

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

Secretario Técnico de Redacción

Dr. Diego Sebastián Escobar

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

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

*Directora: **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 (Vía Mail)

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

Comité Editorial

Myriam Lilian Cecilia De Marco	<i>Universidad Nacional de Tucumán, Argentina</i>
Maria de Lourdes dos Santos Antunes	<i>Universidad Federal Fluminense, Brasil</i>
Luisa Fronti de García	<i>Universidad de Buenos Aires, Argentina</i>
Mauricio Gómez Villegas	<i>Universidad Nacional de Colombia, Colombia</i>
María del Carmen Granada Abarzuza	<i>Universidad de Salamanca, España</i>
Fernando Augusto Lagoeiro de Oliveira	<i>Investigador Independiente, Brasil</i>
Oscar Noé Lopez Cordón	<i>Universidad de San Carlos de Guatemala</i>
Juan Javier León García	<i>Universidad Nacional del Centro, Perú</i>
Eutimio Mejía Soto	<i>Universidad del Quindío, Colombia</i>
Ricardo J. M. Pahlen Acuña	<i>Universidad de Buenos Aires, Argentina</i>
Marino José Palacios Copete	<i>Universidad de Panamá, Panamá</i>
Graciela María Scavone	<i>Universidad de Buenos Aires, Argentina</i>
Elsa Beatriz Suarez Kimura	<i>Universidad de Buenos Aires, Argentina</i>
Jorge Tua Pereda	<i>Universidad Autónoma de Madrid, España.</i>
Catya Evelyn Vasquez Tarazona	<i>Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú</i>
Juan Carlos Viegas	<i>Universidad de Buenos Aires, Argentina</i>

Contabilidad y Auditoría

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

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

Comisión Arbitral

Diana Ester Albanese	<i>Universidad Nacional del Sur, Argentina</i>
John Cardona Arteaga	<i>Universidad de Antioquía, Colombia.</i>
Claudio de Souza Miranda	<i>Universidade de São Paulo, Brasil</i>
Juan José Fermín del Valle	<i>Universidad de San Andrés, República Argentina</i>
Mario Antonio Echeverría Mancía	<i>Universidad Francisco Marroquín de Guatemala, El Salvador</i>
Jesús Mauricio Flórez Parra	<i>Universidad de Granada, España /Colombia</i>
Miguel Ángel Gette	<i>Universidad Nacional de La Pampa, Argentina</i>
Jorge Manuel Gil	<i>Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, República Argentina</i>
Hugo Alberto Luppi	<i>Universidad Austral, República Argentina</i>
Jorge Orlando Pérez	<i>Universidad Católica de Córdoba, República Argentina</i>
Claudio Antonio Ruótoló	<i>Universidad Nacional de Cuyo, Argentina</i>
Carlos Federico Torres	<i>Universidad Nacional del Litoral, 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>

María Eugenia De La Rosa Leal

Normatividad sostenible contable en la transparencia empresarial.

15 – 71

Jorge Suarez Tirado y Daniel Esteban López Hernández

Contabilidad de gestión estratégica y su impacto en el desempeño financiero: Estudio de caso en aerolíneas de bajo costo europeas.

73 – 102

Derlis Daniel Duarte Sánchez y Víctor Ariel Ramírez Girett

Desafíos de la enseñanza de las ciencias contables: Una revisión de literatura.

103 - 122

Miriam Assunção de Souza Lepsch, Maria de Lourdes dos Santos Antunes y Leonardo Pereira Peon Diniz

La contabilidad de costo en el sector público brasileiro: Un análisis de la normativa de su implementación.

123 – 165

Índice por Autor de la Publicación **Contabilidad y Auditoría** del N° 1 al 57 y Números Extraordinarios.

166 - 200

Normas Básicas

201 – 206

NÚMERO 57 – AÑO 29 – JUNIO DE 2023

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 57 – año 29

NORMATIVIDAD SOSTENIBLE CONTABLE EN LA TRANSPARENCIA EMPRESARIAL

Autora

MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

eugenia.delarosa@unison.mx

Universidad de Sonora

Dra. María Eugenia De la Rosa Leal

- Contador Público Certificado.
- Doctora en Administración.
- Profesor investigador de tiempo completo de la Academia de Contabilidad Superior del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Sonora, México

Publicación:

- Presentado el 14/02/2023
- Aprobado el 21/04/2023
- Publicado en Abril del 2023

NORMATIVIDAD SOSTENIBLE CONTABLE EN LA TRANSPARENCIA EMPRESARIAL

SUSTAINABLE ACCOUNTING REGULATIONS IN BUSINESS TRANSPARENCY

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Antecedentes
3. Modelo empresarial sustentable
4. Normatividad Contable sostenible
5. Marco teórico y metodología de estudio
6. Resultados
7. Conclusiones
8. Referencias

Palabras clave:

Sostenibilidad, transparencia y normas contables.

Keywords:

Sustainability, transparency and accounting standards.

Resumen

La transparencia de información sostenible contable empresarial, es un tema que está surgiendo de organismos emisores internacionales. A la fecha se han emitido dos normas de información sostenible IFRS S1 e IFRS S2, objeto de estudio de este trabajo, que analiza el enfoque normativo de revelación sostenible de las empresas.

Se aplicó una metodología cualitativa, revisando antecedentes de la información ambiental y su convergencia conceptual con la responsabilidad empresarial, analizando los códigos encontrados en las normas y su efecto en la transparencia sostenible.

El resultado distingue el concepto normativo de transparencia, imagen fiel e información material de la sostenibilidad.

Abstract

The transparency of sustainable business accounting information is a topic that is emerging from international issuing organizations. To date, two sustainable information standards IFRS S1 and IFRS S2 have been issued, the object of study of this paper, which analyzes the regulatory approach of sustainable disclosure of companies.

A qualitative methodology was applied, reviewing the background of environmental information and its conceptual convergence with corporate responsibility, analyzing the codes found in the standards and their effect on sustainable transparency.

The result distinguishes the normative concept of transparency, faithful image and material information of sustainability.

1. Introducción

La contabilidad como ciencia de la gestión, genera información, mide y controla la ruta financiera de los negocios, en este camino el efecto ambiental en la operación ha sido un registro oculto o inexistente por mucho tiempo. Sin embargo, desde los años 90's, como ciencia en evolución la contabilidad ha reflexionado e involucrado la transparencia ambiental en su gestión como una medida de eficiencia, calidad y compromiso de la organización.

De tal manera, la contabilidad ambiental ha propuesto distintas alternativas y sistemas orientados a establecer métodos de gestión e indicadores ambientales, entre ellos: la Eco eficiencia, EMAS, Contabilidad de Gestión, Auditoría Ambiental, Informe GRI, Valor añadido, entre otros, sin lograr en casi treinta años posicionar una transparencia ambiental, como parte de una conducta empresarial sostenible.

El reconocimiento del medio ambiente, en la información empresarial es un reto contable, al tener distintas interpretaciones de interiorización y materialidad de cada asunto ambiental y social, de tal forma, en abril 2021 en el marco de una alerta sanitaria mundial provocada por la pandemia COVID 19, surge una propuesta normativa contable de estándares de sostenibilidad por

parte de la fundación IFRS ¹ como “Documento de consulta de información sobre sostenibilidad ” (IFRS, 2020), el cual plantea la elaboración de un informe contable sostenible de las empresas, atendiendo como eje central aspectos de calentamiento global, para generar la información relacionada.

El antecedente de esta intervención normativa contable sostenible, es el llamado internacional al Desarrollo Sostenible como parte de la competitividad financiera global respaldada por la Agenda 2030 de la ONU emitida en 2015, la cual promueve la incorporación del medioambiente y la sostenibilidad en el modelo de negocios y las políticas públicas de cada país.

Así, las teorías normativas financieras de *facto* plantean un patrón sistemático de estándares para captar y representar la utilidad financiera más alta de los negocios. En este marco, el interés de esta investigación es analizar el alcance de la transparencia normativa contable en la doble materialidad de la sostenibilidad, estableciendo como pregunta de investigación ¿la normativa contable sostenible de los IFRS S² logra generar informes contables fieles de la sostenibilidad empresarial?

Para estudiarlo, se estableció el marco de referencia de la contabilidad y la transparencia ambiental, aplicando un análisis del discurso normativo contable de sostenibilidad de la IFRS S1 e IFRS S2 emitidos a la fecha, a partir del conocimiento teórico de la normativa financiera contable, con el marco teórico de los grupos de interés.

Con los resultados obtenidos, se concluyeron las características de la inexperiencia sostenible contable en la emisión de la norma y el enfrentamiento con el modelo de responsabilidad social

¹ IFRS. International Financial Reporting Standards.

² IFRS S. International Financial Reporting Sustainability Standard.

empresarial, en una visión financiera de conveniencia de la transparencia ambiental.

2. Antecedentes

La contabilidad, a partir del registro de la causa y efecto conforme el modelo matemático de Luca Paccioli (1494) en su libro *Summa*, reconoce los conceptos del estatus comercial de la época, impregnado en su propuesta la racionalidad de los valores, en un sistema de registro, control e información interrelacionado con el negocio y su entorno (Tua Pereda, 2012). Este concepto organizador y racionalizador del registro contable ha ido evolucionando a través del tiempo incluyendo enfoques, conceptos y tecnología.

En su desarrollo, la doctrina contable se ha moldeado con variables económicas, culturales y políticas (Archel, 2007), dando a la contabilidad un enfoque utilitario claramente relacionado con la medición e influencia en el desarrollo económico (Tua Pereda, 2012) y los mercados financieros.

La doctrina contable en su intervención ha generado el paradigma de utilidad y el principio básico de imagen fiel. Siendo el paradigma de utilidad el que introduce el concepto de Responsabilidad Social en la contabilidad, como una inserción de la comunidad entre los factores productivos, con la inclusión contable de externalidades positivas y negativas de valores sociales, como el capital intelectual y el medio ambiente (Tua Pereda, 2012).

Mientras la imagen fiel³ involucra el uso de valores en un contexto particular, para mostrar una imagen de la entidad que demuestre los hechos económicos del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, para el suministro de información útil con respaldo jurídico, reduciendo la incertidumbre

³ Imagen fiel, conocida en la lengua inglesa como *true and fair view*.

en la elección de alternativas de criterios de valor (Molina Sánchez & Tua Pereda, 2010; Cañibano, 2006). Este principio parte de la pericia y experiencia contable y/o la aplicación de reglas conceptuales para contrarrestar problemas de representación y vacíos contables (Garvey, 2011).

En los años 70's, es cuando la contabilidad se introduce en una regulación normativa internacional a través de los principios de contabilidad –término acuñado para orientar y homogeneizar el ejercicio profesional contable- a fin de armar la emisión y el uso de normas para formalizar el sistema contable y de información financiera empresarial (Cañibano, Tua Pereda, & López, 1985).

