-contabilidad-ambiental>

Scott, W.R. and Meyer (Eds.) (1995). “Institutions and organizations: Towards a theoretical synthesis.” pp. 55-80  
Thousand Oaks, CA: Sage.

Souza Ribeiro, Maisa; et al.(2006). “La gestión de pasivos ambientales”. Bogotá , pp. 17-35. En: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=71603703>

Tenjo Talero N., Acevedo Ramírez P., Velásquez García S. (2017) “Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales, Las cuentas ambientales y económicas en Colombia.” Colombia.  
<https://drive.google.com/file/d/1OQmUxjhHmBDe2AkZTAV0MdieUuCVwbNA/view>(p. 2,4 y 5)

Ursic, D. (1995) Balance económico del patrimonio natural de la región de Magallanes, Chile. CEPAL.(a+nexo -cuadro N°1)  
<http://hdl.handle.net/11362/30457>

Vera Muñoz, M. et al., Contabilidad, auditoría y fiscal Estado De Resultados Ambiental. Mesa 03 – Congreso Internacional de investigación en ciencias adm.  
[https://www.acacia.org.mx/busqueda/pdf/03\\_10\\_Estado\\_de\\_Resultados.pdf](https://www.acacia.org.mx/busqueda/pdf/03_10_Estado_de_Resultados.pdf)

Werno Herckert (2014). “El Balance ambiental se hace, así, una pieza importante para los empresarios en la gestión del medio ambiente natural, un aliado del Órgano Ambiental, de las ONGS

AUTORAS: MARÍA C. DEL CAMPO, LOURDES C. FLORES E INÉS CARBONELL

---

*ecologistas y del Greenpeace.” Academia Brasileira de Ciências Contábeis. “(p. 1)*

Zaá, J. (1998). Fundamentos contables de los pasivos medioambientales. VIII Congreso Venezolano de Contaduría Pública y III Encuentro Nacional de Educadores del Área contable. Venezuela, pp. 1-9.



Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas  
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 (Via Mail)

**Nº 56 – año 28**

### **EL VALOR ECONÓMICO COMO CONTENIDO SIGNIFICANTE DE LOS MODELOS CONTABLES**

**Autores**

**SERGIO MIGUEL HAUQUE**

**LEILA DI RUSSO**

[sergiohauque@yahoo.com.ar](mailto:sergiohauque@yahoo.com.ar)

**Universidad Nacional del Litoral**

**Dr. Sergio Miguel Hauque**

- Contadora Público - Abogado- Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor Titular Ordinario - Universidad Nacional del Litoral (UNL) y de Entre Ríos.
- Profesor de posgrado en diversas Universidades argentinas.
- Ex – decano de la Facultad de Ciencias Económicas (UNL).

**Cdra. Leila Di Russo**

- Contadora pública. Especialista en Sindicatura Concursal. Magister en Docencia Universitaria. Profesora titular ordinaria (UNL)
- Directora del Área de Educación Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la FACPCE
- Miembro de la Comisión de Educación de la Asociación Interamericana de Contabilidad.

**Publicación:**

- Presentado el 25/05/2022
- Aprobado el 29/09/2022
- Publicado en Octubre del 2022



## **EL VALOR ECONÓMICO COMO CONTENIDO SIGNIFICANTE DE LOS MODELOS CONTABLES**

### **THE ECONOMIC VALUE AS A SIGNIFICANT CONTENT OF THE ACCOUNTING MODELS**

#### **SUMARIO**

##### **Palabras clave**

##### **Keywords**

##### **Resumen**

##### **Abstract**

- 1.- Introducción.
- 2.- El valor económico como elemento central de las ramas tradicionales de la Contabilidad.
- 3.- La necesidad de atribuir flujos y stocks de valor económico a períodos y momentos en el tiempo.
- 4.- Modelos contables y valor económico.
- 5.- El modelo de rendición de cuentas ejecutadas de base jurídica (Stewardship function - Reliability).
- 6.- El modelo de valores económicos corrientes con la mirada en la predicción del futuro (Measurement approach to decision usefulness - Relevance).
- 7.- Los modelos reales en la contabilidad concreta.
- 8.- A modo de conclusión.
- 9.- Referencias.

### **Palabras clave:**

Valor Económico. Modelos contables. Informes de Sostenibilidad. Integración.

### **Keywords:**

Economic value. Accounting models. Sustainability Reports. Integration.

### **Resumen**

El trabajo intenta comprender la relación de las ramas contables tradicionales con la noción de valor económico reconociendo que, según los diferentes contenidos concretos que asumamos, los modelos contables pueden arrojar resultados diferentes. Se intentan caracterizar dos modelos extremos en la forma de reflejar el valor económico en el campo contable tradicional, discerniendo sobre la ingente cantidad de posibilidades intermedias que en la realidad pueden observarse para los sistemas concretos. Se concluye respecto de la importancia que la integración de los informes de sostenibilidad con los estados financieros tradicionales tendrá en la conformación de futuros modelos contables relacionados siempre con el concepto de valor.

### **Abstract**

This paper tries to analyze the relationship of traditional accounting branches with the concept of economic value, recognizing that, depending on the different specific contents that we assume, accounting models can yield different results. An attempt is made to characterize two extreme models in the way of reflecting the economic value in the traditional accounting field, discerning the enormous number of intermediate possibilities that can actually be observed for

specific systems. The conclusion relates to the importance that the integration of sustainability reports with traditional financial statements will have in the designing of future accounting models always related to the concept of economic value.

## 1. Introducción

El presente trabajo tiene su base inicial en una contribución de los autores realizada en el marco del IV Simposio Internacional de Teoría Contable (García Fronti, 2022) en homenaje a los maestros Mario Biondi y Rafael Franco Ruiz. Señalamos allí que la obra de estos maestros disciplinares nos permite mantener una guía para actuar en épocas contables *turbulentas*. En esa búsqueda, es dable destacar que existe un elemento común en su labor: un esfuerzo por reconstruir la esencia común de la disciplina contable, ante la marcada dispersión vivida en las últimas décadas. La irrupción de la Contabilidad Ambiental y Social, la revolución del *measurement approach* y las nuevas tendencias en Contabilidad Crítica son los últimos hitos de un proceso atípico para una disciplina que en más de 500 años de historia había sufrido muy pocas alteraciones significativas. La Contabilidad de mediados del Siglo XX era estricto sinónimo de partida doble aplicada únicamente a los balances de empresas. Eran épocas en las que la prudencia y el respaldo jurídico documental de toda aseveración contable eran indispensables. Esa disciplina evolucionó para cuestionarse hoy, desde distintos enfoques, las importantes transformaciones vividas desde la década del '60 en el siglo pasado.

La mayor riqueza de segmentos<sup>1</sup> dentro de esta disciplina nos hace preguntarnos cuál es el elemento unificador que define a lo *contable*. Muchas veces es necesario distinguir para unir, pero

---

<sup>1</sup> Para un concepto de segmento contable véase García Casella, 2001, Capítulo 5.

también es tiempo de discernir sobre los elementos comunes de lo contable, permitiendo así multiplicar razonadamente las interacciones positivas entre sus diversos segmentos. Los esfuerzos en investigación de ambos maestros han intentado realizar una *deconstrucción*<sup>2</sup> de lo contable en medio de este *terremoto* de cambios, para reordenar la esencia común, al mismo tiempo de demarcar diferencias entre sus segmentos. La introducción de nuevos conceptos todavía en construcción es un claro ejemplo de estos esfuerzos: “La contametría es un concepto en construcción cuya aplicación se considera muy conveniente para la elaboración de una información contable objetiva de eficacia social y de responsabilidad ambiental en las organizaciones” (Franco Ruiz, 2014, p. 158).

El trabajo intenta sostener esa vía *deconstructiva* en la búsqueda de la esencia de lo contable, a partir de su relación con el valor económico, dentro del abanico de valores que estudia la Axiología. (cfr. entre otros Hauque et al., 2016).

En la doctrina del valor culmina la importancia del concepto de totalidad. También el valor económico es solo un integrante en el sistema más grande de todos los valores que la filosofía nos deja ver como un todo. La filosofía misma no es nada más que un sistema de valores. (Stolzmann, 1956, p. 323).

## **2. El valor económico como elemento central de las ramas tradicionales de la Contabilidad**

Quizás el mayor desafío de la integración entre las dimensiones de los valores humanos y el mundo de lo contable radica en la

---

<sup>2</sup> Utilizada como sinónimo del proceso de deshacer analíticamente un concepto para darle una nueva estructura, sin que por esto intentemos abordar la casi infinita polisemia que dieron a la palabra Derrida y sus seguidores (Cfr. entre muchos otros Barsoum, 2021)

reanálisis de las categorías tradicionales a través del concepto general de *valor* calificado por el adjetivo *económico*. Consideramos que, a pesar de los problemas que implica su conceptualización, la noción de *valor económico* está y estuvo<sup>3</sup> en la base de todo lo contable y debe servir como su guía.

A pesar de recordar siempre que “la Contabilidad [tradicional] trata exclusivamente de cuestiones económicas...excepto en sus implicancias económicas, no trata cuestiones de filosofía, religión, derecho, medicina, física o ninguna otra disciplina” (Mc Neal, 1939 como se citó en Di Russo y Hauque, 2002, p.16), es importante entender que cuando hablamos de *valores económicos* no hacemos referencia a la exclusiva visión de la ciencia económica, sino a los valores identificados por la axiología en la base de la pirámide que los ordena.

Es dable señalar que, a pesar de que los axiólogos sostienen que el mundo de los valores es “extraño a la cantidad” (Casares Ripol, 2011, p.47), esta idea no es extrapolable a todos sus ámbitos, ya que en el campo de esta especial categoría de valores es posible teorizar cuantitativamente (cfr. entre otros Di Fenizio, 1958). Consideramos así que el elemento unificador tanto de la contabilidad más tradicional como de la gerencial, de la Nacional y de la Contabilidad Pública y del resto de sus segmentos, es el intento permanente de medir principalmente el *valor económico* como una magnitud a través de stocks y flujos más o menos agregados, mucho más allá de la *teoría del valor* específica que aceptemos dentro de la ciencia económica. Es cierto que así este concepto deja de tener un contenido concreto y se torna casi tan general como inasible. Sin embargo, insistimos en la necesidad de utilizarlo ya que “el término valor se halla tan arraigado en el

---

<sup>3</sup> Aún en el período en que las raíces jurídicas de los procesos contables opacaban la siempre vigente función contable de brindar información económica

pensamiento económico, que no podemos prescindir de él” (Mattessich, 2002, p 161).

La valuación *económica* en el sentido antes expresado obliga a pensar en dos niveles de cuantificación y/o medición.

- “Las unidades físicas, o sea metros, kilos, litros, números, etc...que de por sí...son heterogéneas” (Biondi, 1980, p. 16) y por ende necesariamente, alguna unidad que permita homogeneizar la heterogeneidad de las unidades físicas de los distintos objetos. La contabilidad tradicional ha utilizado casi siempre la llamada *moneda de cuenta*<sup>4</sup>, acarreado con el problema de que su *metro patrón* no es estable en términos de su propio valor económico y con la necesidad de asumir la *agregabilidad*<sup>5</sup> del valor económico así medido.
- Las convenciones que hemos acordado para atribuir los stocks y flujos de valor económico medidos en la unidad previamente elegida, a los distintos períodos de tiempo de la vida del ente emisor de la información contable.

Se encuentra aquí la esencia de las ramas contables tradicionales: reconocer, determinar y compatibilizar entre sí stocks en determinados momentos y flujos por distintos períodos de la magnitud valor económico. Este proceso de valorización involucra una disciplina social, por lo que se encuentra atravesado por un importante conjunto de “*convenciones sociales*” que asumen implícita o explícitamente todos los que hacen Contabilidad. Si se analizan por ejemplo las distintas tendencias prudentes y renovadoras en Contabilidad (Biondi, 1993, Cap. 2 y 3), se confirma

---

<sup>4</sup> Esto no quiere decir que sea la única unidad que permita lograr una homogeneización (cfr. Mimkes, 2016).

<sup>5</sup> *Additivity* en el original en inglés. Para un análisis desde la filosofía de la ciencia del problema en Contabilidad véase Chun, 1992.

que el proceso de valoración económico resulta relativo a las convenciones que se asumen en los distintos momentos y lugares

El valor es un hecho enteramente social, un resultado, una categoría social por excelencia... Los bienes de valor en su acepción social-teórica no son piezas arrancadas del mundo exterior; su valor significa el sedimento objetivado de las relaciones sociales (Stolzmann, 1956, pp.248–249).

### **3. La necesidad de atribuir flujos y stocks de valor económico a períodos y momentos en el tiempo**

Si se acepta que las ramas tradicionales de la Contabilidad se encuentran ligadas por la dimensión económica del valor, se podrá aceptar también que su elemento común es el propósito de brindar información útil sobre ese valor económico desde la perspectiva de un ente particular o de agregados de entes. En cualquiera de los casos actuaremos como verdaderos *periodistas* que informan sobre la evolución y estado de los valores económicos. Más allá de que aceptemos alguna de las diferentes corrientes contables (Biondi, 1993, cap. 2 y 3), o que podamos diferenciar una teoría contable del valor (i.a. Franco Ruiz, 2020)<sup>6</sup>, el objeto ontológico *valor*, en su dimensión de los valores útiles o económicos está siempre en el centro de estas ramas contables tradicionales.

Si intentamos informar sobre el valor económico, enseguida aparecerá el sempiterno problema sobre si éste primero *vale* estáticamente, o por el contrario inicialmente *deviene* en forma dinámica. Esta tradicional dicotomía filosófica y social, es integrada a través de un sistema de stocks y flujos que exigirá solo que los flujos de los períodos intermedios sean completamente compatibles

---

<sup>6</sup> Sobre los problemas epistemológicos para la conformación de una teoría contable del valor distinta a la teoría económica del valor cfr. entre otros Hachim et al., 2010, p. 110.

con las diferencias entre los stocks de inicio y fin de cada período<sup>7</sup>, sin que a priori se defina el orden de la causación entre ellos.

Lamentablemente no se tiene una definición clara de lo que mentamos concretamente con la dimensión económica del valor, ni siquiera aún respecto del orden causal entre sus flujos y stocks. Sin embargo, ante el problema concreto planteado, lo contable tiene que elegir dentro de distintas posibles convenciones sociales una unidad de medida y alguna metodología concreta y coherente para medirlo. Obviamente, al momento de elegir una de ellas, perderá la posibilidad de utilizar las otras alternativas disponibles, y mostrará solo un aspecto particular de este fenómeno. Cualquiera sea el método elegido, actuaremos siempre como *periodistas* que informamos sobre la dimensión económica del valor, seguramente influenciados por determinados *sesgos informativos*, según el modelo utilizado para describir este fenómeno.

#### **4. Modelos contables y valor económico**

La doctrina ha intentado señalar cuales son los determinantes mínimos de distintos modelos contables que definen la esencia de sus segmentos tradicionales. Los modelos contables son un capítulo muy significativo dentro de los distintos marcos conceptuales (Pahlen Acuña et al, 2017, p. 30). Ellos reflejan el hecho de que “no existe un único conjunto de criterios irrefutable y unánimemente aceptado para elaborar los estados contables. Por el contrario, se sostienen distintas posturas...con respecto a temas esenciales” (Ob.cit., pp. 99 y 100)

Un modelo en general es una construcción conceptual que busca identificar relaciones e interacciones entre variables y simplificar las relaciones de fenómenos o hechos para su

---

<sup>7</sup> Intentando quizás inconscientemente una síntesis dialéctica superadora de la tradicional dicotomía entre las antiguas visiones de Parménides y Heráclito.

explicación y comprensión. En el caso específico de la contabilidad financiera, el modelo contable puede entenderse como una combinación particular de criterios que configuran un patrón de reconocimiento, medición y revelación de la información contable financiera. Así, un modelo contable financiero es una configuración pragmática de criterios que *prescriben* los parámetros del proceso contable, para representar la *realidad* económica y financiera de un ente (Villegas, 2007, p. 7)

Existen en las normas y la doctrina muy diversas posiciones al momento de definir cuáles son los parámetros que determinan un modelo contable. Esa cantidad varía entre los dos mencionados en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera<sup>8</sup> (IASB, 2018, Sección 8.9.), hasta los 12 parámetros (9 principales y 3 secundarios) que se analizan en Fowler Newton 2020, pp. 277 y ssig. La posición más difundida para la doctrina argentina es la existencia de 3 parámetros que sostienen a un modelo contable (Unidad de Medida, Criterio de Medición y Capital a Mantener), agregando a veces como cuarto parámetro la cuestión del valor recuperable de los activos. Para cada uno de esos parámetros se plantean al menos dos posibles alternativas, constituyéndose un modelo a partir de la combinación de las elecciones realizadas para cada parámetro. (Pahlen Acuña et al, 2017, p. 30 y ssig.)

Entendemos que todas las dimensiones antes esbozadas implican posibles convenciones respecto de distintas alternativas que se enfrentan en el proceso de medir el valor económico. Elegir su unidad de medida y las reglas para atribuirlo a los objetos contables tanto sean flujos o stocks que integren el Pasivo, el Activo, el Patrimonio Neto o los Resultados, constituirá en su conjunto a las convenciones que estructuren un modelo contable.

---

<sup>8</sup> Base de medición y concepto de capital a mantener.

AUTORES: SERGIO MIGUEL HAUQUE Y LEILA DI RUSSO

---

A continuación, se intentará caracterizar las convenciones asumidas por dos modelos *extremos* ideales, que a pesar de no existir como tales en la realidad, nos permiten analizar todos los posibles modelos intermedios que se ubican en la amplia zona *gris* que existe entre aquellos. Se considera que no existe un valor discreto para la cantidad de alternativas que definen estas convenciones, por lo que no hay una cantidad finita de modelos posibles basados en un ejercicio de cálculo combinatorio.

Es importante destacar que, al encontrarnos dentro de las ramas tradicionales de la Contabilidad, los dos modelos a proponer comparten los siguientes elementos:

- Un proceso contable a partir de registros de primera y segunda entrada con cuentas como acumuladores que respetan una identidad base de partida doble que concilia stocks con flujos de valor económico para exponerlos en estados contables.
- La valoración económica a través del sistema de precios, difiriendo solo en los mercados y transacciones utilizadas para determinar concretamente esos determinados precios. En realidad, una vez decidida la utilización de una moneda de cuenta, “el principal problema de la valoración está encerrado en escoger qué precios de qué mercados utilizaremos como base para *traducir* en términos de la unidad de medida el valor de los distintos elementos patrimoniales” (Di Russo y Hauque, 2002, p. 108)
- La igualdad en ambos modelos del resultado económico total obtenido durante la vida completa del ente. Las diferencias solo podrán existir antes de llegar al fin de la vida del ente y se observarán en los informes contables producidos para los diferentes períodos en los que arbitrariamente partimos esa vida.

- La búsqueda de una reducción en las asimetrías de la información como justificación desde la ciencia económica, más allá de los particulares efectos que intentan minimizar cada uno de los modelos<sup>9</sup>.
- La provisión de información útil para la toma de decisiones por parte de los usuarios. Obviamente resultarán proveedores para distintos usuarios principales, para diferentes procesos decisorios, sin que eso obste a este fin común.

## 5. El modelo de rendición de cuentas ejecutadas de base jurídica (Stewardship function - Reliability)

El análisis del valor económico a través de informes contables tiene raíces muy antiguas que nos remontan al origen del capitalismo.

“...una explotación *racionalmente* capitalista es una explotación con contabilidad de capital, es decir una empresa lucrativa que controla su rentabilidad en el orden administrativo por medio de la contabilidad moderna, estableciendo un balance (exigencia formulada primeramente en el año 1698 por el teórico holandés Simon Stevin). (Weber, 1978, p. 236)

Originalmente el sistema contable permitía al titular de un negocio, auxiliado por la técnica de la partida doble, analizar el resultado de los períodos pasados, con el objeto de conocer su performance y corregir sus propias decisiones, sobre la base del control de la rentabilidad obtenida. A partir de finales del Siglo XIX, con la separación entre la propiedad y la administración de las empresas, este modelo se transformó en un mecanismo para que los accionistas puedan monitorear el desempeño de los

---

<sup>9</sup> Riesgo moral o Selección adversa. Véase entre otros Casal et al, 2011.

AUTORES: SERGIO MIGUEL HAUQUE Y LEILA DI RUSSO

---

administradores designados, a través de la valoración económica de los resultados económicos. La responsabilidad jurídica de los administradores por su actuación en *representación* de los titulares de la empresa se definía por el contenido de las rendiciones de cuentas documentadas que presentaban. Dada la complejidad de los negocios involucrados, el simple modelo de rendición de ingresos y gastos cobrados y pagados en un sistema de partida simple dejó lugar a la presentación de los estados contables exigidos por la normativa positiva de cada Estado como mecanismo adecuado para ese tipo de rendición de cuentas.

Posteriormente la ciencia económica a partir de los años 70 del siglo pasado racionalizó la necesidad de este proceso a través del denominado modelo de principal y agente (i.a. Akerlof, 1970, Alchian and Demsetz, 1972). Allí el principal amortigua la asimetría ventajosa que mantiene el administrador respecto del dueño, entre otros elementos, a través de la información contable considerada periódicamente por los órganos volitivos de los entes.

Este modelo podría caracterizarse por los siguientes parámetros

- Los accionistas que deben considerar lo actuado por el administrador durante un período pasado, son los usuarios centrales de la información. Sobre esa base y de información no contable, tomarán la decisión de aprobar o no lo actuado, reduciendo así el *riesgo moral* involucrado en el contrato entre los accionistas (principal) y los administradores (agente).
- La utilización de la moneda de cuenta en términos nominales como unidad de medida<sup>10</sup>. Se supone la perfecta agregabilidad de los valores económicos de todas las transacciones realizadas expresadas en esa moneda

---

<sup>10</sup> Por eso el modelo se pone en crisis ante procesos hiperinflacionarios.

de cuenta, más allá del momento, el lugar y las condiciones que las caracterizaron.

- El resultado del ejercicio como centro del sistema de valoración económica. El valor económico deviene a través del período y luego se cristaliza en los stocks patrimoniales del momento de cierre de ejercicio. Los stocks son consecuencia del devenir del valor económico de los flujos de resultados.
- La necesidad de una transacción efectivamente acaecida entre un tercero y el ente para reconocer la existencia de un resultado. El precio de esas transacciones, ocurridas en el pasado, objetivamente registrado en documentos respaldatorios es el único que se puede utilizar para valorizar económicamente flujos y/o stocks, sin importar cuanto tiempo haya transcurrido desde que dicha transacción se realizó o las condiciones que la determinaron<sup>11</sup>. De esta manera, los costos implícitos generados por los recursos de propiedad del ente no se reconocen al no existir una transacción con terceros.
- En los casos en los que el proceso de generación de resultados abarca más de un ejercicio económico, el modelo puede discutir cuál es el *momento mágico* en que se produce, a través de una transacción con terceros escogida convencionalmente, el *hecho generador* que puede determinar una variación patrimonial cuali o cuantitativa. Para una adecuada determinación del resultado la correlación entre ingresos y costos (*matching principle*) es central para definir el resultado económico de cada período.

---

<sup>11</sup> Es por eso que las donaciones y las operaciones realizadas fuera de condiciones de mercado con precios irrisorios ponen también en crisis este modelo

AUTORES: SERGIO MIGUEL HAUQUE Y LEILA DI RUSSO

---

- El capital a mantener es esencialmente financiero y medido en la moneda de cuenta, por lo que solo se altera ante aportes o retiros de los propietarios.
- El precio de mercado no es utilizado para valorar flujos y/o stocks, salvo en cuanto éste refleje una transacción efectivamente acaecida en la que participó el ente y que fue elegida como hecho relevante para definir la existencia de una variación patrimonial.<sup>12</sup>. Solo acepta un mayor valor por el conjunto del ente (llave de negocio), cuando ésta se reconoció en la transacción efectiva de compra de la propia empresa por terceros.

La fiel representación de los hechos económicos y su verificabilidad interpersonal son los objetivos centrales de la información contable en la búsqueda principal de *fiabilidad* (*reliability*) de la información a proveer.

La más tradicional contabilidad pública representaba un extremo en este modelo. Dado que su principal objetivo era el control financiero, registraba casi exclusivamente las transacciones puramente financieras y por ende reconocía solo los stocks y flujos

---

<sup>12</sup> De esta forma no requiere definiciones de reglas a utilizar para definir los conjuntos de bienes que permitan el cálculo de sus precios en el mercado, ni siquiera para testear el máximo valor de los activos (impairment test). La tradicional regla de *costo o mercado el menor* resulta de excepciones al modelo básico, a partir del objetivo de prudencia conservadora para la presentación de información contable. If we wish to search out the character of this rule, if we would like to determine whether it is a convenient and expedient rule of thumb or a basic accounting idea, we might begin by looking up its ancestry. The information is not available to enable us to find the real origin or to trace step by step the way it came to receive the acclaim these surveys seem to show. But there is enough material at hand to indicate that it is a result of the mingling of two bloodlines: expediency and convenience (Littleton, 1941, p. 162)

de moneda de cuenta<sup>13</sup>. Su simplicidad ni siquiera veía necesaria la *complicación* de la *partida doble*. Es importante recordar que la rendición de cuentas tradicional en el campo jurídico<sup>14</sup> utiliza un criterio de lo percibido y se presenta en partida simple, aunque siempre respaldada con la documentación que la avale.