La normativa contable en su adopción se ha desarrollado en dos niveles: nacional e internacional. La normativa nacional mantiene sus particularidades con avances diferenciados entre los países, dirigido al tipo de negocios, y sus características como: política monetaria, desarrollo contable, tratamiento contable de impuestos, legislaciones laborales y otras circunstancias específicas. Mientras la normativa internacional se estableció en las Normas Internacionales de Contabilidad desarrolladas y emitidas de forma genérica por la IASB 4 como comité de normas contables, para estandarizar y uniformar el marco conceptual contable internacional (De la Rosa Leal et al, 2021).

El antecedente normativo del tema ambiental se inicia en 1993, al incluir la importancia de la información medio ambiental y la existencia de sus usuarios potenciales: la sociedad, la organización y el medio ambiente (Birkin y Woodward 1997 citado por De la Rosa, 2009). Con limitaciones para el registro de costos y beneficios por la propiedad de los recursos naturales, proponiendo una gestión paralela a las Normas ISO y una reformulación ontológica de la dimensión financiera ambiental, logrando un mayor

⁴ IASB. *International Accounting Standards Board*.

avance en la Unidad al establecer la Contabilidad de Gestión Ambiental y los Informes de Sostenibilidad GRI (De la Rosa, 2009).

Las primeras normas ambientales de transparencia son las dictadas por organismos bursátiles, y de comercio emitidas y solicitadas para proteger el interés de los inversionistas bursátiles, o generar estadísticos de comercio (Fronti y Wainstein, 2002 citado por De la Rosa, 2009).

Existiendo a la vez, otras propuestas como la de la biocontabilidad, definida como la ciencia social que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza ambiental controlada por las organizaciones, a través de la gestión para contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la misma (Mejía et al, 2014).

3. Modelo empresarial sustentable

La dimensión de la sustentabilidad en los negocios surge desde los años 70 reconocido por la *World Commission on Environment and Development* - organismo constituido por la Organización de las Naciones Unidas-, que establece la vulnerabilidad ambiental como consecuencia del desarrollo y los ciclos de consumo industriales, señalando la importancia de cuidar los límites de la regeneración natural de los recursos naturales y la calidad de vida (World Commission on Environment and Development, 1987).

En la actualidad, en el tema de sustentabilidad de cada organización enfrenta su propia realidad, interiorizando la variable socio ambiental en sus actividades y ciclos productivos, evaluando sus grados de riesgo y adaptando sus relaciones de mercado (De la Rosa Leal, 2021), con el reto de reflejar esta realidad en su información contable.

La puerta de acceso de esta interiorización es el modelo de negocios de cada empresa, que establece su capacidad de

participación operativa en distintos aspectos, siendo éste una estructura conceptual que describe a la organización, da viabilidad al negocio y ofrece valor (Ostelwalder & Pigneur, 2011), delimitando sus capacidades en los sistemas productivos y de información.

El modelo de negocio, diferencia a las empresas y se constituye como una estrategia que se aplica a las estructuras, procesos y sistemas de una empresa, cubriendo cuatro áreas principales: clientes, oferta, infraestructura y viabilidad económica (Ostelwalder & Pigneur, 2011, pág. 15).

En la operación del modelo de negocio, se inserta la visión práctica de la sostenibilidad y la apropiación cultural de compromisos socio-ambientales de acuerdo a las posibilidades y elementos de la estructura que la integran (De la Rosa Leal & Vega Campos, 2015).

La sostenibilidad empresarial implica una innovación en la gestión de la seguridad del modelo de negocios en un marco de diseño que comprende: salvaguarda de la continuidad de la actividad económica, oferta de trabajo, compromiso con los derechos humanos, mejora de calidad de vida comunitaria, bien común y protección al medio ambiente con apertura al aprendizaje, reconocimiento del medioambiente, seguridad y salud (De la Rosa Leal, 2021, págs. 17-19).

Una condición ejecutiva del modelo empresarial sustentable, es el enfoque de sistemas en la gestión para permitir incluir una visión ecológica en las organizaciones instrumentada por su propio argumento operativo, identificando las nuevas unidades necesarias en su estructura formal para atender la interacción de la empresa con la naturaleza (Trist, 1992, págs. 316-327).

En el camino de abordar la sustentabilidad en las empresas, surge en 2004 en el seno de las Naciones Unidas, la ESG

(Environmental Social and Governance) como una propuesta corporativa de gestión, gobierno empresarial, ambiental y social, planteada por Kofi Annan secretario de las Naciones Unidas (Bolsa Mexicana de Valores, 2021). En el sistema ESG, además de aspectos de gobierno se incluyen: calidad, independencia, rendición de cuentas, gestión de riesgos, rendimiento y divulgación de factores ambientales y sociales, detectando y estableciendo oportunidades y amenazas por el cambio climático, uso del agua, calidad, salud y seguridad (Chartered Professional Accountants, 2020, págs. 3-4).

Los criterios ESG establecen tres factores: medio ambiente, social y gobernanza, implicando la detección de cómo afectan las actividades de la empresa al medio ambiente, la repercusión social en temas de diversidad, derechos humanos, salud y seguridad y el impacto en la transparencia para los grupos de interés como los consejos de administración, accionista, trabajadores y otros (Chartered Professional Accountants, 2020).

La implementación de una sustentabilidad corporativa implica establecer como criterios de operación (Hart, 2007 citado por Cruz Reyes et al, 2017):

1. Reducción de materiales, consumo y contaminación por el proceso de industrialización;
2. Operación con transparencia;
3. Desarrollo de nuevas tecnologías; y
4. Satisfacción de necesidades sociales con la actividad de la empresa.

Estos criterios no limitativos, se basan en el reconocimiento del daño antropogénico empresarial directo por emisiones y descargas en agua, aire, tierra, incluyendo efectos secundarios como

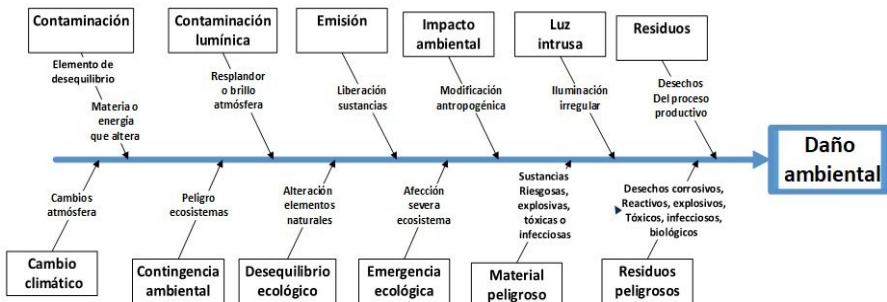
incendios y el manejo de residuos sólidos, líquidos, biológicos y peligrosos (Cruz Reyes et al, 2017).

La visión de la sustentabilidad corporativa, considera por lo tanto la afectación a la calidad de vida, seguridad alimentaria, salud universal, estabilidad de los ecosistemas y en consecuencia el curso del negocio en marcha en condiciones adecuadas, tanto en escenarios normales, como de crisis.

De esta manera, la gestión ESG debe incorporar en su delimitación los criterios necesarios de seguridad y reconocimiento de riesgos sociales y ambientales para proteger y asegurar la estabilidad operativa sustentable como escenario factible y lógico en el riesgo financiero presente y futuro de las empresas.

En el caso de México, la interiorización y enfoque de la sustentabilidad empresarial, es regulada y detallada en la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente en México conforme la figura 1.

Figura 1
 Diagrama de causa efecto daños ambientales



Fuente: Elaboración propia con base en la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

Como se observa en la figura anterior el enfoque de la Ley, es de causa y efecto, por la tipificación causal del daño ambiental, por emisiones en agua, aire, tierra, residuos, descargas, luz y ruido. Cuyos impactos pueden generar desequilibrio ecológico, emergencias ecológicas, contingencias ambientales y contaminación en distintas modalidades, entre ellas el cambio climático.

Una observación en la conducta empresarial sostenible en México, ha sido un cumplimiento de la obligación legal en términos de ley, sin mayor aportación (De la Rosa-Leal, 2009).

En este contexto de sustentabilidad empresarial, la transparencia de información surge como opción para enfrentar ineficiencias y fraudes, y demostrar iniciativas eficaces en la revelación de resultados materiales (Gaventa & McGee, 2013). Divulgando a la vez el flujo de información económico social, confiable y oportuna (Williams, 2014).

De hecho, la transparencia contable como característica de la divulgación de información surgió en el ámbito de la administración pública, para dar certidumbre, confianza fiscal y presupuestal (Williams, 2014), ampliándose su horizonte hacia la contabilidad empresarial para informar sobre los ciclos de negocios y apoyar la legitimación de la gestión ante los grupos de interés.

La transparencia contable, es en sí, una iniciativa proactiva de democratización y gobernanza en la rendición de cuentas, que enfrenta presiones económicas y políticas, para dar respuesta a diversos actores e interesados (Gaventa & McGee, 2013), otorgando credibilidad y empoderamiento a terceros, a través de información financiera clara y completa.

Internacionalmente la transparencia sostenible, se fundamenta en los Objetivo de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030 de la Organización de las Naciones Unidas, figura 2.

Figura 2

Objetivos del Desarrollo Sostenible, Agenda 2030



Fuente: Organización de las Naciones Unidas (2022).

En los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030 de la figura anterior, la Organización de las Naciones Unidas establece acciones específicas de participación internacional de las organizaciones económicas, con sus posibilidades de operación, desarrollo e instrumentación de instancias en el marco económico gubernamental de cada país, (Organización de las Naciones Unidas, 2022; De la Rosa Leal, 2021).

Entre los ODS el objetivo 12 Producción y Consumo Responsables, resalta la calidad de vida para todos con la participación de los países y las empresas, para aumentar la competitividad económica, eficiencia del uso de recursos y la energía, con construcción de infraestructuras sostenibles, acceso a los servicios básicos y empleos decentes (Pacto Mundial Red Española, 2022).

Este objetivo ODS 12 Producción y Consumo Responsable establece como meta 12.6:

“Alentar a las empresas, en especial las grandes empresas y las empresas transnacionales, a que adopten prácticas sostenibles e incorporen información sobre la sostenibilidad en su ciclo de presentación de informes” (Pacto Mundial Red Española, 2022).

Motivando e impulsando la elaboración de informes empresariales sostenibles estableciendo como indicadores de la meta, el número de empresas que publican informes de sostenibilidad. En el caso de la sostenibilidad, la medición del efecto interno contingente socio ambiental o “ecológico” genérico en las organizaciones, la idea es resaltar el recurso humano, su salud y seguridad.

En primera instancia esta transparencia ODS a través de informes de sostenibilidad se dirige a grandes empresas y a empresas transnacionales, como usuarios principales y de mayor impacto en la sostenibilidad, iniciativa original que es tomada por organismos normativos contables internacionales. Sin embargo, ante la estructura empresarial nacional, al dejar al margen a las pequeñas empresas y a empresas domésticas, se provocará una inconsistencia informativa sostenible nacional, que afectará una imagen fiel de la sostenibilidad empresarial.

4. Normatividad Contable sostenible

Los modelos normativos contables, se insertan en las posturas de transparencia, que establecen procedimientos y regulaciones para el reconocimiento, registro y revelación de información financiera de transacciones económicas monetarias. Constituyendo un cuerpo de normas o estándares contables de registro, cuantificación y presentación contable de la información económica

empresarial, homogeneizada y armonizada internacionalmente (De la Rosa Leal, 2017).

“La esfera de competencia de las Normas Internacionales contables establece que su observancia es sugerida como obligatoria para todas las organizaciones que participan en mercados financieros internacionales y como optativa para las demás. A la vez, actúan como normatividad emergente en países que no cuentan con normatividad contable local, en cuyo caso su observancia suple esa ausencia” (De la Rosa-Leal, 2009, págs. 74-76).

Las normas contables tienen un enfoque positivista ideológico (Molina Sánchez & Mora Enguñados, 2015) por presión de los grupos de interés, que se basa en la teoría financiera de eficiencia, relacionando las acciones de la empresa con los resultados contables (Barbei & Bauchet, 2014). La estructura de las normas es: un marco conceptual, procedimientos y estándares definidos a través de modelos matemáticos de acuerdo a la utilidad más alta (Hastie y Dawes, 2010 citados por Pérez Gallegos, 2015: 858-859).

Las normas contables, ayudan a integrar un canal de comunicación de transparencia de la medición de la gestión empresarial con los grupos de interés, captando y generando información financiera que soporta y representa los cambios y mejoras de la inversión en efectivo o especie que cada uno de los stakeholders ha otorgado a la empresa, bajo el sentido de imagen fiel.

Un modelo contable normativo teórico se integra con cuatro características: 1. Se basa en los activos; 2. Considera consecuencias asociadas a la elección; 3. Se evalúa con teorías de probabilidad; y 4. Es una elección adaptativa de alternativas y valores que responde a implicaciones políticas de las partes interesadas (Pérez Gallegos, 2015; Barbei & Bauchet, 2014).

Los modelos normativos, dan como resultado propuestas descriptivas como la del IFRS, ajustando modelos burocráticos de sistemas y normas (Pérez, 2015) en el proceso de toma de decisión, en dos etapas:

- 1) Preparación basada en información; y
- 2) Valoración del impacto de cada opción.

La integración en la sostenibilidad en las normas contables es una innovación disruptiva en la elaboración de información contable, que responde al desarrollo económico, combina la tecnología, la capacidad de respuesta, el valor agregado, la aceptación al cambio y la apertura a la evolución del conocimiento (Dahl, 2001, citado por Zambrano Valdivieso, Almeida Salinas, Rodríguez Serrano, & Vargas Ramírez, 2019).

Esta innovación emergente de las normas contables hacia la sustentabilidad depende de la capacidad de los grupos emisores de las normas y estándares, para crear y emitir regulaciones que logren materializar y representar de forma comprensible y efectiva los nuevos elementos que incluyen aspectos sociales y ambientales.

Así, la capacidad de los emisores de las normas contables, pone en la mesa la creatividad y crecimiento incremental en el diseño, para lograr altos niveles de aportación e innovación (Dávila, 2015 citado por Zambrano Valdivieso et al, 2019) en la conceptualización, puntualización y materialidad de las normas contables hacia la sostenibilidad.

En este sentido, surge la duda de la pertinencia de un modelo contable normativo sostenible, a partir de la experiencia de las limitaciones conceptuales y orientación de las normas contables financieras internacionales NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) en la armonización financiera internacional (De la Rosa Leal et al, 2021). Limitaciones que contradicen los

resultados de la información contable de empresas que adoptan las normas, en el reconocimiento, consistencia y revelación de información financiera comparable y comprensible de aspectos operativos, fiscales y contables para los grupos de interés.

La propuesta de información sobre sostenibilidad del IFRS, converge en la necesidad de informar acerca de la complejidad socio ambiental empresarial, hacia la transparencia y rendición de cuentas, proponiendo la integración de una estructura para la gobernabilidad y un avance de la normatividad contable sostenible, basándose en la materialidad o importancia relativa, en respuesta al ODS (Objetivo de Desarrollo Sostenible) 12 con un enfoque normativo progresivo.

Considerando que el ODS 12: Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles de la Organización de las Naciones Unidas, forma parte de la Agenda 2030, con objetivos y metas específicos a cumplir por los países adherentes, reconoce la relación de producción con el medio ambiente y los recursos naturales (Naciones Unidas, 2017; Pacto Mundial Red Española, 2022).

En el enfoque contable normativo progresivo y adaptativo sostenible, los conceptos ambientales se unen a la definición genérica de efectos de impacto socio ambiental, tipificados en las reglamentaciones ambientales nacionales que representan algún riesgo o daño en la empresa, como se ilustró en la figura 1.

En 2020 se da la iniciativa normativa disruptiva del IFAC⁵, para generar un informe de sostenibilidad, implicando al IASB⁶ y al SASB⁷ surgido en 2011 para analizar, revisar la materialidad y el

⁵ IFAC. *International Federation of Accountants*.

⁶ IASB. *International Accounting Standards Board*- Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

⁷ SASB. *Sustainability Accounting Standards Board* -Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad.

marco de referencia de la gestión ESG, creando una red de organismos para normar el Informe de Sostenibilidad (IFAC, 2021b).

En noviembre de 2020 se crea el IIRC8, con el fin de desarrollar normas de contabilidad sostenibles y un lenguaje para reflejar el impacto financiero de la sostenibilidad en las empresas y sus inversores. Fusionándose en junio de 2021 el SASB y el IIRC en la fundación Value Reporting Foundation para crear un enfoque simplificado de creación de valor empresarial sostenible, un marco de principios de pensamiento integrado, un marco internacional de informes integrados y los estándares SABS.

La visión de la intervención normativa por parte de Value Reporting Foundation es:

“En la economía actual, los problemas de sustentabilidad son problemas comerciales globales que afectan la situación financiera, el desempeño operativo y el valor empresarial de las empresas... La gestión del agua, un problema ambiental, es esencial para un productor de bebidas. La gestión de los conflictos de intereses, un problema de gobernanza, fundamental para un banco de inversión. Es probable que la gestión eficaz de estos problemas a largo plazo mejore el rendimiento comercial en forma de costos operativos reducidos, reputación mejorada, mayor resistencia a los riesgos, potencial de una ventaja competitiva e impulse el valor empresarial a largo plazo” (Value Reporting Foundation, 2022a).

De tal manera, que considerando la creación de bases para asignar valor material a la sustentabilidad, la propuesta normativa es establecer normas o estándares de simplificación y unificación

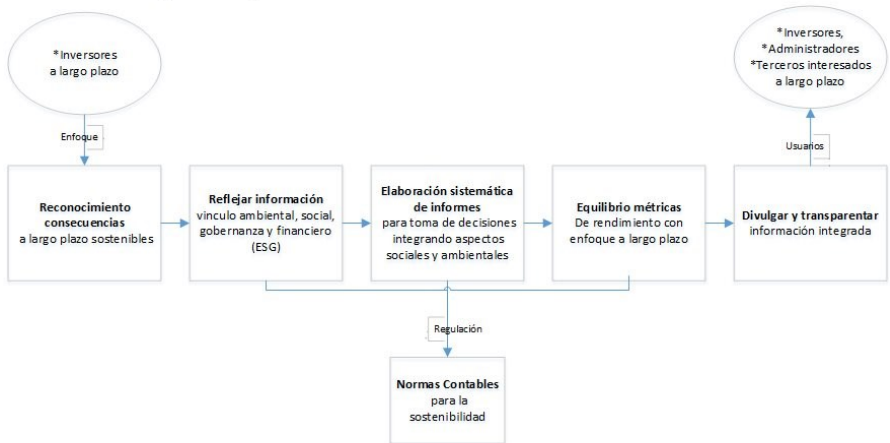
⁸ IIRC. *International Integrated Reporting Council*- Consejo Internacional de Informes Integrados.

de perfiles contables sostenibles internacionales, conforme un marco internacional de informes integrados compuesto (Deloitte, 2022) como sigue:

1. Reconocer y generar información para los inversores, mostrando las consecuencias y apoyando la toma de decisiones a largo plazo.
2. Detectar con claridad y reflejar las interconexiones y el vínculo ambiental, social, de gobernanza y financiero, que afecta el valor económico y el desempeño a largo plazo.
3. Establecer la elaboración sistemática de informes para toma de decisiones, en un marco conceptual de factores ambientales y sociales.
4. Equilibrar las métricas de rendimiento en un énfasis a largo plazo.
5. Divulgar y transparentar la información integrada a los interesados internos y externos, día a día.

La ruta establecida de estos informes integrados se representa en la figura 3.

Figura 3
Marco normativo informes integrados



Fuente: Elaboración propia a partir de Deloitte(2022)

El marco normativo del informe integrado contable de la sostenibilidad, representado en la figura 3, describe el proceso de diseño normativo para llegar a la elaboración del sistema integrado ambiental y social de forma conjunta con el sistema financiero.

En este proceso, la llave de reconocimiento en la identificación del aspecto socio ambiental, es la materialidad e interiorización de una posible afectación a los inversores directos a largo plazo, conceptualizando y estableciendo métricas para valuar los conceptos y generar informes del efecto ambiental inherentes en la información financiera integrada.

En resumen, las pautas del marco normativo sostenible, del informe integrado son:

- a) Reconocer
- b) Reflejar

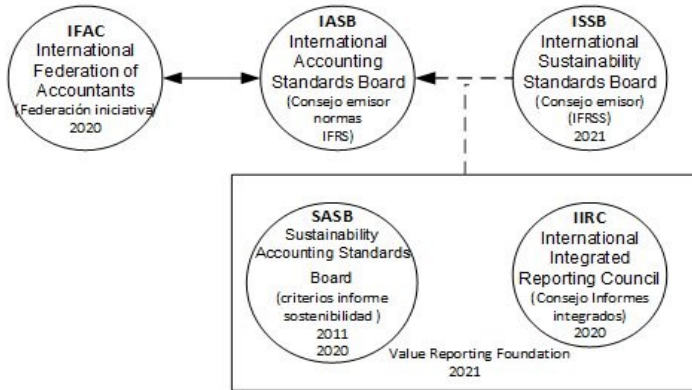
- c) Elaborar
- d) Elegir métrica
- e) Divulgar

El ISSB⁹ emitió dos normas IFRS S en marzo de 2022, a través de la IASB para divulgar temas de las empresas relacionados con riesgos y oportunidades de la sostenibilidad, con enfoque para inversores y mercado de capitales, asumiendo el uso del sistema ESG en las empresas para atender asuntos del clima y ambientales (IFRS Foundation, 2022a).