Este modelo contable se caracteriza en resumidas cuentas por lo siguiente:

- La función de los estados financieros es brindar datos con el objetivo de rendir cuentas.
- Se trata de evaluar el uso eficiente y rentable que el agente ha hecho de los recursos que proporcionó el principal.
- El tipo de información no es predictiva, ya que el objetivo es controlar que la aplicación de los recursos proporcionados sea administrada de la mejor manera posible.
- Es un enfoque de control, teniendo en cuenta a los propietarios actuales, y no está dirigido a futuros inversores.
- Las normas contables desarrolladas bajo este enfoque se vinculan principalmente con la medición del beneficio contable, siendo éste el elemento básico por medio del cual se evaluaba el desempeño de la gerencia.
- La naturaleza de este enfoque es la de mirar hacia atrás, basada en las transacciones efectivamente realizadas o resultados ya alcanzados. (Werbin et al, 2018, 10)

---

<sup>13</sup> Casi como un antiguo economista mercantilista que sólo reconocía valor económico en los metales preciosos.

<sup>14</sup> Código Civil y Comercial de la República Argentina - Artículo 859. - Requisitos. La rendición de cuentas debe: a) ser hecha de modo descriptivo y documentado; b) incluir las referencias y explicaciones razonablemente necesarias para su comprensión; c) *acompañar los comprobantes de los ingresos y de los egresos*, excepto que sea de uso no extenderlos; d) concordar con los libros que lleve quien las rinda. (Las cursivas son de los autores)

AUTORES: SERGIO MIGUEL HAUQUE Y LEILA DI RUSSO

---

Quizás las más sentidas y fundadas palabras en favor de su aplicación generalizada, en oposición al modelo que se describirá en el próximo punto, pueden observarse a continuación.

Esa condición es la que, posiblemente, ha favorecido la incitación a presentar un presente, actualizando el futuro, en lugar de visualizarlo capitalizando el pasado. “La contabilidad puede servir como guía para la toma de decisiones futuras, pero es fundamentalmente histórica” (Bértora, 1975, p.44). Esa argumentación coloca a la reflexión, acerca de los procedimientos que permiten fundamentar su rol efectivo, en el terreno de la duda pertinaz que se prolonga a través de los tiempos, pero la mantiene latente en virtud de la fortaleza estructural que es su basamento inmovible. En mi opinión, seguramente afirmada en mis creencias arraigadas en las enseñanzas de los maestros que las consolidaron sólidamente, la demostración perseguida en la organización de los datos que conforman una información debe respetar la comunicación que proviene de lo ocurrido. La cuenta es la demostración efectiva del desenlace culminante que se sintetiza en una cifra que lo comprueba y reniega de la interpretación que trata de explicar el relato de los hechos que asociaran con el devenir que presagian los acontecimientos futuros con los que podrá tener alguna relación. El proceso económico conduce a la producción que es el modo de crear, de procurar el fruto del esfuerzo, de acumular lo conseguido con el trabajo realizado. La demostración que se persigue como expresión valorativa tiene íntima vinculación con la génesis del producto y se explica desde sus orígenes acudiendo a la medición del esfuerzo realizado para lograr su concreción. Hay una efectiva acción responsable de haber llevado a cabo lo necesario para obtener lo buscado. Esa acción que la entidad económica realiza para conseguir materializar su objeto es el modo demostrable de tomar contacto con los elementos que hacen la transformación necesaria para elaborar lo programado. Reflejar su evolución, explicando el progreso de su

transcurso, debe ser el verdadero objetivo de la Contabilidad, que debe descartar el cómputo de los resultados que se estimen al confrontar el precio de los bienes, obtenido en diferentes momentos, en base a las indicaciones que señala el mercado, o los establezca apelando al cálculo del valor actual de los ingresos netos establecidos en función de las presunciones de su futura realización. No reparar en qué reside la fuerza que provoca el movimiento, contribuye a desentender la acción de la inversión originada en el financiamiento de la entidad económica. Tratar la dificultosa misión de dar valor efectivo a esa indiscutible necesidad contributiva puede haber sido el factor preponderante para opacar el servicio que la Contabilidad debería brindar de manera más completa, dinamizando las conclusiones que debe explicar. La no sencilla tarea de expresar cómo hacerlo es, seguramente, uno de los principales escollos con que se han encontrado los que deberían tener esa función a su cargo. Es, en cambio, imperdonable no dar justificación a los fundamentos que validan su natural demostración y aprobación (Arreghini, 2021, p. 8)<sup>15</sup>

## **6. El modelo de valores económicos corrientes con la mirada en la predicción del futuro (Measurement approach to decision usefulness - Relevance)**

Más acá en el tiempo, especialmente a partir de la denominada *Accounting Revolution* liderada por Beaver, 1998, la información contable para la toma de decisiones de los inversores en los mercados de capitales abiertos se constituye en un objetivo central. La información será útil y relevante siempre que permita *predecir* en alguna manera el futuro económico de los entes emisores de información contable.

---

<sup>15</sup> La posición completa del Dr. Arreghini corrige este modelo ideal aceptando el reconocimiento contable del interés del capital propio.

Sus defensores critican el modelo de rendición de cuentas descrito en el punto anterior sosteniendo que la información sobre hechos pasados no puede brindar información útil. Solo la que brinda elementos prospectivos puede ser relevante para los inversores en los mercados de capitales.

The measurement approach to decision usefulness is an approach to financial reporting under which accountants undertake a responsibility to incorporate current values into the financial statements proper, providing that this can be done with reasonable reliability, thereby recognizing an increased obligation to assist investors to predict firm performance and value. [El enfoque de medición para la toma de decisiones es un enfoque para la información financiera según el cual los contadores asumen la responsabilidad de incorporar valores corrientes en los estados financieros, siempre que esto se pueda hacer con una confiabilidad razonable, reconociendo así una mayor obligación de ayudar a los inversores a predecir el desempeño y el valor de la empresa] (Scott, 2015 p.189)

Son ahora los inversores en los mercados de capitales *externos* a la empresa quienes requieren información para reducir la asimetría existente entre quienes conocen los datos *internos* de los entes y quienes no están dentro de su estructura.

Este modelo podría caracterizarse por los siguientes parámetros

- Los inversores presentes o futuros en títulos de deuda o acciones en los mercados abiertos de capitales son los usuarios principales de la información. Sobre la base de esa información y otra información no contable tomarán sus decisiones futuras de inversión, reduciendo así el riesgo de *selección adversa* entre administradores de los

entes (agente) y los inversionistas actuales y futuros (principal).

- Se supone la agregabilidad de los valores económicos obtenidos en el mercado de los stocks y flujos económicos, intentando definir para cada caso una unidad de agregación (*unit of account*) conveniente. (IASB, 2018, Sección 4.48)<sup>16</sup>.
- Los stocks de valor económico que muestra el Estado de Situación Patrimonial son el centro del sistema contable. El valor económico cristalizado de cada una de las *unidades de agregación* activas y pasivas se determina a través de valores corrientes para cada uno de los momentos de presentación de los Estados Contables El resultado surge de la diferencia entre los stocks netos de valor económico al inicio y al cierre<sup>17</sup>, teniendo en cuenta el capital a mantener o sea que los flujos de valor económico son solo una consecuencia de la diferencia existente entre los stocks de valor económico en el inicio y fin del período bajo

---

<sup>16</sup> Sin embargo, esta *unit of account* no resulta fácil de definir ni a nivel abstracto, ni a nivel concreto. El supuesto de aditividad sigue siendo uno de los talones de Aquiles de este modelo. “The notion of current market price of the good becomes ambiguous for the same reason that the notion of good’s net revenue contributions is ambiguous: assets interact.’ Therefore, the question of asset grouping must be answered satisfactorily before a net realizable model can be completely developed and applied in general” (McKeown, 1972, 527). El modelo puro, si considera también como *unit of account* al ente en su conjunto, debería reconocer la llave de negocio autogenerada.

<sup>17</sup> An early seminal work in this field is provided by Hotelling (1925), who defines economic depreciation to be determined by changes in market value from period to period (Stahle, M., & Lampenius, N. 2011, p 8). Depreciation is defined simply as rate of decrease of value... Now the value of a machine is the sum of the anticipated rentals which it will yield, each multiplied by a discount factor to allow for interest, plus the scrap or salvage value, also discounted (Hotelling, 1925, pp. 341 y 342)

análisis. En otras palabras, dado un Estado de Situación Patrimonial, está determinado el Estado de Resultados del período siguiente que interesa mucho más que el del período pasado.

- No se requiere una transacción efectivamente acaecida entre un tercero y el ente para reconocer la existencia de un resultado<sup>18</sup>. De esta manera, sería posible reconocer los costos implícitos generados por los recursos de propiedad del ente, siendo esto compatible con la visión económica de utilizar el costo de oportunidad como sistema de valoración.
- El *hecho generador* que puede determinar una variación patrimonial cuali o cuantitativa es el simple cambio en el valor económico corriente de los stocks patrimoniales por la tenencia de stocks de valor. Los resultados son así en el extremo todos determinados por la tenencia de stocks, abandonando la importancia del momento *mágico* del devengamiento determinado por una transacción con terceros. El resultado puede pensarse como una magnitud que se modifica infinitésimo a infinitésimo como función del tiempo como variable continua. Así las cosas, la correlación periódica entre ingresos y costos (*matching principle*) abandona su centralidad<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Sin embargo, dadas las raíces claramente financieras de este modelo, se privilegian los resultados basados en flujos efectivos de fondos por encima de los que crean stocks de valor económico distintos al dinero y sus equivalentes ya que se considera que el objetivo principal del ente es maximizar su *free cash flow*.

<sup>19</sup> There is little matching under current value accounting, since, as mentioned, net income is then an explanation of how current values of assets and liabilities have changed during the period. Matching is not required for this since value changes in assets and liabilities are driven by market forces and the firm's response to these forces. (Scott, 2015, p.57)

- El capital a mantener debería también valorarse a valores corrientes si seguimos la lógica económica de un modelo puro. Las dificultades para su determinación hacen que en los casos concretos se mantenga la nominalidad financiera, lo que representa claramente un elemento híbrido dentro del sistema.
- La utilización de la moneda de cuenta en términos reales como unidad de medida resultaría compatible con las bases económicas del modelo. Sin embargo, en la práctica, en casos de variaciones no significativas en el nivel general de precios, la nominalidad es la regla. En un extremo casi no analizado en la teoría, podría llegarse a la valoración de todos los stocks y flujos a valores corrientes del momento de la presentación de los Estados Contables, incluyendo también el capital del ente, tomando innecesaria la utilización de un índice promedio de precios<sup>20</sup>

La *relevancia* de la información contable para la toma de decisiones económicas hacia el futuro por inversionistas y acreedores actuales o potenciales es el objetivo central. Si la información contable no tiene una visión prospectiva no será relevante para los fines buscados y por ende resultará inútil. Dentro de supuestos extremos, el modelo se considera óptimo para una contabilidad en condiciones ideales, en la que pueden aplicarse completamente los parámetros arriba descriptos.

By ideal conditions we mean an economy where firms' future cash flows and their probabilities are known. Also, the

---

<sup>20</sup> Quizás como un versión revisada y aumentada del famoso Informe Sandilands del año 1975, que determine la valuación a valores corrientes no solo de los rubros activos y pasivos, sino también de todos los componentes del patrimonio neto, ya sea como stock y como flujos. La tarea en la práctica seguramente resultará impracticable.

economy has perfect and complete markets or, equivalently, a lack of information asymmetry and other barriers to fair and efficient working of markets. Such conditions are also called "first best." Then, asset and liability valuation is on the basis of expected present values of future cash flows (i.e., value-in-use). Arbitrage ensures that present values and market values are equal. Investors and managers would have no scope for disagreement over the role of financial reporting and no incentives to call for regulation. Under such conditions, there would be no fundamental problem. Unfortunately, or perhaps fortunately, ideal conditions do not prevail in practice. Nevertheless, they provide a useful benchmark against which more realistic "second best" accounting conditions can be compared. [Por condiciones ideales entendemos una economía en la que se conocen los flujos de efectivo futuros de las empresas y sus probabilidades. Además, la economía tiene mercados perfectos y completos o, de manera equivalente, falta de asimetría de información y otras barreras para el funcionamiento justo y eficiente de los mercados. Tales condiciones también se denominan "primer mejor". Entonces, la valoración de activos y pasivos se basa en los valores presentes esperados de los flujos de efectivo futuros (es decir, el valor en uso). El arbitraje asegura que los valores presentes y los valores de mercado sean iguales. Los inversores y los administradores no tendrían lugar para el desacuerdo sobre el papel de la información financiera y no tendrían incentivos para solicitar una regulación. Bajo tales condiciones, no habría ningún problema fundamental. Desafortunadamente, o quizás afortunadamente, las condiciones ideales no prevalecen en la práctica. Sin embargo, proporcionan un punto de referencia útil contra el cual se pueden comparar las condiciones contables de "segundo mejor" más realistas] (Scott, 2015, p. 27)

Este modelo contable se caracteriza en resumidas cuentas por lo siguiente:

- El objetivo de los estados financieros es proporcionar información útil para la toma de decisiones económicas... los inversores y acreedores como usuarios fundamentales.
- El tipo de información es más predictiva, pretende ayudar en la toma de decisiones a inversores y acreedores actuales y potenciales.
- Las normas contables ponen más énfasis en el flujo de efectivo y ya no tanto en el beneficio, basado en que el accionista está interesado en los dividendos y el acreedor en los intereses y devolución de los préstamos.
- La naturaleza del enfoque es mirar hacia adelante. (Werbin et al, 2018, 10)

## 7. Los modelos reales para la Contabilidad concreta

Así como en la realidad es imposible encontrar el valor justicia o el modelo de competencia perfecta, tampoco se encontrarán en la realidad estos modelos extremos corporizados concretamente. Se observarán seguramente *mezclas* de ambos, con mayor o menor preponderancia de alguno de ellos. Tal como se señala sobre los sistemas de economía mixta, la realidad de los modelos contables concretos no es blanca ni negra, sino gris y a lunares (Samuelson, 1948, p.36). Será necesario definir un nivel de *compromiso* (trade-off) entre los niveles deseados de *relevancia* y *confiabilidad*, aceptando desde un inicio que es imposible maximizar ambas cualidades.

Relevance and reliability are important characteristics of accounting information. As we concluded in the previous section, it is necessary to trade them off. However, different measurement bases imply different tradeoffs. Historical cost accounting is relatively reliable since the cost of an asset or

AUTORES: SERGIO MIGUEL HAUQUE Y LEILA DI RUSSO

---

liability to a firm is usually a verifiable number that is less subject to errors of estimation and bias than are present value calculations. However, historical costs may be low in relevance. While cost may equal current value at date of acquisition, this equality will soon be lost as current values change over time. Consequently, the relevance of current value accounting generally exceeds that of historical cost. But the need for estimates when conditions are not ideal opens current value accounting up to problems of reliability. [La relevancia y la confiabilidad son características importantes de la información contable. Como concluimos en el apartado anterior, es necesario compensarlos. Sin embargo, diferentes bases de medición implican diferentes compensaciones. La contabilidad de costos históricos es relativamente confiable ya que el costo de un activo o pasivo para una empresa suele ser un número verificable que está menos sujeto a errores de estimación y sesgo que los cálculos del valor presente. Sin embargo, los costos históricos pueden tener poca relevancia. Si bien el costo puede ser igual al valor actual en la fecha de adquisición, esta igualdad pronto se perderá a medida que los valores actuales cambien con el tiempo. En consecuencia, la relevancia de la contabilidad del valor actual generalmente excede la del costo histórico. Pero la necesidad de estimaciones cuando las condiciones no son ideales abre la contabilidad del valor actual a problemas de confiabilidad] (Scott, 2015, pp. 56 y 57)

El modelo dirigido a los inversores de mercados de capitales vivió su mayor auge desde los `90 del siglo pasado hasta la crisis de los mercados de 2007-2008. Luego de esta crisis, los elementos ligados con la *fiabilidad* volvieron a tomar énfasis. Más allá que en las últimas décadas este modelo dirigido al inversor ha ganado fuerza dentro de los contenidos de las normas internacionales contables, es necesario adaptarse al contexto espacial en que nos

encontremos. Como ejemplo no resulta razonable intentar aplicar el mismo modelo contable en una economía con mercados de capitales abiertos y dinámicos para el financiamiento de los entes, que a un sistema económico en el que las empresas se financian principalmente con los recursos de los propietarios.

Más allá de estas visiones, no creemos que estos sean solo modelos ideales que sean *moda* para ciertos tiempos y lugares. Son dos sistemas antitéticos y extremos que permiten llenar el contenido del concepto de valor económico para la Contabilidad, eligiendo una determinada *síntesis mixta* concreta. En la realidad solo encontraremos *mezclas eclécticas* entre sus parámetros. Los modelos contables tienen siempre la posibilidad de *llenar* el continente del concepto de valor económico con distintos contenidos concretos según la específica función *periodística* que se desee llevar adelante.

## 8. A modo de conclusión

Es importante destacar que desde principios del Siglo XXI se han abierto paso en el campo contable, los denominados informes de sostenibilidad. La Contabilidad Social y Ambiental, enriquece y a la vez acerca a las distintas ramas tradicionales contables en el análisis del concepto de valor. Como ejemplo, es posible señalar que el Integrated Reporting (IR) Framework menciona 131 veces el concepto valor<sup>21</sup> y 157 veces capital (Value Reporting Foundation, 2021)<sup>22</sup>. Define los capitales como stocks de valor, pero a pesar de describir su proceso de creación, preservación y erosión no incluye

---

<sup>21</sup> En ningún caso acompañado del adjetivo *económico*, dejando abierta una posibilidad para una visión axiológica más amplia que la tradicional.

<sup>22</sup> En la versión en idioma inglés, por lo que las palabras originales son *value* and *capital*.

ninguna definición concreta de ese concepto en su glosario<sup>23</sup>. Surge si claramente de su análisis que se considera al valor como el flujo surgido de un proceso, y a los capitales como los stocks de valor que se cristalizan en dados momentos de tiempo. El mismo nombre de la Fundación destaca especialmente su función: *informar sobre el valor*.

En este camino, quizás estemos en estos momentos viviendo un proceso de cambio que en el futuro pueda también denominarse Revolución Contable. La falta de compatibilidad entre los más de 300 distintos estándares existentes para los informes de sostenibilidad, determinó hasta el momento una verdadera sensación de confusión y fatiga entre sus emisores y usuarios (Ligteringen y Zadek, 2005). Es posible que ese desorden esté llegando hoy a su fin y nos permita ampliar los enfoques de los tradicionales modelos contables hacia el futuro.

En respuesta a los pedidos de simplificación y claridad de estos sistemas de estándares, en 2021 observamos la creación de la VRF (Value Reporting Foundation) y del ISSB (International Sustainability Standards Board) en el marco de la IFRS (International Financial Reporting Standards) Foundation en la búsqueda de reportes comparables en las materias Sociales, de Medio Ambiente y de Gobernanza para armonizar el sistema del Integrated Reporting dentro de las normas contables internacionales. Además, en Marzo del 2022, se firmó un memorándum de entendimiento entre IFRS Foundation y GRI (Global Reporting Initiative) marcando el camino hacia un sistema integral de reportes comparables que combinen y armonicen los

---

<sup>23</sup> Se mantiene en las versiones 2013 y 2021 del IIRR Framework una *circularidad* entre la definición de los capitales como stocks de valores y del proceso de creación, preservación y/o erosión del valor como el determinante de los aumentos y disminuciones de los capitales. Así no queda claro que se considera *valor* a los efectos de este Marco.

contenidos de los informes financieros tradicionales con los informes de sostenibilidad a escala global. De lograrse este ambicioso objetivo, la contabilidad necesitará revisar los contenidos de sus modelos tradicionales en muchos aspectos. Al menos:

- No podrá utilizar solamente información cuantitativa dentro de un proceso de partida doble, sino que tendrá que integrar en sus sistemas la información cuantitativa de partida simple y la cualitativa.
- No podrá informar solamente sobre el valor económico generado para los entes emisores, sino que deberá extenderse también sobre el valor económico direccionado al resto de la sociedad y hacia las generaciones futuras, y aún sobre los efectos de sus acciones sobre los valores no económicos.

Lamentablemente el lector no podrá encontrar aquí una definición única del concepto de valor en el campo contable. Eso es así porque aún no tenemos, ni en la Economía, ni en la Contabilidad, ni en la Axiología, ni en disciplinas afines un concepto unívoco de *valor económico*. Es así que entonces solo se podrá conceptualizar un esquema lógico formal, que deberá llenarse de contenido concreto ante cada caso específico según la aplicación realizada por contadores en estados contables sujetos a convenciones sociales plasmadas en modelos normativos. Del mismo modo que el concepto de *justicia* debe *llenarse* en cada situación con el contenido de la norma positiva y la sentencia firme de un juez competente. Pero el problema es más difícil. Los valores humanos no son solo económicos y las nuevas ramas de la disciplina contable como la Contabilidad Social y Ambiental nos enfrentarán al desafío de dar contenido también a los valores no económicos.

Más allá de estos problemas y de las posibles revoluciones futuras, el valor, especialmente en su dimensión económica, seguirá siempre siendo el elemento central para definir la esencia de lo contable.

## 9. Referencias

- Akerlof G. (1970) The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 84, No. 3. Agosto, pp. 488-500.
- Alchian, A. A., & Demsetz, H. (1972). Production, information costs, and economic organization. *The American economic review*, 62(5), 777-795.
- Arreghini, H. R. (2021). Objetividad relativa de los Estados Contables. *X Congreso de Administración del Centro de la República. VI Congreso de Ciencias Económicas del Centro de la República. VII Encuentro Internacional de Administración del Centro de la República*. Instituto Académico Pedagógico de Ciencias Sociales| Escuela de Ciencias Económicas| Secretaría de Internacionalización UNVM.
- Barsoum, J. (2021) Deconstructivism in Philosophy, Architecture, and Reusability Contribution. *International Journal of Emerging Science and Engineering (IJESE) ISSN: 2319-6378, Volume-6, Issue-12, February*
- Beaver, W.H., (1998). Financial Reporting: An Accounting Revolution. Prentice-Hall, Engelwood Cliffs, NJ.
- Bértora, H. (1975), Teoría de la contabilidad, Buenos Aires, Ediciones Macchi.
- Biondi, M. (1993). *Tratado de contabilidad intermedia y superior*. Macchi.

- Biondi, M., González, M. A., Alvarez, D. O. M., & Pazos, M. (1980). *Manual de Contabilidad Técnicas de valuación*. Tercera Edición. Macchi.
- Casal, R. A., Peña, A. E., Vilorio, N., & Maldonado Veloza, F. (2011). La asimetría de la información en contabilidad.
- Casares Ripol, J. (2011). *Ética, Economía y Política*. ESIC.
- Chun, J. M. (1992). The Additivity of Accounting Measurement: A Philosophy-of-Science Perspective. *St. Andrew's University Economic and Business Review*, 34(3), 107-138.
- Di Fenizio, F. (1958). *Economía Política*. 2da. edición. Bosch. Traducción de Fabián Estape.
- Di Russo, L. y Hauque, S. (2002). *Fundamentos Económicos de la disciplina contable*. Librería Cívica.
- Fowler Newton, E. F. (2020). *Cuestiones contables fundamentales*. 6ta Edición. La Ley.
- Franco Ruiz, R. (2009). Contabilidad y control ambiental. *Lúmina*, 10, 33-58.
- Franco Ruiz, R. (2014). Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría. *Revista Científica General José María Córdova*, 12(13), 165-190.
- Franco Ruiz, R. (2020) Hacia una teoría contable del valor en <https://www.youtube.com/watch?v=v3VBg4BBPlo> recuperado el 18 de junio de 2020.
- García Casella, C. (director) (2001). *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires. La Ley.
- García Fronti, I (coord.) (2022) IV Simposio Internacional de Teoría Contable. La obra de Mario Biondi. La obra de Rafael Franco

Ruiz. Buenos Aires. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA.

García Morente, M. (1957). Lecciones preliminares de filosofía. 6ta. edición. Buenos Aires: Losada.

Hachim, N. y De la Cruz, J. (2010). Reflexión sobre el obstáculo epistemológico del concepto de medición en contabilidad. *Libre Empresa*, 7(2), 101-115.