En la delimitación de la normatividad contable y los informes integrados, intervienen varios organismos constituyendo una red que se representa en la figura 4.

⁹ ISSB. *International Sustainability Standards Board*-Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad, creada en noviembre 2021.

Figura 4
Red organismos internacionales emisores y reguladores de normas contables sostenibles



Fuente: Elaboraci3n propia con base en IFAC (2021), Value Reporting Foundation (2022), IFRS (2022).

La red internacional de organismos reguladores existentes y nuevos de la figura 4, ha surgido por la exploraci3n, especializaci3n y emisi3n del tema sostenible normativo contable. En donde, la iniciativa y emisi3n de normas es entre el IFAC, el IASB y el ISSB siendo el grupo de asesor3a y soporte el *Value Reporting Foundation* en el cual se encuentran el SASB y el IIRC.

Cada uno de los organismos de la red, realiza trabajo aut3nomo base para el conocimiento financiero sostenible, dirigiendo al modelo normativo contable a reconocer conceptos de impacto significativos para los grupos de inter3s prioritario espec3fico como inversores y otros proveedores de capital financiero, objetivo clave de la informaci3n.

En todo este proceso normativo, la voz dominante es el IOSCO10, la cual otorga a la fundación IFRS, al IAASB 11 y al FASB12 el desarrollo de normas técnicas sólidas para la presentación de informes de sostenibilidad, auditoría y aseguramiento corporativos. Esta filosofía ha llevado al IOSCO a impulsar la creación de la ISSB ¹³ para la emisión de los estándares, atendiendo sus criterios de emisión como marco de referencia (Nathanail Brighthon, 2022), los cuales son:

1. Que las normas puedan servir como referencia mundial eficaz y se centren en los inversores;
2. Que sean suficientemente interoperables con otros marcos;
3. Que puedan actuar como bloques de construcción con jurisdicciones internacionales o nacionales sin perder la comparabilidad;
4. Que sean aptos para su propósito y ayuden a los mercados a evaluar los riesgos y oportunidades derivadas de los factores de sostenibilidad; y
5. Fomen la base para el desarrollo de marcos sólidos de auditoría y aseguramiento.

A la fecha, las normas IFRS S¹⁴ emitidas por el IASB como organismo emisor son las IFRS S1 e IFRS S2, las cuales establecen el marco conceptual y la información a revelar

¹⁰ IOSCO. *International Organization of Securities Commissions*-Organización Internacional de las Comisiones de Valores.

¹¹ IAASB. *International Auditing and Assurance Standards Board* - Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

¹² El FASB. *Financial Accounting Standards Board* - Consejo de Normas de Contabilidad Financiera es un organismo privado, fundado en 1973, reconocido por la Comisión de Bolsa y Valores de EE.UU.

¹³ ISSB. *International Sustainability Standards Board*- Junta de Normas Internacionales de Sostenibilidad.

¹⁴ IFRS S. *International Financial Reporting Sustainability Standard* – NIIF. Normas Internacionales de Información Financiera Sostenible.

relacionada con el clima, ambos proyectos en auscultación por la comunidad contable internacional hasta julio 2022 (IFRS Foundation, 2022a).

Norma IFRS S1 (NIIF S1) Requisitos Generales para la Revelación de Información Financiera. relacionada con la Sostenibilidad.

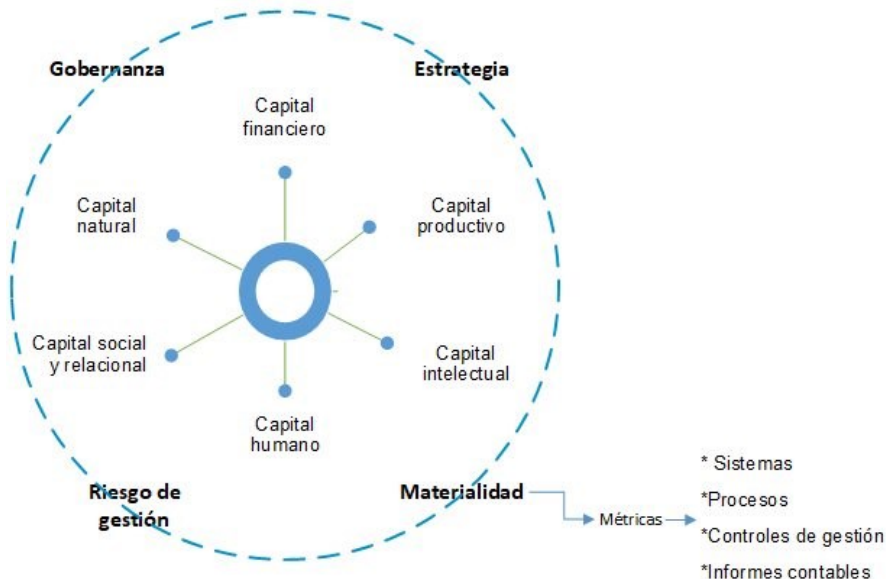
Norma IFRS S2 (NIIF S2) Información a revelar relacionada con el clima

Ambas normas, cimientan el inicio de la apertura de la mentalidad contable hacia el medio ambiente y factores sociales, partiendo de un pensamiento integral empresarial (Good Governance Academy, 2022) que considera:

- a)Capital financiero;
- b)Capital productivo;
- c)Capital intelectual;
- d)Capital humano;
- e)Capital social y relacional; y
- f) Capital natural.

Cuyas bases de implementación son la gobernanza, la estrategia, el riesgo de gestión y materialidad, junto con las métricas alineadas a los compromisos asumidos por la empresa, incorporando sistemas, procesos, controles de gestión e informes contables (Good Governance Academy, 2022), figura 5.

Figura 5
Pensamiento integral empresarial



Fuente: Elaboración propia con base en Good Governance Academy (2022).

El pensamiento integral empresarial, es parte del abordaje de la sustentabilidad contable que implica una estructura sistémica de inclusión de los distintos tipos de capital de relación e interrelación de las empresas, como lo ilustra la figura 5, con una estructura de gestión ESG cuyo énfasis es la relación entre la gobernanza, la estrategia, el riesgo y la materialidad. Materialidad captada por métricas de indicadores particulares de los sistemas, procesos, controles e informes.

La materialidad, es el concepto de relación del medio ambiente con las empresas como proceso de identificación de asuntos

significativos de riesgos y oportunidades en temas relacionados con recursos naturales (CDP; CDSB, GRI, IR, SASB, 2020).

El concepto de materialidad es establecido por el grupo de trabajo CDP¹⁵, CDSB¹⁶, GRI¹⁷, IR¹⁸ y SASB¹⁹, que se une en 2020 para alinear los informes integrados de sostenibilidad y enmarcar la materialidad de afuera hacia adentro de la empresa –como se afecta la empresa- o de adentro de la empresa hacia afuera –como la empresa impacta al ambiente-, implicando en el doble reconocimiento, la doble materialidad.

Este grupo establece que la materialidad (CDP; CDSB, GRI, IR, SASB, 2020) puede ser:

- a) Materialidad financiera: aquella que afecta el rendimiento y posición de la empresa. Efecto de afuera hacia adentro.
- b) Materialidad medioambiental y social: impacto de las actividades de la empresa en el medio ambiente, las personas y comunidades. Impacto de adentro hacia afuera.
- c) Materialidad anidada y dinámica: Como un concepto alojado en un triple concepto de materialidad empresarial en la economía, el medio ambiente y las personas que puede cambiarse de grupo y convertirse en financiero. Este enfoque está compuesto por: 1. Impactos significativos de adentro hacia afuera en la triple dimensión; 2. Creación de valor a partir de los impactos significativos de adentro hacia afuera; 3. Reflejo en las cuentas financieras de la empresa.

Las normas IFRS S, adoptan la materialidad financiera en el inicio de la transición de información monetaria y no monetaria a

¹⁵ CDP-*Disclosure Insight Action*

¹⁶ CDSB-*Climate Disclosure Standards Board*

¹⁷ GRI- *Global Reporting Initiative*

¹⁸ IR- *Integrated Reporting*

¹⁹ SASB- *Sustainability Accounting Standards Board*

informes integrados, como catalizadores y conectores de la ESG en información de la sostenibilidad (IFAC, 2021a).

La adopción sostenible del IFAC (2021b), establece como plan estratégico dos etapas como bloques o ruta en la emisión normativa:

1er Bloque enfocado al inversor. Para habilitar en el informe, el valor empresarial para inversores y otros proveedores de capital financiero. Identificando factores materiales de la sostenibilidad a corto, mediano y largo plazo.

2do Bloque enfocado a múltiples partes interesadas. Captura de los impactos en la información de la entidad sobre economía, medio ambiente, comunidad no inversora en la empresa. Divulgaciones, indicadores y contexto de la sostenibilidad, desarrollo, impactos y políticas públicas.

El punto de partida del primer bloque es el uso de las métricas de la TCFD²⁰ integrado por miembros del grupo de los 20²¹ (Global factor, 2022), las cuales son:

- Emisiones de gases de efecto invernadero (GEI): emisiones de alcance 1, 2 y 3.
- Riesgos de transición: cantidad o porcentaje de activos o actividades comerciales vulnerables durante la transición.
- Riesgos físicos: cantidad o porcentaje de activos o actividades comerciales vulnerables a riesgos físicos.
- Oportunidades relacionadas con el clima: cantidad o porcentaje de ingresos, activos y otras actividades comerciales en línea con las oportunidades relacionadas con el clima.

²⁰ TCFD. *Task Force on Climate Related Financial Disclosures* – Grupo de trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima.

²¹ Grupo de los 20. Organismo intergubernamental de coordinación económica y financiera entre países desarrollados y emergentes.

- Despliegue de capital: cantidad de gastos de capital, financiamiento o inversión extendidos hacia riesgos y oportunidades relacionados con el clima.
- Precio interno del carbono: precio por tonelada de emisiones GEI.
- Remuneración: cantidad o porcentaje de la remuneración de la dirección ejecutiva relacionada con el clima.

Las métricas señaladas tienen como objetivo la transición empresarial hacia una economía baja en emisiones ayudando a las empresas a divulgar información financiera relacionada con el clima.

En las métricas de la TCFD, se conjuntan el interés económico del cambio de energías fósiles a alternas de países dominantes, involucrando en ello aspectos de economía competitiva internacional (Financial Stability Board, 2017).