Hauque, S., Di Russo, L., Del Barco, J., y del Barco, M. (2016). *Responsabilidad Social Empresarial: una mirada axiológica*. Ediciones UNL.

Hotelling, H. (1925). A general mathematical theory of depreciation. *Journal of the American Statistical Association*, 20(151), 340-353.

International Accounting Standards Board (2018) Conceptual Framework for Financial Reporting.

Ligteringen, E., y Zadek, S. (2005). The future of corporate responsibility codes, standards and frameworks en <https://www.greenbiz.com/sites/default/files/document/CustomO16C45F63376.pdf> consultado el 19 de abril de 2020

Littleton, A. C. (1941). A Genealogy for "Cost or Market". *The Accounting Review*, 16(2), 161-167.

Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Macroeconomía y la Microeconomía*. La Ley.

McKeown, J. C. (1972). Additivity of Net Realizable Values. *The Accounting Review*, 47(3), 527-532.

Mimkes, J. (2016). Are there common mathematical structures in economics and physics? *The European Physical Journal Special Topics*, 225(17), 3275-3280.

- Pahlen Acuña, R. J., Campo, A. M., Chaves, O. A., Fronti de García, L., Helouani, R., & Viegas, J. C. (2017). *Contabilidad: pasado, presente y futuro*. Buenos Aires. La Ley.
- Samuelson, P. A. (1948). *Economics: An introductory Analysis*. McGraw-Hill Book Company, Inc. New York.
- Scott, W. (2015) *Financial Accounting Theory*. Toronto, Pearson Prentice Hall. Print. Seventh Edition.
- Staehele, M., & Lampenius, N. (2011). Unbiased accounting considering profitability. *Available at SSRN 1800048*.
- Stolzmann, R. (1956). *Introducción filosófica a la economía*. El Ateneo.
- Value Reporting Foundation (2021) Conceptual Framework en <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> recuperado el 16 de junio de 2021.
- Villegas, G. (2007). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. *Revista Legis Internacional de Contaduría y Auditoría*, (32), 83-114.
- Weber, M. (1978) *Historia Económica General* Fondo Cultura Económica. Sexta Reimpresión. México.
- Werbin, E. M., Quadro, M. E., Priotto, H. C., Bertoldi, N. B., & Veteri, L. J. (2018). La contabilidad, su evolución histórica y su entorno de desarrollo: las etapas de la contabilidad financiera y su regulación contable. *XIV Simposio Regional de Investigación Contable y XXIV Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable (La Plata, 13 y 14 de diciembre de 2018)*.



Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas  
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 (Via Mail)

**Nº 56 – año 28**

### **EVOLUCIÓN DE LA DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO ENTRE 1949 Y 2013**

**Autora**

**ISABEL CRISTINA DOMINGUEZ ALFARO**

[isabeldominguez@hotmail.com](mailto:isabeldominguez@hotmail.com)

**Universidad de la Republica del Uruguay (UdelaR)**

**Mg. Isabel Cristina Domínguez Alfaro**

- Analista en Economía. Contadora Pública, UdelaR.
- Magíster en Derecho y Técnica Tributaria, Universidad Montevideo, UM.
- Doctorando en Contabilidad, UNR.
- Docente efectiva de Control Interno y de Auditoría Interna en UdelaR.
- Representante ante la AIC. Tribunal de trabajos para CICs. Directora de tesis de grado, Tribunal.
- Gerente en Empresa Pública y Contadora del Tribunal de Cuentas.
- Encargada en Big Four, Dallas, Texas; y Uruguay. Comité de Auditoría financiera.

Publicación:

- Presentado el 22/08/ 2022
- Aprobado el 22/10/ 2022
- Publicado en Octubre del 2021



## **EVOLUCIÓN DE LA DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO ENTRE 1949 Y 2013**

### **EVOLUTION OF INTERNAL CONTROL DEFINITION BETWEEN 1949 AND 2013**

#### **SUMARIO**

**Palabras clave**

**Keywords**

**Resumen**

**Abstract**

1. Introducción
2. Objetivos
3. Orígenes y evolución de la definición de control interno
  - 3.1 Antecedentes de la definición de 1949
  - 3.2 Concepto amplio de control (1949)
  - 3.3 Control interno contable y administrativo (1958)
  - 3.4 Marco integrado de Control Interno (1992)
  - 3.5 Última definición de Control Interno (2013)
4. Conclusiones
5. Referencias bibliográficas.

### **Palabras clave:**

Control interno, evolución, definición, objetivos, informe COSO.

### **Keywords:**

Internal control, evolution, definition, objectives, COSO report.

### **Resumen**

El objetivo de este artículo es analizar la evolución de las definiciones de CI en el periodo 1949 a 2013, presentar elementos para debatir sobre sus tendencias futuras, y generar material para consulta de académicos.

Para llevar a cabo este trabajo se analiza bibliografía, otros documentos doctrinarios y lineamientos profesionales, y otras investigaciones realizadas al respecto. Se busca identificar elementos explicativos, desde la perspectiva de la teoría contable.

Se concluye que los cambios en la definición de CI se derivan de las demandas de la sociedad impulsadas por hechos que revelaron acciones fraudulentas, de las expectativas crecientes en los estándares de auditoría, así como de la evolución de factores socioeconómicos.

### **Abstract**

The purpose of this article is to analyze the evolution of the definition of Internal Control objectives between 1949 until 2013, to present elements for discussion about its future trends, and to create material to be consulted by academics.

With the purpose of writing this article, doctrinal documents, books, professional guides, and other related research were studied, seeking for explanatory elements, from the accounting theory perspective.

To conclude, the changes in the definition of Internal Control objectives derive from society demands, driven by facts that reveal fraudulent actions; the increasing expectations in the audit standards; and the evolution of socioeconomic factors.

## 1. Introducción

Los objetivos a los que apunta el Control Interno (CI) han evolucionado desde la definición que tenían en el año 1949 hasta su reciente definición en 2013. El artículo trata sobre cómo se ha venido produciendo esta evolución, y qué factores fueron identificados como influyentes.

La expresión “Control Interno” nace a principios del siglo XX, acuñada por profesionales de la auditoría (Sauleda, 2007, pág. 8). La necesidad de ser eficientes en su trabajo llevó a los auditores a recurrir a depositar confianza, siempre que fuera posible, en los controles de la empresa auditada para prevenir o detectar errores, omisiones o irregularidades en el proceso de elaboración de su información contable.

Se percibe que, una vez corroborado que los controles operan adecuadamente, el número de operaciones a revisar para obtener una razonable seguridad en cuanto a lo correcto de las cifras resultantes de ese proceso se reduce sustancialmente, con el consiguiente ahorro de tiempo, principal factor de costo en una auditoría. Por lo tanto, los auditores promovieron la aplicación de controles idóneos a tales efectos, a los que denominaron “controles internos”. Es así que surge la relación entre dos términos totalmente independientes, como lo son el de auditoría y CI. Asimismo, esta metodología de trabajo del auditor de corroborar que los controles operan efectivamente, para realizar menos pruebas sobre las transacciones, se fue formalizando hasta quedar incorporada en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), citándose la NIA 330.

**AUTORA: ISABEL CRISTINA DOMINGUEZ ALFARO**

---

En dichas Normas también se estableció como responsabilidad del auditor la evaluación del CI (NIA 315). Es una práctica habitual que en muchos países se adopten las Normas Internacionales como normas locales.

En cuanto a definiciones del término CI, en 1949 el concepto se amplía con un pronunciamiento del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

Desde entonces se han sucedido variadas definiciones con distintos enfoques. Se destacan los desarrollos que ha habido en EEUU, por ser un país con numerosos pronunciamientos sobre control interno. El periodo de análisis del trabajo comienza en 1949, por resultar el pronunciamiento citado del AICPA la primer definición amplia de CI e influyente; y se extiende hasta la definición de 2013, porque es la última definición formal conocida.

La definición de CI que se adopta es la que surge de la normativa y pronunciamientos profesionales emitida por organismos reconocidos. Se analizan especialmente los pronunciamientos emitidos por el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) para las definiciones de 1949 y 1958, por su impacto en todo el mundo.

A nivel internacional, y sólo en carácter de ejemplo, cabe mencionar que la definición de 1949, delimitada en 1958, fue adoptada posteriormente por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) (creada en 1977) en la primera versión de sus Guías Internacionales de Auditoría (Guías), hoy NIA, así como por la Organización Internacional de Entidades Financieras Superiores (con su sigla en inglés INTOSAI) y por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) en 1972.

También se consideran en esta investigación las definiciones emitidas por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) en 1992 y 2013. COSO está

afianzado como marco de referencia estándar en materia de control interno en diversos países, que lo tienen incorporado en normas regulatorias. A nivel de la profesión contable ocurre lo propio, puesto que es, también, el concepto de control interno adoptado por IFAC en sus normas internacionales de auditoría (NIA 315), luego de 1992.

Para llevar a cabo este trabajo se analiza bibliografía, otros documentos doctrinarios y lineamientos profesionales, y otras investigaciones realizadas al respecto. Ello con el fin de identificar los factores y elementos que hagan a la evolución de las definiciones de CI en el periodo analizado, desde la perspectiva de la teoría contable.

Como resultado de la investigación se concluye que los cambios en la definición de CI se derivan de las demandas de la sociedad impulsadas por distintos hechos que revelaron acciones fraudulentas y corrupción, de las expectativas crecientes depositadas en los estándares de auditoría, así como de la evolución propia de factores socioeconómicos, como la globalización, que demandan en forma creciente información confiable para la toma de decisiones. Asimismo, se considera que la atención al fraude y la necesidad de brindar información confiable para los grupos de interés, fueron cambios en la definición de CI, que la fortalecieron.

## **2. Objetivos**

Brindar un análisis sobre la evolución de la definición de CI en el periodo 1949 a 2013, a fin de presentar elementos para abrir un debate sobre sus tendencias futuras.

Generar material para consulta de académicos de grado y posgrado.

### **3. Orígenes y evolución de la definición de control interno**

El periodo de análisis del trabajo comienza en 1949 y se extiende hasta el 2013. Se parte de 1949 porque en dicha fecha es cuando el concepto de CI se amplía con un pronunciamiento del AICPA. Se cubre hasta 2013 porque es el año en que se emitió la definición de CI vigente en nuestros días. Como se desarrolla a continuación, se visualiza que los grandes cambios en la definición de CI se dan en 1949, 1958, 1992 y 2013.

#### **3.1. Antecedentes de la definición de 1949**

En cuanto a definiciones del término CI anteriores a 1949, Sauleda (2007, pág. 11) cita antecedentes de Dicksee (1905), Bennett (1930), Stempf (1936) y Montgomery (1934), y explica que estos autores enfocan su atención hacia la distribución de funciones del personal a fin de lograr la coordinación y comprobación de los trabajos efectuados. También se enfocan en controles que apunten a que la información contable esté libre de errores importantes, y a que no se produzcan fraudes que deterioren el patrimonio de una entidad. Ello refleja sólo un aspecto particular de lo que el término control sugiere. Se destaca que los mencionados son aspectos importantes aún cuando la entidad en cuestión no deba ser objeto de auditoría.

De esta manera, se comparte con Sauleda (2007, pág. 12) que debería quedar claro que la relación prácticamente directa que se suele establecer entre control interno y auditoría, si bien es falaz, resulta en cierto modo comprensible. El mismo autor también cita a Gómez Morfin (1990), quien describía que era curioso observar que prácticamente en ningún libro de administración se mencionaba la expresión “control interno”, mientras que en todo libro de auditoría la misma sí constituía una referencia casi obligatoria.

A los efectos de volver a clarificar que auditoría y control interno son conceptos independientes con sus propias enunciaciones, se cita la definición de auditoría propuesta por Fowler Newton (2004): “La auditoría de estados contables es el examen de éstos con el propósito de dictaminar si fueron preparados de acuerdo con ciertas normas contables”.

Como antecedente a 1949, se describe que hasta fines del siglo XIX, el propio dueño se encontraba al frente del negocio y con el mero registro alcanzaba para satisfacer sus necesidades. A principios del siglo XX comienza a darse la situación de que el propietario se aleja de la conducción de la empresa. Hay inversores que precisan información, empresas con varios socios que no conocen el negocio, lo cual encuentra su punto de ebullición en la década de los treinta. Comienzan a gestarse las ideas sobre la utilidad de la información, las necesidades del usuario, la confiabilidad de la información, los controles y la gestión de los RRHH. En consecuencia, queda en evidencia que la conceptualización de control que venía utilizándose era parcial, al focalizarse en evitar fraudes y/o errores contables, y que debía ser mas completa de lo que venía siendo hasta el momento y relacionarse estrechamente con la conducción de las operaciones de cualquier entidad.