El análisis y argumentación de las normas IFRS S1 e IFRS S2 se detalla en la sección de resultados.

5. Marco teórico y metodología de estudio

La percepción de la sostenibilidad empresarial con posible efecto en la inversión juega un papel importante para los grupos de interés, quienes contribuyen de forma individual o colectiva a crear valor para la empresa, siendo beneficiarios y a la vez portadores del riesgo empresarial (Gil Lafuente & Luciano B., 2011).

La empresa, como organización socio económica, crea riqueza para todos los grupos de interés, quienes depositan su confianza en la gestión y actividades de la empresa, fortaleciendo su reputación, por lo cual la alineación del desempeño social, ambiental y económico con orientación de gestión sostenible empresarial racional y adecuada debe actuar sin afectar sus intereses (Gil Lafuente & Luciano B., 2011).

De acuerdo con la teoría de los grupos de interés o *stakeholders*, cada uno tiene distintas perspectivas y relaciones con la empresa, ya sea por su cercanía, influencia, responsabilidad o dependencia, ante lo cual es importante establecer un sistema de priorización por parte de la empresa, para atenderlos e identificarlos con los siguientes criterios (Granda y Trujillo, 2011):

1. Delimitar el nivel de influencia o participación de cada uno;
2. Establecer el nivel de interés y colaboración de cada uno;
3. Asignar una tipología preexistente conforme su relación con la empresa;
4. Integrar un canal de comunicación y diálogo con cada grupo;
5. Clasificar los grupos de interés: internos, externos, públicos, etc.;
6. Ubicarlos en la dimensión de los procesos de la empresa;
7. Delimitar los contextos sociales de cada grupo.

Con los criterios anteriores, la empresa puede establecer herramientas de diálogo y relaciones unidireccionales, bidireccionales o integradoras (Granda Revilla & Trujillo Fernández, 2011), entre ellas, información contable integral de transparencia, objeto de nuestro estudio, motivo por el cual esta teoría es utilizada, como marco de interpretación.

La teoría de los grupos de interés propone que la sustentabilidad, debe tener un efecto positivo sobre los resultados financieros, resaltando que las relaciones corporativas de la empresa con los grupos de interés son estratégicas y pueden dañarse por incompetencia, e incomprensión de las actividades. De tal manera que la adopción de la sostenibilidad debe atenderse atendiendo las expectativas de estos grupos, teniendo en cuenta que al hacerlo es posible caer en errores o fracasos que provocan

desconfianza, descrédito y rechazo por los grupos de interés a la sostenibilidad (Gil Lafuente & Luciano B., 2011; Granda Revilla & Trujillo Fernández, 2011). Situación que coloca en expectación a los grupos de interés, ante la toma de medidas ambientales erróneas que pueda afectarlos.

Por su parte, la inclusión de normas contables sostenibles, son orientadas hacia los grupos de interés, para dar cuenta y razón de la gestión empresarial sustentable.

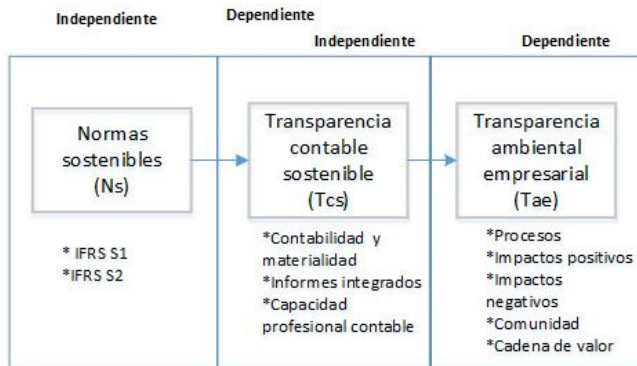
Sin perder de vista que el desarrollo de la contabilidad en la divulgación de información social para el desarrollo sustentable está sustentado en la teoría de la legitimidad como un mecanismo para informar o manipular las acciones de la firma (Mistry et al, 2014).

A fin de estudiar el enfoque de las normas contables de sostenibilidad y el efecto en la apropiación profesional contable, se aplicó un estudio del discurso de las normas emitidas, utilizando una metodología cualitativa semántica, codificando y analizando las relaciones, conexiones y la frecuencia narrativa conceptual para revelar la tipología de significado y el énfasis del conocimiento transmitido de información de sostenibilidad.

El interés de la investigación fue responder a la pregunta de investigación ¿la normativa contable sostenible de los IFRS S logra generar informes contables fieles de la sostenibilidad empresarial?, tomando en cuenta que es la primera vez que se expiden normas sostenibles de incorporación a la contabilidad, con experiencia de informes sostenibles anexos a los informes anuales realizados con metodologías de revelación simbólica como GRI (2022) y el SASB (Value Reporting Foundation, 2022b), en ambos casos, utilizados por grandes empresas internacionales.

El modelo conceptual de la investigación, utilizado se detalla en la figura 6.

Figura 6
Modelo conceptual investigación
“Transparencia contable sostenible”



Supuesto:

$Ns = Tcs = Tae$ en donde $Tae = Tcs$

Fuente: Elaboración propia.

El modelo conceptual de investigación de la figura tiene un enfoque deductivo del conocimiento y experiencia contable de la normatividad financiera internacional, que al desarrollar el tema sostenible presenta una innovación disruptiva creativa normativa con inclusión de nuevos mecanismos e instrumentos en el funcionamiento de las empresas (Zambrano Valdivieso et al, 2019).

El supuesto de estudio, del modelo de investigación infiere que las categorías o variables independientes Normas sostenibles IFRS S1 y S2 (Ns) modelan la Transparencia contable sostenible (Tcs) en un efecto directo causal. Transparencia que se enfrenta a nuevos retos de apropiación del conocimiento profesional contable de innovación disruptiva normativa sostenible con dimensiones de

contabilidad y materialidad, informes integrados y capacidad profesional.

A su vez esta transparencia contable sostenible se convierte en la Transparencia ambiental empresarial (Tae) que se espera refleje la imagen fiel del modelo empresarial sustentable, sus procesos, impactos positivos y negativos ambientales, relación y efecto comunitario y en su cadena de valor.

La lógica del modelo de investigación y su relación causal establece el alcance normativo en los dos primeros niveles, llegando en el tercer nivel a una revisión de la realidad de la transparencia sostenible normativa vs el modelo empresarial sustentable.

6. Resultados

En el estudio de las normas, se detectó que las IFRS S, mantienen en su estructura el enfoque y protocolo de las normas financieras IFRS (NIIF), definiendo a la sostenibilidad como una perspectiva de valor agregado a la inversión financiera (IFRS Foundation, 2022b), siendo su objetivo, proveer información del valor a los grupos de interés.

De esa manera la Norma IFRS S1, es la base y punto de desarrollo del marco conceptual general de todos los estándares ambientales normativos que se emitan.

El modelo de estructura de relaciones y conexiones detectado en la delimitación del marco conceptual en las normas sostenibles, está armado en base a la relación normativa con las normas financieras internacionales (NIIF-IFRS), y los marcos sostenibles del sector industrial emitidos por la SABS, que a su vez se orientan con iniciativas de *Task Force on Climate Related Financial Disclosures* acotadas en el cambio climático.

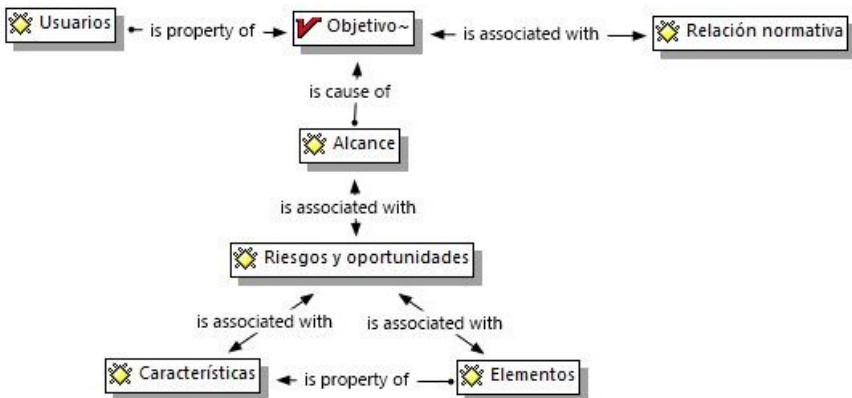
El alcance normativo, reconocimiento del riesgo y oportunidades sostenibles definen las características y elementos de fundamento de los estándares.

En la codificación de la norma conceptual el objetivo de las normas y desarrollo de los estándares, se enmarca en la actuación de los mercados financieros, dirigiendo a un valor material financiero el enfoque de la sostenibilidad para permitir evaluar el impacto en el valor empresarial, con una declaración discursiva de uso general.

La codificación primaria del discurso normativo (Bulygin, 2005) del marco conceptual básico de las IFRS S se presenta en la figura 7.

Figura 7

Codificación marco conceptual de las Normas de Sostenibilidad IFRS S



Fuente: Elaboración propia a partir de IFRS S1 (2022b), utilizando ATLAS TI.

En la figura 7, la codificación de integración del discurso normativo conceptual presenta proposiciones como argumento indicativo, que responde a una necesidad práctica con sentido estricto, del enfoque y desarrollo de la norma.

Los usuarios y la relación normativa²², actúan como categorías deductivas, establecen la ruta del contenido y concepción específica de las normas, entablando como fundamento filosófico (Blanco Cortina, 2014) de dependencia conceptual ²³ la red de organismos internacionales emisores y reguladores de normas sostenibles (figura 4) como grupo asesor de relación.

Los usuarios principales enunciados en la norma son: inversores, prestamistas y otros acreedores como grupos de interés del mantenimiento de capital y su legitimación, ubicados como receptores de la comunicación del valor material financiero de la sostenibilidad.

La categoría de alcance es causal del objetivo, el cual propone una sostenibilidad financiera que muestre el flujo de efectivo a corto, mediano y largo plazo en relación al perfil de riesgo ambiental empresarial reconocido²⁴, su financiación y costo de capital.

Los usuarios principales, como núcleo de la información normativa son el punto de atención y delimitación de los estándares de información sostenible empresarial, investido con una perspectiva de valor material financiero de la sostenibilidad. Dichos estándares proponen otorgar datos esenciales de información financiera de la sostenibilidad, en relación con riesgos, oportunidades, elementos y características identificados, en una

²² Relación normativa entre el cuerpo de normas internacionales de información financiera, y los estándares de organismos como el SABS y el GRI.

²³ Fundamento filosófico como expresión de poder

²⁴ Reconocido como supuesto interpretativo de importancia o materialidad.

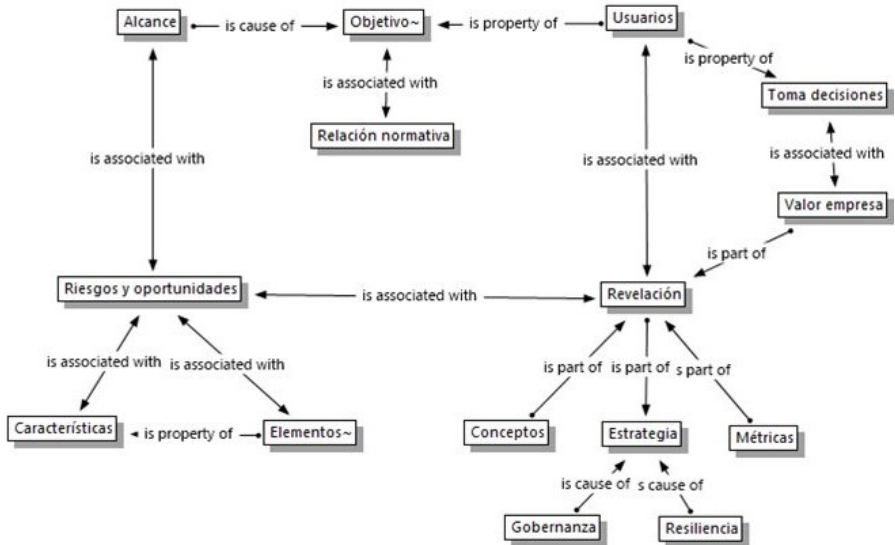
comunicación informativa que permita una evaluación directa de los mismos.

En la codificación del marco conceptual internacional sostenible de la norma IFRS S1 Requisitos Generales para la Revelación de Información Financiera (IFRS Foundation, 2022b; Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad, 2022a), se comprueba la regulación dominante del protocolo de las normas de información financiera internacionales en cuatro secciones: objetivo, alcance, definiciones y estándares, describiendo en cada sección el detalle de pertenencia y aplicabilidad estricta.

Los códigos y conexiones semánticos de límites y proposiciones del marco conceptual de la norma IFRS S1, son nociones base para todas las normas sostenibles, figura 8.

Figura 8

Códigos de conexión del marco conceptual de las Normas Internacionales Contables Sostenibles



Fuente: Elaboración propia, análisis semántico IFRS S1 (2022).

En la figura 8, los códigos principales, detectados y analizados de la norma IFRS S1 son: Alcance. Objetivo y Usuarios los cuales confirman la dependencia teórica conceptual con la Relación normativa de las normas financieras IFRS y la red de organismos emisores de normativas ambientales, con relación de propiedad con los grupos de interés de proveedores de capital financiero, sin considerar otro tipo de grupos de interés.

De acuerdo a la relación normativa asociada, el alcance de la información sostenible es de riesgos y oportunidades, con una

revelación dirigida al usuario para su toma de decisiones asociada al valor de la empresa.

Los códigos de conducción de Riesgos y oportunidades y Revelación de la norma establecen elementos y características relacionados con el sector industrial empresarial como descripción de la realidad en un marco impreciso de información con el uso de conceptos, estrategias, métricas cuantitativas y por excepción parámetros cualitativos.

La lógica de la norma es descrita con vacíos de precisión, lo cual provoca una inconsistencia en la claridad conceptual de la sostenibilidad como actor en la actividad empresarial, enfrentando una ambigüedad en la percepción de la materialidad de la sostenibilidad por los profesionistas contables. Este dilema conceptual de la norma propone la aplicación del juicio profesional como producto de la experiencia y la pericia, ante la inexactitud de determinación de valor de la materialidad sostenible.

La sostenibilidad se materializa para la entidad, a partir de los riesgos y oportunidades evaluados con base por sus características y elementos en el grado de dependencia de la actividad con los recursos naturales, que deben establecerse en la gobernanza, la estrategia de identificación, gestión y revelación.

La proposición de revelación como categoría asociada, establece lineamientos teóricos de conceptos, estrategia y métricas para que cada entidad identifique el grado de significación material de la sostenibilidad, tomando en cuenta el efecto financiero cuantificable, describiendo los parámetros y sus fundamentos de elección y aplicación.

La revelación normativa de la sostenibilidad es en razón de riesgos y oportunidades significativas, con la condición de que afecten la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo en el período que se informa, siempre que puedan

provocar un ajuste material de activos y pasivos para el siguiente ejercicio. La proposición de revelación preferente deberá hacerse con parámetros cuantitativos y su aplicación normativa impositiva solo será obligatoria para entidades lucrativas.

La estrategia del código de revelación se relaciona tácitamente con la gestión ESG, asociando el valor de la empresa a la toma de decisiones, en donde la gobernanza y la resiliencia en la gestión son consecuencia de las mismas.

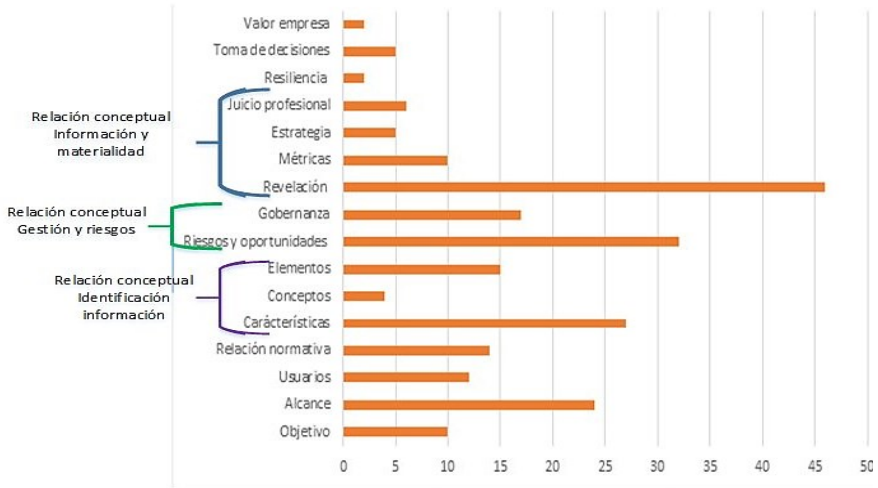
Ante la descripción del estado de cosas, se otorga a las empresas lucrativas el reconocimiento de la importancia relativa y/o materialidad sostenible a largo plazo, enfatizando la gobernanza dirigida a procesos y gestión de riesgos, con una posible capacidad inherente de respuestas resilientes empresariales.

En este sentido, el argumento principal de los estándares, es la imagen fiel en relación con los riesgos y oportunidades sustentables en el modelo de negocio y la información de repercusión en el valor de la empresa para los usuarios principales.

La frecuencia conceptual de los códigos de la IFRS S1, analizados con un proceso deductivo de interpretación de la normalización conceptual se representa en el gráfico 1.

Gráfico 1

Códigos conceptuales IFRS S1



Fuente: Elaboración propia, análisis IFRS S1,(2022).

El gráfico 1 detalla la repetición de la conexión conceptual que la norma establece, encontrándose tres nodos de relación:

1. Identificación de la información compuesto por: Elementos, conceptos y características y relativamente el alcance.
2. Gestión y riesgos: Gobernanza y Riesgos y oportunidades;
3. Información y materialidad: Juicio profesional, estrategia, métricas y revelación.

La relación de conexión de códigos semánticos ajusta a la sostenibilidad conceptualmente con la materialidad, evidencia y gobernanza de riesgos del ESG, adoptando un mecanismo de revelación para los grupos de interés en función del efecto presente y de corto plazo en la inversión.

Los nodos y los códigos encontrados, en la norma denotan una justificación forzada del manejo sostenible empresarial, imponiendo

un protocolo financiero con enfoque de riesgo financiero, con imprecisión y desubicación del alcance interno empresarial del riesgo socio ambiental establecido en la legislación ambiental (figura 1).

La importancia significativa de los códigos de conexión de la norma, considerando el valor de la variable relativa en cuartiles es:

- 1°. 75% o más, muy importante con relación fuerte;
- 2°. 74 a 50% importante con relación estrecha;
- 3° 49 a 25 % significativo con relación típica; y
- 4° 24% o menos, irrelevante con relación insignificante.

Primer nivel con relación fuerte. Código Revelación muy importante con más de cuarenta conexiones, en razón de la distinción de la dependencia de la empresa con recursos naturales, necesidad de alguna observancia legal; y el efecto en los proveedores del capital.

Segundo nivel con relación estrecha. Códigos: Riesgos y oportunidades Características y Alcance, importantes con más de veinte conexiones de referencias de fiabilidad, comparabilidad y materialidad significativa de la información ambiental en relación con la gobernanza, la reputación, el rendimiento y los activos.

Tercer nivel con relación típica. Códigos: Gobernanza, Elementos, Relación normativa, Usuarios, Métricas y Objetivo significativos con más de diez conexiones en relación con normas financieras contables para empresas lucrativas de giro industrial, con un detalle estándar.

Cuarto nivel con relación insignificante. Códigos: Juicio profesional, Toma de decisiones, Estrategia, Conceptos, Valor empresa y Resiliencia irrelevantes, con detalle de aplicación con baja descripción y una relación menor de diez.

A partir del análisis de la IFRS S1, el estudio de la norma IFRS S2 Información a revelar relacionada con el clima (Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad, 2022b) se correlaciona, teniendo como foco de atención y primera consideración sostenible contable el efecto climático, situando a las empresas como receptoras del efecto ambiental en una materialidad²⁵ contable y doble materialidad²⁶.

El alcance de la regulación normativa IFRS S2 es el cambio climático como efecto recibido por la empresa, y su objetivo es la revelación de información de la estrategia y gestión de riesgos relativos al clima en el modelo de negocios, valor de la empresa y uso de recursos. La norma conceptualiza al clima, como grado de exposición, tipo, riesgos y oportunidades relacionados directamente con la temperatura, que afectan el valor de la empresa.

Se establecen dos tipos de riesgos relacionados con el clima: físicos y asociados, resaltando estos últimos en la transición de la economía en el uso de energías y el sector industrial identificado con las siguientes clasificaciones: bienes de consumo, industria extractiva y procesamiento de minerales, exploración y producción petrolera, gestión de activos y actividades de custodia, alimentación y bebidas, salud, infraestructura, recursos renovables, servicios, tecnología, comunicaciones y transporte.

La gobernanza ESG es el marco de justificación del contexto en la supervisión, responsabilidades, políticas y competencias de la estructura empresarial y comités de la entidad para enfrentar los riesgos y oportunidades climáticas y revelar los efectos significativos en el valor de la empresa, entre ellos: disponibilidad

²⁵ Materialidad como diagnóstico de la relevancia positiva o negativa ambiental, social y su efecto económico.