### **3.2. Concepto amplio de control (1949)**

Como se dijo en la introducción, para las definiciones de 1949 y 1958, se analizan especialmente los pronunciamientos emitidos por el AICPA, por su impacto en todo el mundo.

Dado que el AICPA fue la primera organización en establecer estándares tanto de control interno como de auditoría, la profesión de EEUU ha sido muy influyente. Este dominio también ha sido consecuencia de la influencia americana en las economías de otros

países y el crecimiento de las firmas de auditoría internacionales (Hay David, 1993).

David Hay (1993) describe que hay numerosas similitudes en la evolución de los pronunciamientos profesionales de EEUU, Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda en el periodo 1949 a 1992; y que la evolución en el primero precedió y fue influyente en la evolución en los otros tres países.

A nivel internacional, y sólo en carácter de ejemplo, cabe mencionar que la definición de 1949, delimitada en 1958, fue adoptada posteriormente por la IFAC (creada en 1977) en la primera versión de sus Guías Internacionales de Auditoría (Guías), hoy Normas Internacionales de Auditoría (NIA), así como por la Organización Internacional de Entidades Financieras Superiores (con su sigla en inglés INTOSAI) y por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) en 1972.

En 1949 el Committee on Auditing Procedures del AICPA, emite un Informe, en el que se citaban como antecedentes que uno de los desarrollos mas importantes en el área contable recientemente, había sido el entendimiento por parte de la gerencia y de los contadores públicos de la complementariedad de sus responsabilidades. En periodos anteriores, había sido frecuente que el contador independiente tuviera que examinar prácticamente todas las transacciones para asegurarse la exactitud de los estados financieros. En cambio, en el momento en que fue escrito el informe, para una auditoría, el contador esperaba que en la empresa se produjeran estados financieros cuyos directores estuvieran satisfechos de que eran apropiados, completos y libres de errores materiales.

En el citado Informe se describe que el tamaño de las organizaciones había crecido hasta el punto en que su estructura organizacional se había vuelto compleja. Para controlar la operativa de modo eficaz, la gerencia dependía de la credibilidad de

numerosos reportes y análisis. El primer responsable de salvaguardar los activos y de prevenir y detectar errores y fraude era la Dirección de la empresa. El mantenimiento de un adecuado sistema de CI era indispensable para transferir esa responsabilidad.

La asignación de mayor responsabilidad a la Dirección de la empresa favorecía el trabajo de los auditores, a quienes no les resultaba redituable hacer pruebas de detalle sobre las transacciones en las organizaciones debido a la gran cantidad de horas de trabajo que ello implicaba. Al ser más confiable el CI, en el caso de pretender confiar en los controles, el auditor podía verificar el correcto funcionamiento de los mismos, para realizar menos pruebas sobre las transacciones. Volviendo al tema de la responsabilidad de la Dirección de la empresa, se agrega que un examen a posteriori de la operativa no puede ser considerado como un sustituto para llevar a cabo controles adecuados en las propias transacciones.

En 1949, el AICPA conceptualiza al sistema de control interno (pág. 6) a partir de una definición cuya traducción aporta Fowler Newton (1984): “El control interno comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de los métodos y medidas adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia operativa y alentar la adhesión a las políticas prescritas por la gerencia”. El mismo informe agrega: “Esta definición es posiblemente más amplia que la que a veces se da a este término. Ella reconoce que un sistema de control interno se extiende más allá de los aspectos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas.”

El mismo documento identifica cuatro elementos que componen el sistema: a) un plan de organización que provea una separación adecuada de responsabilidades funcionales, b) un adecuado

sistema de autorización y procedimientos de registro que provea un control contable razonable sobre activos, pasivos, ingresos y gastos, c) prácticas sanas a seguirse en la ejecución de los deberes y funciones de cada departamento de la organización y d) un grado de calidad del personal proporcional a sus responsabilidades.

### **3.3. Control interno contable y administrativo (1958)**

La definición de CI de 1949 generó problemas para los auditores, ya que, de acuerdo a la práctica profesional del momento, los auditores debían evaluar los controles internos presentes en las entidades auditadas. Asimismo, debían verificar el correcto funcionamiento de los controles, en el caso de que pretendieran confiar en ellos para realizar menos pruebas sobre las transacciones. Fue criticada por Byrne (1957) y Levy (1957), quienes sugirieron que causaba malentendidos sobre el grado de responsabilidad del auditor, y que podía incrementar dicha responsabilidad.

En 1958, un nuevo pronunciamiento del AICPA (SAP 29) delimitó los controles a evaluar por el auditor, distinguiendo los conceptos de control interno contable (en el que se insertaron los controles vinculados con la salvaguarda de activos y la confiabilidad de la información contable) y control interno administrativo (que incluyó lo relativo a los otros objetivos) y estableciendo que la obligación profesional del auditor en cuanto a evaluar los controles internos se limitaba al sistema de control interno contable.

Más tarde, mediante el Statement on Auditing Standards (SAS) No. 70, el AICPA interpretó y delimitó el alcance de los dos objetivos vinculados con el control interno contable. Ello consolidó el carácter del CI como definición vinculada y necesaria para el trabajo del auditor. Asimismo, queda de manifiesto la fuerza de la

opinión de especialistas, que de su experiencia aportan ideas a la definición del CI.

En 1977 se creó la IFAC con el fin de fortalecer la profesión contable en todo el mundo y volver el desarrollo de sus prácticas un estándar universal y homogéneo. A partir de ese momento, surgen lineamientos emitidos para la profesión de auditoría, llamados Guías, que en la década de los 90 pasan a llamarse NIA. Dichas normas internacionales responden a la creciente necesidad de los usuarios de información uniforme, y han venido siendo adoptadas como normas locales en numerosos países.

El hecho de que las normas de auditoría establezcan que el auditor debe realizar una evaluación del CI (NIA 315), o más aún de que debe verificar el correcto funcionamiento de los controles, en el caso de que pretenda confiar en ellos para realizar menos pruebas sobre las transacciones (NIA 330), fue requiriendo una definición de CI más precisa. El énfasis de la definición de CI del momento, en la salvaguarda de activos y la confiabilidad de la información contable tenía asociado un paradigma de la segregación de funciones, el diseño de controles transaccionales y el control posterior.

### **3.4. Marco integrado de Control Interno (1992)**

Como situaciones que marcaron el período 1949 a 1992, se señalan:

- Surgimiento y desarrollo de la Tecnología de la Información
- Creciente relevancia de la consideración de los aspectos estratégicos
- Consolidación de la globalización
- Creciente disponibilidad de información
- Acaecimiento de casos notorios de corrupción (Watergate, por ejemplo) y fraudes empresariales de magnitud (Baring, etc.)

**AUTORA: ISABEL CRISTINA DOMINGUEZ ALFARO**

---

Ello determina que los paradigmas del control interno tradicional no resultaran exitosos en el nuevo contexto. El concepto de control interno fue cambiando hacia nuevos enfoques que, entre otros aspectos, destacan su contribución a asegurar al logro de los objetivos de la entidad apoyando un efectivo manejo de riesgos, y prestan especial atención también a los activos intangibles. Es así como en la última década del siglo pasado, vieron la luz varios modelos conceptuales en la materia mucho más abarcativos y jerarquizantes de los objetivos operacionales, siendo el principal el norteamericano conocido como informe COSO (por las siglas en inglés del comité que patrocinó los estudios que lo produjeron).

En 1985 se crea el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) a fin de fijar criterios para establecer y evaluar el control interno, definir esos criterios desde la perspectiva de la empresa y lograr que sean ampliamente compartidos por los demás interesados. Las organizaciones que patrocinaron el COSO fueron: American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), Institute of Management Accountants (IMA), y The Institute of Internal Auditors (IIA).

Se trató de una investigación de alcance mundial que tuvo como principales referentes a legisladores, agencias reguladoras, organizaciones de empresas, auditores externos, auditores internos y académicos.

COSO es un organismo que ha desarrollado marcos y orientaciones generales sobre el control interno, que declara (COSO 2013 Resumen Ejecutivo, 2013) que son diseñados para mejorar el desempeño organizacional y la supervisión y reducir el grado de fraude en las organizaciones. Los comienzos de la historia del informe, que fue publicado en 1992, se remontan, según menciona el propio documento, a 1973, y se alimentaron con fraudes bursátiles de envergadura que pusieron en marcha una

corriente de opinión que vio en el control interno un medio para procurar evitar la ocurrencia de hechos similares. Uno de los objetivos básicos del estudio fue ayudar a la dirección de empresas y otras entidades a controlar mejor las actividades de sus organizaciones.

El Marco COSO (1992) define al control interno como un proceso, efectuado por el directorio, la gerencia y el resto del personal, diseñado para proveer una seguridad razonable respecto al logro de los objetivos de las organizaciones, a los que subdivide en las siguientes tres categorías:

- Objetivos relacionados con la efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Objetivos vinculados con la confiabilidad de la información contable para publicar.
- Objetivos relativos al cumplimiento con leyes y otras regulaciones aplicables a la entidad.

En línea con las tendencias de control de la época, se destaca la visión del control interno como un proceso, de carácter continuo e iterativo, concebible como un subconjunto de las actividades inherentes al ejercicio de la gerencia de una entidad, pero totalmente integrado a ellas e imposible de separar de las mismas. Asimismo, se destaca la importancia que asigna al elemento humano.

Dicha definición cuenta con un alto grado de difusión, como surge de las siguientes referencias.

A través de la Ley Sarbanes - Oxley (SOX) promulgada en EEUU en el año 2002, aplicable a las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Nueva York, se exige a la gerencia de las empresas la inclusión de un informe que presente su evaluación sobre la efectividad del control interno, en oportunidad de presentar el informe financiero anual a los accionistas. Los auditores externos

AUTORA: ISABEL CRISTINA DOMINGUEZ ALFARO

---

de la compañía deben dictaminar e informar acerca de la evaluación de la gerencia sobre los controles internos. Cor (2016, pág. 22) analiza el contenido de los reportes de la gerencia sobre la efectividad del control interno que en la práctica las compañías presentan a la Securities and Exchange Commission (SEC), y concluye que mantienen relación con las recomendaciones propuestas por el Control Interno–Marco Integrado. Esta legislación provocó amplia repercusión a nivel mundial. Ello por resultar aplicable también a las subsidiarias de empresas SEC, así como a las firmas que auditan empresas SEC o subsidiarias de éstas.

Al ser el concepto de control interno al cual hace referencia la IFAC en sus normas internacionales de auditoría luego de 1992 (NIA 315); el mismo se ha difundido en los numerosos países que adoptan las NIA como normas locales.

Las perspectivas académicas más destacadas, también definen el CI como un proceso ((Mantilla y Blanco (2005), Fonseca Luna (2009)), y cada vez más complejo, debido a que el control interno debe adaptarse para responder a la eficiencia de los nuevos desarrollos de las organizaciones. Asimismo, Wallace (2003), Root (2000) y Chorafas (2001), visualizan una definición de CI en línea con la de COSO, presentando entre ellos diferencias en los temas que focalizan o el tipo de organizaciones en los que se enfocan.

Canetti (2007, pág. 137) analiza variados marcos de CI que surgieron a partir de 1992, y concluye en su investigación, que las distintas propuestas de marcos referenciales se encuentran alineadas con la definición de CI del Informe COSO.

Miaja (2010) señala que, en Europa, la experiencia más interesante, aunque no la única, ha sido la de la propia Unión Europea (UE), que en 2002 diseñó un sistema de gestión financiera y control íntegramente basado en el modelo COSO.

### **3.5. Última definición de Control Interno (2013)**

Como cambios en el entorno empresarial y operativo entre 1992 y 2013, se incluyen:

- La globalización de los mercados y las operaciones.
- Los cambios y el aumento de la complejidad de las actividades empresariales y de los modelos de negocios.
- Demandas y complejidades de las leyes, reglas, regulaciones y normas.
- Uso y dependencia de tecnologías en evolución.
- Expectativas relacionadas con la prevención y detección del fraude.

Incremento de regulaciones, incluyendo exigencias de reportes sobre el sistema de control interno, por ej: Ley SOX.

Como antecedentes del modelo COSO 2013, se cita (COSO Resumen Ejecutivo, pág. i) que se buscaba un Marco que permitiera a las organizaciones desarrollar y mantener, de una manera eficiente y efectiva, sistemas de control interno que puedan aumentar la probabilidad de cumplimiento de los objetivos de la entidad y adaptarse a los cambios de su entorno operativo y de negocio, mitigando riesgos hasta niveles aceptables y apoyando en la toma de decisiones.