²⁶ Doble materialidad como perspectiva financiera empresarial de los riesgos y oportunidades de la materialidad, implicando el reconocimiento en las finanzas de la empresa.

de recursos necesarios para enfrentar el clima, capacidad de uso o reutilización de activos disponibles, y explicación del análisis de escenarios para evaluar la materialidad del clima en la empresa.

Como parámetros normativos se justifican los definidos por la TFCD (Financial Stability Board, 2017) a partir del grado de emisiones de CO₂ y otros gases de efecto invernadero:

Emisiones de alcance 1,

Emisiones de alcance 2; y

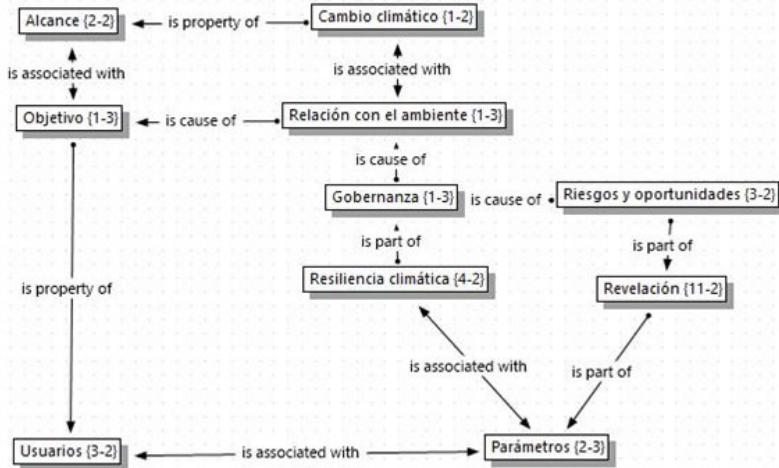
Emisiones de alcance 3.

Entre las oportunidades se establece el uso de los instrumentos bursátiles de finanzas verdes.

Los códigos de la IFRS S2, en la figura 9, dan el orden de relación de correspondencia de los estándares relacionados con el clima, con las disposiciones del marco conceptual de la IFRS S1.

Figura 9

Códigos causales IFRS S2 Información a revelar relacionada con el clima



Fuente: Elaboración propia, análisis IFRS S2 (2022).

Como se representa en la figura 9, los códigos causales de la IFRS S2 en las disposiciones de la primera norma sostenible contable sobre el clima, responden al plan estratégico del IFAC, relativo a la mejora de informes corporativos con la inclusión de indicadores de desempeños sostenibles, ambientales y de gobernanza, relacionados con la creación o incremento de valor, de acuerdo al plan estratégico del IFAC bloque 1, enfocado al inversor (International Federation of Accountants , 2021).

La frecuencia y densidad de cada código, se detalla en la figura entre los cuales, el de mayor presencia es la Revelación con un valor de 11, contrastante a los demás códigos de Resiliencia (4), Usuarios, Riesgos y Oportunidades (3), Alcance y Parámetros (2), Objetivo, Cambio climático, Relación con el ambiente y y

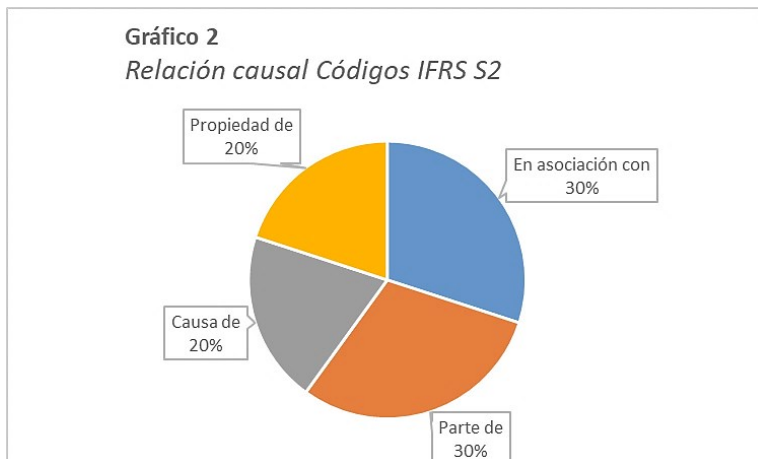
Gobernanza (1), la densidad implica el peso conceptual del código en la estructura de la norma. En esencia esta estructura de códigos de la figura 9, se acopla con la de la figura 8, con la ubicación del clima y propuestas de revelación en las cuales las establecidas como precepto a cumplir con los niveles de los parámetros y el sector industrial.

La conexión entre los diez códigos de la figura 9, es:

- Asociación con, entre tres códigos: Alcance-Objetivo; Cambio climático-Relación con el ambiente; Resiliencia climática-Parámetros.
- Parte de, en tres códigos: Gobernanza-Resiliencia climática; Riesgos y oportunidades-Revelación; Revelación-Parámetros.
- Propiedad de, entre dos códigos: Objetivo-Usuarios; Alcance-Cambio climático.
- Causa de, entre dos códigos: Objetivo-Relación con el ambiente; Relación con el ambiente-Gobernanza.

La relación entre los códigos mantiene un discurso de conexión estandarizado justificado de forma universal.

La relación causal encontrada entre las categorías de la norma IFRS S2 fueron cuatro, como se representa en el grafico 2.



Fuente: Elaboración propia, análisis norma IFRS S2 (2022).

Correlacionando la figura 9 con el gráfico 2, se observa que la relación causal de los códigos es dependiente y deductiva. De manera que la mayor relación entre ellos es de asociación y parte de (30%) lo cual implica el grado de dependencia entre los códigos, así como la consecuencia y propiedad de (20%) normativa que involucra que forman parte uno del otro en una descripción deductiva.

La norma IFRS S2, justifica una interpretación relacionada con el marco conceptual de la IFRS S1, añadiendo el concepto de clima en el modelo de negocio y la gestión de riesgos físicos o de transición, a partir de un análisis de escenarios para estudiar las situaciones de riesgos o incertidumbre con base en la inversión, con la alternativa del grado de resiliencia y significación de la incertidumbre de la materialidad.

7. Conclusiones

A partir del estudio aplicado y la revisión de información las conclusiones de este trabajo son las siguientes:

- La contabilidad por si misma cumple con un fin utilitario para distintos usuarios, como medio de comunicación de información. La contabilidad como ciencia ha evolucionado en la medida que las relaciones económicas y los mercados lo han requerido, sus cambios revelan el desarrollo de la teoría contable y su vinculación con la realidad económica.
- La esencia de la contabilidad conforme Tua (2012) es la búsqueda de la verdad a través del registro y cálculo de la situación de los recursos. Los rasgos distintivos de la contabilidad son: el uso de un modelo deductivo normativo, el uso de conceptos eminentemente económicos, y la elección de la verdad sobre la utilidad. Siendo este modelo deductivo normativo basado en la verdad, lo que da credibilidad y confianza a la información contable.
- La contabilidad juega un papel importante para dar a conocer la situación económica de las organizaciones, implementando un plan de control y registro de la gestión empresarial y de toma de decisiones.
- Ha surgido el modelo empresarial sostenible como una visión y apropiación de la variable ambiental en la actividad de las organizaciones, situación que trae a la estructura empresarial implicaciones de ética, responsabilidad social y compromiso socio ambiental.
- En la modelación empresarial sostenible, se han sumado distintas implicaciones económicas de los mercados internacionales, las corrientes capitalistas y el beneficio de cambio a energías menos contaminantes, entremezclándose

para impulsar y dirigir la visión de las normas contables sostenibles de información empresarial. Provocando un ejercicio forzado de la sostenibilidad.

- El argumento normativo de reconocimiento contable y la transparencia informativa se deriva de la intención de la imagen fiel y el paradigma del usuario. Sin embargo, a pesar de que las normas sostenibles se definen para uso general, el énfasis de la transparencia está orientado a los grupos de interés en especial los proveedores de los recursos financieros: accionistas, proveedores y prestamistas, lo cual lleva a una norma discursiva.
- La conceptualización y alcance de la sostenibilidad en las normas, es reconocido por su nivel de importancia financiera, siempre y cuando sea significativo, a partir de los parámetros de materialidad y significación financiera, ante lo cual la pertinencia es considerar si la sostenibilidad es únicamente financiera.
- En ese sentido de acuerdo con De la Rosa (2021), la sostenibilidad como evolución del concepto de Desarrollo Sostenible, incluye el efecto social, económico y ambiental que es viable y soportable por las organizaciones, por lo cual la transparencia contable sostenible debe comunicar el valor económico y social de la empresa como los derechos humanos, acceso a la salud, equidad, trabajos saludables, entre otros, concibiendo la verdad como imagen fiel.
- La imagen fiel, como principio contable se acuñó para ordenar y enmarcar el registro y significación financiera internacionalmente, ayudando a crear confianza, comparabilidad y legitimidad. Sin embargo, en el inicio de las normas sostenibles la esencia financiera de la materialidad

ambiental es confusa e imprecisa, armando una imagen de interiorización conforme los grupos de interés prioritarios.

- La conceptualización financiera de la sostenibilidad y su “materialidad” y “doble materialidad” pone en tela de juicio el compromiso empresarial en el desarrollo regional saludable y su compromiso comunitario.
- Resalta también en esta visión normativa dos escenarios de información, el primero hacia los financiadores del capital y el otro como causal indirecta de daño climático a su cadena de valor, situación peculiar ya que conforme principios y criterios de Responsabilidad Social (IARSE, 2009), se establece que deberá haber una convergencia entre los eslabones de la cadena en sus objetivos sociales, económicos y ambientales.
- En base a la estructuración de la cadena de organismos participantes en la normatividad sostenible contable, se detona la relación financiera y la presión de sectorización para la presentación de informes de sostenibilidad, en particular para grandes corporativos identificados como industriales, sin embargo, en la IFRS S2 la sectorización que presenta combina actividades, comerciales, industriales y de servicios.
- El protocolo de aplicación de los estándares sostenibles contables permite su no aplicación en caso de incertidumbre de la materialidad con base en el juicio profesional, ante lo cual la duda que surge ¿de quién será el juicio profesional?, contable o interdisciplinario, ya que es un campo novedoso para la contabilidad.
- Históricamente el impacto de adentro hacia afuera y de afuera hacia adentro de la empresa por conceptos sociales y ambientales, ha sido revelado apoyándose en los indicadores GRI (2022), lo cual, en el plan de avance de la normatividad

contable sostenible, es alternativa solo en caso de no reportar información cuantitativa de la materialidad sostenible.