En 2013, COSO considera que se hace necesaria la actualización del marco y presenta la versión actualizada de Control interno - Marco integrado.

En este contexto de riesgos de la gestión, entorno cambiante en que se encuentran las organizaciones, toda entidad requiere de un adecuado CI. Este Marco se estructura en diecisiete principios aplicables a organizaciones de cualquier tamaño.

COSO (COSO 2013 Resumen Ejecutivo, 2013) define al control interno como un proceso llevado a cabo por el consejo de

AUTORA: ISABEL CRISTINA DOMINGUEZ ALFARO

---

administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento.

Busca conservar, aclarar y fortalecer los puntos centrales de la estructura original del Marco (COSO 2013 Resumen Ejecutivo, pág. 10).

En 2013 se amplía la categoría de objetivos de la información financiera, incluyendo otras formas importantes de reporting, como por ejemplo la información no financiera y el reporting interno. Ello asociado a las exigencias del entorno y a la globalización, que exigen información de todo tipo para los diversos grupos de interés. Es una exigencia que cualquier sistema de control interno sea ágil a la hora de adaptarse a los cambios que se produzcan en el entorno de negocio, regulatorio y operativo. Un sistema de control interno efectivo requiere algo más que un riguroso cumplimiento de las políticas y procedimientos: requiere del juicio y del criterio profesional.

La definición de control interno del modelo COSO 2013 cuenta con un alto grado de difusión, como surge de las siguientes referencias. Cor (2016, pág. 22) describe que los marcos regulatorios de los principales mercados europeos, caso de España, Reino Unido, Francia y Alemania, relativos a los sistemas de control interno, establecen obligaciones y recomendaciones a las entidades cotizadas. Los principios y buenas prácticas recomendados por estos marcos regulatorios se basan en el informe Control Interno – Marco Integrado de COSO, dada su difusión internacional y compatibilidad con el marco integral de gestión de riesgos que en estos países se utiliza.

Santa Cruz (2015, pág. 38) identifica al “Modelo COSO” como el “enfoque contemporáneo” del CI en contraposición al “enfoque

tradicional” de control interno. Estupiñán (2015, pág. 5) también se refiere al Informe COSO como el enfoque contemporáneo del CI.

Recientemente, PwC et al (2019) han afirmado que los conceptos y principios de CI, tales como los contenidos en el Marco Integrado de COSO, continuarán siendo de aplicación y relevantes en la era digital. Asimismo, reconocen que la tecnología puede provocar que los controles internos sean mas efectivos, eficientes y penetrantes. El marco de control mas ampliamente reconocido es el COSO, el cual fue creado en 1992 y luego actualizado, manteniendo sus aspectos fundamentales.

#### **4. Conclusiones**

Las definiciones del término CI se pueden encontrar a partir de 1905. En la década de 1930 queda en evidencia que la conceptualización de control que venía utilizándose era parcial, porque se focalizaba sólo en evitar fraudes y/o errores contables; y que debía ser mas completa de la que venía usándose, y relacionarse con la conducción de las operaciones de cualquier entidad. Ya se explicó que el término CI tiene su definición propia independiente de la de auditoría.

De acuerdo a la definición de 1949 del AICPA, el control interno comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de los métodos y medidas adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia operativa y alentar la adhesión a las políticas prescritas por la gerencia. En 1958, un nuevo pronunciamiento del AICPA delimitó los controles a evaluar por el auditor, restringiéndolo al control interno contable. Ello consolidó el carácter del CI como definición vinculada y necesaria para el trabajo del auditor.

Como situaciones que marcaron el período 1949 a 1992, se destacan el desarrollo de la TI; la consolidación de la globalización;

AUTORA: ISABEL CRISTINA DOMINGUEZ ALFARO

---

y el acaecimiento de casos notorios de corrupción, y fraudes empresariales de magnitud, los cuales tuvieron asociados crítica pública a los procedimientos de auditoría existentes. Se requirió que el control interno también ampliara su ámbito, pasando de considerar sólo el transaccional a incluir el ámbito estratégico y el de cumplimiento de objetivos de la entidad.

En la década de los 70 surgen las Guías (luego NIA), que establecen que el auditor debe realizar una evaluación del CI, o mas aún, debe verificar el correcto funcionamiento de los controles, en el caso de que pretenda confiar en ellos para realizar menos pruebas sobre las transacciones, lo cual fue requiriendo una definición de CI mas precisa. Se siguió evolucionando hasta llegar al marco COSO (1992).

A partir de 1992 se buscaba un marco que permitiera a las organizaciones desarrollar y mantener, de una manera eficiente y efectiva, sistemas de control interno que pudieran aumentar la probabilidad de cumplimiento de los objetivos de la entidad, y que le facilitaran adaptarse a los cambios de su entorno operativo y de negocio, mitigando riesgos hasta niveles aceptables y apoyando la toma de decisiones. En el modelo COSO 2013 se amplía la categoría de objetivos de la información financiera, incluyendo la información no financiera y el reporting interno.

De lo expuesto se concluye que la atención al fraude y la necesidad de brindar información confiable para los grupos de interés, fueron cambios en la definición de CI, que la fortalecieron. Se identifica la atención al fraude en las definiciones de 1992 y 2013, y la necesidad de brindar información confiable en las definiciones de 1949, 1992 y 2013.

Asimismo, se concluye que el incremento de la corrupción y la globalización, se pueden identificar como factores que producen cambios en la definición de CI de 1992 y 2013.

Como otra circunstancia del entorno que produce cambios en la definición de CI, se cita la actitud de resistencia de los auditores frente a definiciones amplias de CI, que aunada al requerimiento en las normas de auditoría de evaluar los controles, repercutía en el aumento de sus responsabilidades. Ello motivó los cambios producidos en la definición de 1958, y puede señalarse como un retroceso en el fortalecimiento del CI, ya que no respondió a elementos doctrinarios que fortalecieran la definición de CI, sino a los intereses de los auditores, que utilizaban al CI como herramienta en su trabajo.

Asimismo, se pueden identificar como factores que producen cambios en la definición de CI, elementos doctrinarios y profesionales de importancia, que apoyan su condición de mecanismos necesarios dentro de la organización para controlar la operativa, y mas tarde para promover el cumplimiento de los objetivos de la organización. Esta situación se presenta especialmente como motivadora de los cambios en la definición de CI de 1949, y de 1992 y 2013, respectivamente. La misma puede señalarse como fortalecedora de la definición de CI.

Otro factor socioeconómico que justifica los cambios en la definición de control interno provino del ámbito legal, en el año 2002 con la Ley SOX, se establece para las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Nueva York, a la gerencia de las empresas la inclusión de un informe de evaluación de la efectividad del control interno, y de un dictamen sobre el mismo. El formato seguido para la evaluación sobre la efectividad del CI, se relaciona con las recomendaciones del marco COSO 92. Mas tarde, el modelo COSO 2013 se estructura en diecisiete principios, y se profundiza en herramientas de apoyo para facilitar la evaluación del CI y para la confección de informes.

El análisis realizado sirve como base para cuestiones que podrán ser analizadas en futuras investigaciones, tales como

evaluar los impactos que puedan producir las nuevas tecnologías utilizadas por las organizaciones en la definición del CI.

## 5. Referencias bibliográficas

American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Auditing Procedure. Internal control: elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, special report (1949). AICPA Committees. 103.

[https://egrove.olemiss.edu/aicpa\\_comm/103](https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/103)

American Institute of Certified Public Accountants, "Statement on Auditing Procedure No. 29: Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control," Journal of Accountancy (Noviembre, 1958): 66-67.

Byrne, G. R. The Independent Auditor and Internal Control. Journal of Accountancy (January, 1957): 41-46. Publisher: American Institute of Certified Public Accountants.

Canetti, M, (2007). Contabilidad y control, fundamentos teóricos para la mejora de la confiabilidad de la información contable, Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.

Chorafas, Dimitris N. (2001). Implementing and Auditing the Internal Control System. EEUU. Editorial: Palgrave Macmillan.

Committee of sponsoring organizations of the Treadway Commission. Internal Control Integrated Framework (1992).

Cor, Stella Maris (2016). Informes del auditor de estados financieros sobre el sistema de control interno de la entidad. Situación actual en los ámbitos internacional y nacional. Trabajo para concurso de provisión efectiva del cargo de Profesor Grado 3 en la asignatura Control Interno en la

Facultad de Ciencias Económicas (FCEA) de la Universidad de la República (UdelaR). Uruguay.

COSO. Committee of sponsoring organizations of the Treadway Commission. Control Interno - Marco Integrado. Edición 2013. [https://auditoresinternos.es/uploads/media\\_items/coso-resumen-ejecutivo.original.pdf](https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/coso-resumen-ejecutivo.original.pdf)

Estupiñán Gaitán, R. (2015). Control interno y fraudes: análisis de informe COSO I, II y III con base en los ciclos transaccionales. Bogotá. Colombia. Ecoe Ediciones.

Fonseca Luna, Oswaldo. (2013). Sistemas de control interno para organizaciones. Guía práctica y orientaciones para evaluar el control interno. Lima. Perú. Editorial: IICO (Instituto de Investigación en Accountability y Control).

Fowler Newton, Enrique (1984). Tratado de auditoría (1984). 2ª Edición 1980.

Reimpreso en 1984. Buenos Aires, Argentina. Editorial: La Ley.

Fowler Newton, Enrique (2004). Tratado de auditoría (2004). 3ª Edición 2004. Buenos Aires, Argentina. Editorial: La Ley

Gómez Morfín, Joaquín (1990). El control en la administración de empresas. México. Editorial: Diana.

Hay, David (1993). Internal Control: How it Evolved in Four English-speaking Countries. Accounting Historians Journal. 20. 79-102. 10.2308/0148-4184.20.1.79.

Levy, S. (1957). Internal Control and Legal Responsibility. The Journal of Accountancy (February, 1957): 29-33. Publisher: American Institute of Certified Public Accountants.

Mantilla B. Samuel y Blanco Sandra (2005). Auditoría del Control interno. Bogotá. Colombia. Ecoe Ediciones.

AUTORA: ISABEL CRISTINA DOMINGUEZ ALFARO

---

Miaja Fol, Miguel (2010). Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. RD, n° 286-287, enero-agosto 2010, pp. 207-238, ISSN: 0012-4494.

PwC, ACCA, INSEAD (2019). Re-inventing Internal Controls in the Digital Age. April 2019. © 2019 ACCA, INSEAD EMI and PricewaterhouseCoopers Risk Services Pte. Ltd. All rights reserved.

Root, Steven J. (2000). Beyond Coso Internal Control to Enhance Corporate Governance. John Wiley & Sons. España.

Santa Cruz Marín, M. (2015). El control interno basado en el modelo COSO. Revista de Investigación Valor Contable, 1(1). <https://doi.org/10.17162/rivc.v1i1.832>

Sauleda, Luis (2007). Control interno, Gestión de Riesgos y Prácticas de Gobierno Corporativo: excelencia en la gestión, transparencia y creación de valor agregado. Trabajo para concurso de provisión efectiva del cargo de Profesor Titular Grado 5 en la asignatura Control Interno en la FCEA de la Udelar. Uruguay.

Wallace, Wanda A. (2003). Mastery of the Financial Accounting Research System (FARS) Through Cases (Inglés) 1st Edición. EEUU. Editorial: Wiley.

Universidad de Buenos Aires – Facultad de Ciencias Económicas  
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 56 – año 28**

**ÍNDICE POR AUTOR DE LA PUBLICACIÓN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA  
DEL Nº 1 AL 56 Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS**



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
ALEGRE BRÍTEZ M. A., KWAN CHUNG C. K.	ASPECTOS EDUCATIVOS RELEVANTES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE FORMACIÓN EMITIDAS POR LA JUNTA INTERNACIONAL DE NORMAS DE EDUCACIÓN CONTABLE.	N° 56 – AÑO 28 (DICIEMBRE 2022)
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.	EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO FINANCIERO TOTAL EN LA VALORACIÓN FINANCIERA DINÁMICA DE LA CONTABILIDAD	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	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P.171/176

	DEL PENSAMIENTO CONTABLE Y SUS APORTES A LA TEORÍA CONTABLE NORMATIVA. LAS CORRIENTES DE OPINIÓN CONTABLE"	
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 ALEMÁN 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 ZULIÁ	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.	Nº 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 121/142
CARRIZO G.	AUDITORÍA DE INFORMES DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA	Nº 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 163/188
COHEN N., GAJINDRA M.	FRAUDE Y LAVADO DE DINERO: AMENAZAS Y VULNERABILIDADES DE FUENTES DISTINTAS AL EFECTIVO	Nº 53 – AÑO 27 (JUNIO 2021) P. 45/80
CUENÚ CABEZAS J. E.	DELEGAR EL OFICIO DE LAS CUENTAS. IMPLICACIONES CONTABLES. PARTE I	Nº 52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P. 15/44

<b>CH</b>		
CHIQUIAR W. R.	ARÉVALO Y SU INFLUENCIA EN LA REGULACIÓN CONTABLE	Nº 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.	Nº 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 91/114
CHAVES DA SILVA R. A.	A RESULTABILIDADE	Nº 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	Nº 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	Nº 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 TEORIA 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
CHANGMARÍN REYES C.A.	LA FORMACIÓN INTEGRAL DEL CONATDOR PÚBLICO PANAMEÑO CON CRECIENTES REGULACIONES EN UNA ECONOMÍA DIGITAL Y DE LA BIG DATA.	N° 50 – AÑO 25 (DICIEMBRE 2019) P. 109/138

<b>D</b>		
DA SILVA R.P.	REFLEXÕES SOBRE A DIVULGAÇÃO DO BALANÇO SOCIOAMBIENTAL NO BRASIL.	Nº 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 141/168
DA SILVA T. F.	SELECCIÓN DE ACCIONES BASADO EN LA METODOLOGÍA DE BENJAMIN GRAHAM. UN ESTUDIO APLICADO A LAS EMPRESAS DE SEGUROS Y PREVISIÓN (SEGMENTO FINANCIERO)	Nº 52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P. 45/60
DE LA ROSA LEAL M.E.	ANÁLISIS Y PROSPECTIVA DE LA CONTABILIDAD DEL MEDIO AMBIENTE EN MÉXICO.	Nº 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	Nº 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
DEL CAMPO M. C., FLORES M. C., CARBONELL I.	BALANCE AMBIENTAL	Nº 56 – AÑO 28 (DICIEMBRE 2022)
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.	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 203/229
DÍAZ BECERRA O., JESÚS HUMBERTO CRUZ TALLA Y LINDA ESPERANZA SAYÁN MORENO	IMPACTOS DE LA COVID-19 EN LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN EL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS EMPRESAS DEL ÍNDICE S&P/BVL PERÚ GENERAL EN EL PERIODO 2020	N° 54 – AÑO 27 (DICIEMBRE 2021) P. 97/126
DOMÍNGUEZ ALFARO I. C.	EVOLUCIÓN DE LA DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO ENTRE 1949 Y 2013	N°56 – AÑO 28 (DICIEMBRE 2022)
D’ONOFRIO P.A.	LOS SISTEMAS CONTABLES INTEGRADOS – INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL	N° 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)	N° 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.	N° 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	N° 43 – AÑO 22 (JUNIO 2016) P. 75/112
DOS SANTOS ANTUNES M. DE I.	REFLEXÕES SOBRE O CURRÍCULO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS	N° 47 – AÑO 24 (JUNIO 2018) P. 15/38
DOS SANTOS ANTUNES M. DE I., DE SOUZA LEPSCH M. A. Y DA SILVA OLIVEIRA T. A.	INFORME DE GESTIÓN EN EL FORMATO DE INFORME INTEGRADO: ELABORACIÓN EN LA GESTIÓN DEL GOBIERNO BRASILEÑO Y SUS BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD	N° 55 – AÑO 28 (JUNIO 2022) P. 105/143

<b>F</b>		
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	N° 38 - AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P. 105/144
FARINOLA S., LAROCCA N.	EL MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 75/92
FERNÁNDEZ CUESTA C.	PRESUPUESTACIÓN DE LA GESTIÓN AMBIENTAL EMPRESARIAL	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 97/126
FERNÁNDEZ CUESTA C.	EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL. UNA PROPUESTA PARA EL DEBATE	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 29/38
FERNÁNDEZ CUESTA C.	LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL MEDIO AMBIENTE: NUEVOS RUMBOS PARA LA CONTABILIDAD	N° 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?	N° 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	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 81/94
FEUDAL O.E., LINARES H.E.	DIFERENTES ESCENARIOS Y ANTECEDENTES DE LA EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 65/80
FICCO CECILIA R.	LOS ACTIVOS INTANGIBLES EN LA NORMATIVA CONTABLE ARGENTINA Y EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	N°50 – AÑO 25 (DICIEMBRE 2019) P.

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

<b>G</b>		
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 APOORTE A LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA: UTILIDAD DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LA RESOLUCIÓN GENERAL 195 DE LA COMISIÓN NACIONAL DE VALORES.	N° 1 – AÑO 1 - (1995) P. 18/57
GARCÍA CASELLA C.L.	LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL COMO RAMA DE LA CIENCIA CONTABILIDAD	N° 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	N° 5 – AÑO 3 (MAYO 1997) P. 12/37
GARCÍA CASELLA C.L.	ALGUNOS SUPUESTOS NO ECONÓMICOS DE LA TEORÍA GENERAL CONTABLE	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 39/68
GARCÍA CASELLA C.L.	NECESIDAD DE DATOS CONTABLES NO FINANCIEROS PARA TOMAR DECISIONES FINANCIERAS.	N° 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 12/35
GARCÍA CASELLA C.L.	APORTES A LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD.	N° 8 – AÑO 4 (DICIEMBRE 1998) P. 45/70
GARCÍA CASELLA C.L.	FUNDAMENTACIÓN CIENTÍFICA DE LA RELACIÓN ENTRE MODELOS Y SISTEMAS CONTABLES	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 3/16
GARCÍA CASELLA C.L.	LA CONTABILIDAD: LIMITACIONES Y DESAFÍOS EN EL PROCESO DE INTEGRACIÓN DEL MERCOSUR	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 119/128
GARCÍA CASELLA C.L.	APUNTES SOBRE DIFICULTADES EN MATERIA DE MODELIZACIÓN CONTABLE	N° 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 CONTEXTOS"	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.31/56

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 TEORIA 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 FRONTI I. M.	APROXIMACIÓN A LA OBRA DE MATTESSICH SOBRE LOS FUNDAMENTOS FILOSÓFICOS DE LA CONTABILIDAD	N°50 – AÑO 25 (DICIEMBRE 2019) P. 183/197
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

<b>H</b>		
HAUQUE M. A., DI RUSSO L.	EL VALOR ECONÓMICO COMO CONTENIDO SIGNIFICANTE DE LOS MODELOS CONTABLES	N°56 – AÑO 28 (DICIEMBRE 2022)
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

<b>J</b>		
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

<b>K</b>		
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
KUSTER C. R.	ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE URUGUAY Y COLOMBIA	N° 52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P. 95/132

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
LAGOEIRO DE OLIVEIRA F. A., LAGOEIRO DE OLIVEIRA M. B.	A CONTABILIDADE DO FUTURO: UM BREVE RELATO DOS SEUS DESAFIOS	N° 53 – AÑO 27 (JUNIO 2021) P. 81/98
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 DESCOTADA, 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 PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA, NIIF 13 Y NIC 41 (PARTE 1)	N° 43 – AÑO 22 (JUNIO 2016) P. 113/150
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., MARCHESE A.	ADVENIMIENTO DE LA INFORMÁTICA EN LOS SISTEMAS CONTABLES. UNA REALIDAD INNEGABLE	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 79/102
MAZZO CRISTIAN E.	UNA REGULACIÓN CONTABLE EN ARGENTINA: UNA REVISIÓN DESDE LOS PARADIGMAS EN PRESENCIA	N° 55 – AÑO 28 (JUNIO 2022) P. 15/48
MONTANINI G.A.	COMPARACIÓN DE LA MEDICIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS CON SUS VALORES LÍMITE	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 99/116
<b>O</b>		
OCAMPO GONZALEZ J. Z.	ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE URUGUAY Y COLOMBIA	N°52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P. 95/132
ORDOÑEZ NOREÑA S.L.	DEFINICIÓN Y SUPUESTOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD SEGÚN GARCÍA CASELLA: NUEVA ERA, METACONCEPTO Y PROYECCIÓN HUMANA.	N°51 – AÑO 26 (JUNIO 2020) P. 15/50

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

<b>P</b>		
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
PERALTA ZUÑIGA M. L., AGUILAR VALAREZO D. N.	LA CIBERSEGURIDAD Y SU CONCEPCIÓN EN LAS PYMES DE CUENCA, ECUADOR	N° 53 – AÑO 27 (JUNIO 2021) P. 99/126
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
PEREZ J. O.	VARIABLES QUE DEFINEN LOS SISTEMAS CONTABLES TRADICIONALES	N° 52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P. 45/60

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**

RICHON ELISA	EL FENÓMENO DE LAS FIRMAS DE SERVICIOS PROFESIONALES, Y LA CONTABILIDAD CRÍTICA; UN ABORDAJE DESDE LA TEORÍA CONTABLE	N° 51 – AÑO 26 (JUNIO 2020) P. 87/108
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 BRITES J. F.	UNA MIRADA EPISTEMOLÓGICA SOBRE EL COSTO DE LOS NUEVOS BIENES DE CAPITAL	N° 53 – AÑO 27 (JUNIO 2021) P. 15/44
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
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA CONTABILIDAD EN TIEMPOS DEL COVID-19	N° 51 – AÑO 26 (JUNIO 2020) P. 109/154
RODRÍGUEZ J.M.	TEORÍA CONTABLE DE ASPECTOS FINANCIEROS TRATADOS POR EL DR. HÉCTOR BÉRTORA	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 89/102
RONDI G., CASAL M. DEL C. Y GIAI LEVRA V.	ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES INDICADORES DE DESEMPEÑO UTILIZADOS EN LA ACTIVIDAD HOTELERA	N° 50 – AÑO 25 (DICIEMBRE 2019) P. 139/182

<b>S</b>		
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

SANT' ANNA DE MATOS E.	SELECCIÓN DE ACCIONES BASADO EN LA METODOLOGÍA DE BENJAMIN GRAHAM. UN ESTUDIO APLICADO A LAS EMPRESAS DE SEGUROS Y PREVISIÓN (SEGMENTO FINANCIERO)	N° 52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P.61/94
SCARANO R.E.; SUAREZ KIMURA E.B.	LAS CARACTERÍSTICAS 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.	AUDITORIA 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

<b>T</b>		
TAMAGNO MARIO R.	ENCUADRAMIENTO TEÓRICO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO SEGMENTO DE LA TEORÍA GENERAL DE LA CONTABILIDAD	N° 55 – AÑO 28 (JUNIO 2022) P. 79/103
TAVARES PAULA M. A.	SELECCIÓN DE ACCIONES BASADO EN LA METODOLOGÍA DE BENJAMIN GRAHAM. UN ESTUDIO APLICADO A LAS EMPRESAS DE SEGUROS Y PREVISIÓN (SEGMENTO FINANCIERO)	N° 52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P. 61/94
TASCÓN FERNÁNDEZ M.T.	DE LA VALORACIÓN CONTABLE A LA VALORACIÓN FINANCIERA DE LA EMPRESA	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 53/64

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

<b>V</b>		
VALDERRAMA Y. J.	CONDICIONES HISTÓRICAS DEL PODER INTERVINIENTE EN LA FORMACIÓN DEL JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR. UNA INTERPRETACIÓN DESDE PLATÓN HASTA FOUCAULT	N° 51 – AÑO 26 (JUNIO 2020) P. 51/86
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

<b>W</b>		
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
WERBIN E., QUADRO M., PELLEGRINET M.	RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES: UNA APLICACIÓN EMPÍRICA EN EMPRESAS ARGENTINAS	N° 50 – AÑO 25 (DICIEMBRE 2019) P. 15/60
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

<b>Z</b>		
ZGAIB ALFREDO O.	UN PROYECTO DE INVESTIGACIÓN SOBRE IMPUESTOS DIFERIDOS, ENROLADO EN LA “CORRIENTE PRINCIPAL DE LA CONTABILIDAD”, FRENTE A LAS DIFERENTES DEFINICIONES, SEGMENTOS Y CORRIENTES CONTABLES	N° 54 – AÑO 27 (DICIEMBRE 2021) P.75/95



# 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](mailto: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](mailto: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/](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/n 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 (en español y/o en portugués-si correspondiera- y en inglés)**

**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.

**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. deber 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*

**Sr. Giordano G. Cervantes Champi**

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

*Diseño y Administrador de Contenidos*

*Responsable de Maquetación*

**Sr. Giordano G. Cervantes Champi**

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