- La información preferente de la información contable sostenible se espera sea cuantitativa, reflejando el efecto financiero en los recursos, los activos y los costos necesarios para enfrentar la situación ambiental identificada directamente con la actividad de la empresa.
- La elección de los parámetros o métricas de la información, implican en sí mismo un costo de inversión para aplicar el análisis de escenarios en base a experiencia, gestión de procesos e información comparativa en las empresas, difícil de alcanzar en la racionalidad de la gestión. Costo que además se justificaría con un beneficio por identificar.
- De tal forma, la normativa contable sostenible de los IFRS S1 y S2, interpretan el concepto de informes contables fieles de la sostenibilidad empresarial unido al enfoque de mercados financieros de finanzas verdes, en un contexto diferente a la agenda sostenible de la Organización de las Naciones Unidas.
- El enfoque adoptado por las normas de afuera hacia adentro, como receptores de impactos ambientales – el clima- y no como generadores, pierde y confunde el compromiso y la responsabilidad empresarial, creando un riesgo importante en la conceptualización contable de la sostenibilidad y del discurso normativo sostenible.

Como conclusión final el avance normativo de transparencia sostenible contable a la fecha es desconectado de la realidad y dirigido como un mecanismo de obtención de valor financiero empresarial, entrando en confrontación con la visión de la Responsabilidad Social Corporativa, proponiendo una gestión ESG propia del Gobierno Corporativo de baja comprensión.

De tal manera que el avance actual de las normas sostenibles representa una innovación disruptiva en la contabilidad cuya imagen fiel se maneja a conveniencia financiera y no por la apropiación de la sostenibilidad empresarial. Por lo cual la transparencia sostenible normativa no se logra.

8. Referencias

- Archel, P. (2007). Discurso contable, ideología e informes anuales. Un enfoque interpretativo. *Revista Contaduría*, 41-64.
- Barbei, A. A., & Bauchet, A. (septiembre de 2014). Teoría contable positiva: una revisión de sus. *Documento de trabajo*, 2-11.
- Blanco Cortina, D. J. (2014). Consideraciones sobre la verdad en el discurso normativo. *Derecho Público*, 33, 3-16. doi:<http://dr.doi.org/10.15425/repepub.33.2014.23>
- Bolsa Mexicana de Valores. (5 de febrero de 2021). *El origen y la relevancia de las inversiones ESG*. Obtenido de Hablemos de Bolsa : <https://blog.bmv.com.mx/2021/02/el-origen-y-la-relevancia-de-las-inversiones-esg/#:~:text=Si%20bien%20a%20lo%20largo,secretario%20de%20las%20Naciones%20Unidas>
- Bulygin, E. (2005). El papel de la verdad en el discurso normativo. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 79-85. doi:10.14198/DOXA2003.26.04
- Cámara de Diputado del H. Congreso de la Unión. (2021). *Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al ambiente*. México: Diario Oficial de la Federación.
- Cañibano, L. (2006). El concepto de imagen fiel y su aplicación en España . *Partida Doble* , 10-17.

- Cañibano, L., Tua Pereda, J., & López, J. L. (1985). Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 293-355.
- CDP; CDSB, GRI, IR, SASB. (2020). *Statement of Intent to work together towards comprehensive Corporate Reporting*. World Economic Forum. Deloitte.
- Chartered Professional Accountants. (2020). *A Primer for Environmental & Social Disclosure*. Canadá: CPA Chartered Professional Accountants.
- Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad. (2022a). *NIIF S1 Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera*. London: IFRS.
- Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad. (2022b). *NIIF S2 Información a Revelar relacionada con el Clima*. London: IFRS.
- Cruz Reyes, M. A., Castillo Mora, A., & Cahue Olvera, A. G. (2017). La Sustentabilidad Corporativa tendencia estratégica para la innovación. En J. Sánchez, *XI Congreso de la Red Internacional de Investigadores en Competitividad* (págs. 1646-1661). Puerto Vallarta: Red Internacional de Investigadores en Competitividad.
- De la Rosa Leal, M. E. (29 de septiembre de 2017). *Indicadores contables socio ambientales en la industria*. Obtenido de XXII Congreso Internacional de Contaduría Administración e Informática.:
<http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/4.08.pdf>
- De la Rosa Leal, M. E. (2021). *Responsabilidad Social, Ética Corporativa, Gestión ambiental de riesgos, en la sostenibilidad*

empresarial integrada (Primera edición ed.). México, Ciudad de México , México : Jorale Editores.

De la Rosa Leal , M. E., & Vega Campos , M. Á. (2015). La gestión medioambiental como factor de innovación y certificación en la competitividad global. En J. A. Loyola Alarcón, J. C. Neri Guzmán, M. A. Martínez Rojas, & M. A. De la Rosa Hernández , *Prácticas exitosas en la implementación de políticas de innovación y competitividad en el ambiente de negocios local* (págs. 459-494). México: Plaza y Valdés.

De la Rosa Leal , M. E., Ballesteros, G. M., & Gastélum, C. I. (2021). Actualización del marco conceptual de las Normas de Información Financiera en México. *Nau Yuumak Avances de Investigación en Organizaciones y Gestión*, 34-42.

De la Rosa-Leal, M. E. (2009). *Modelo de costos medioambientales contables. Caso industria maquiladora*. México : Plaza y Valdés.

Deloitte. (2022). *International Integrated Reporting Council (IIRC)*. Obtenido de Deloitte : <https://www.iasplus.com/en-gb/resources/global-organisations/iirc>

Financial Stability Board. (2017). *Recommendations o fthe Task Force on Climate-related Financial Disclosures*. Switzerland: Financial Stability Board,Bank for International Settlements.

Garvey , A. M. (2011). *Los antecedentes de la imagen fiel y su aplicación en España*. Alcalá de Henares, España: Universidad de Alcalá.

Gaventa , J., & McGee, R. (2013). The Impact of Transparency and Accountability. *Development Policy Review*, 53-S28.

Gil Lafuente, A. M., & Luciano B., P. (2011). La gestión de los grupos de interés: una refexión sobre los desafíos a los que se

enfrentan las empresas en la búsqueda de la sostenibilidad empresarial. *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, 71-90.

Global factor . (2022). *Informe de progresos TFCD 2021, todo lo que necesitas saber*. Obtenido de Global factor : <https://www.globalfactor.com/informe-de-progresos-tfcd-2021-todo-lo-que-necesitas-saber/>

Good Governance Academy. (2022). 7th Colloquium. *7th Colloquium* (pág. 26). Good Governance Academy NPC. Obtenido de <https://goodgovernance.academy/wp-content/uploads/2022/06/GGA-7thColloquium-Memorandum-20220519.pdf>

Granda Revilla , G., & Trujillo Fernández, R. (2011). La gestión de los grupos de interés (stakeholders) en la estrategia de las organizaciones. *Economía Industrial*, 71-76.

GRI. (2022). *GRI Standards and resources*. Obtenido de GRI(: <https://www.globalreporting.org/search/?query=GRI+perspective>

IARSE. (2009). *Algunas definiciones de Responsabilidad Social Empresaria*. Córdoba, Argentina: Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria.

IFAC. (25 de junio de 2021a). *El estado actual de la garantía de la sostenibilidad*. Obtenido de Federación Internacional de Contadores: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/state-play-sustainability-assurance>

IFAC. (2021b). *Enhancing Corporate Reporting*. Obtenido de International Federation of Accountants: <https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/enhancing-corporate->

reporting#:~:text=IFAC%20supports%20additional%20work%20towards,reporting%20entities%20and%20their%20stakeholders.

IFRS. (2020). *Documento de Consulta de Información sobre Sostenibilidad*. IFRS.

IFRS Foundation. (2022a). *International Sustainability Standards Board*. Obtenido de About the International Sustainability Standards Board: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>

IFRS Foundation. (2022b). *Norma NIIF S1 Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera*. Londres, England: International Sustainability Standards Board.

International Federation of Accountants (2021). *Mejora de la presentación de informes corporativos: pilares de la sostenibilidad*. IFAC.

Mejía, E., Mora, G., Montes, C., & Montilla, O. (2014). Marco conceptual de la biocontabilidad. *Sinapsis*, 6, 147-178.

Mistry, V., Sharma, U., & Low, M. (2014). Management accountant's perception of their role in accounting for sustainable development: an exploratory study. *Pacific Accounting Review*, 26, 112-131. doi:10.1108/PAR-06-2013-0052

Molina Sánchez, H., & Mora Enguíanos, A. (2015). Cambios conceptuales en la contabilidad de los arrendamientos: retos. *Revista de Contabilidad*, 18, 99-113.

Molina Sánchez, H., & Tua Pereda, J. (abril-junio de 2010). Reglas versus Principios contables ¿son modelos incompatibles? *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIX(146), 259-287.

Naciones Unidas. (2017). *Objetivo 12: Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles*. Obtenido de Objetivos de Desarrollo Sostenible : <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/sustainable-consumption-production/>

Nathanail Brighthon , K. (2022). IOSCO's steps towards the connection between financial and non-financial information. En G. G. Academy (Ed.), *IOSCO's steps towards the connection between financial and non-financial information* (pág. 4). Johannesburg: Good Governance Academy. Obtenido de <https://goodgovernance.academy/ioscos-steps-to-connecting-financial-and-non-financial-information-kris-nathanail-brighton/>

Organización de las Naciones Unidas. (2022). *Objetivos del Desarrollo Sostenible*. Obtenido de Objetivos del Desarrollo Sostenible: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/>

Ostelwalder, A., & Pigneur, Y. (2011). *Generación de modelos de negocio*. Deusto.

Pacto Mundial Red Española. (2022). *ODS 12 Producción y consumo responsables*. Obtenido de 12 Producción y consumo responsables: <https://www.pactomundial.org/ods/12-produccion-y-consumo-responsables/>

Pérez Gallegos , J. (2015). Teorías normativas y descriptivas de la toma de decisiones: un modelo integrador. (U. d. Zuila, Ed.) *Opción*, 31(2), 854-865.

Trist, E. (1992). A Concept of Organizational Ecology. En M. Shafritz Jay, & J. Steven Ott, *Classics of Organization Theory*

(third edition ed., págs. 316-328). Belmont California, United States: Brooks Cole Publishing.

Tua Pereda , J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. *Contabilidad y Negocios*, 7(13).

Value Reporting Foundation. (1 de enero de 2022b). Obtenido de SABS Standards: <https://www.sasb.org/about/>

Value Reporting Foundation. (2022a). *SASB Standards*. Obtenido de Value Reporting Foundation: <https://www.sasb.org/licensing-use/firms/>

Williams, A. (2014). A global index of information transparency and accountability. *Journal of Comparative Economics*, 1-25.

World Commission on Environment and Development. (1987). *Our Common Future*. New York: Oxford University Press.

Zambrano Valdivieso, O. J., Almeida Salinas, O., Rodríguez Serrano, K. D., & Vargas Ramírez, I. R. (2019). Innovación disruptiva, estrategia de inclusión al emprendimiento social. *Inclusión y Desarrollo*, 6(1), 33-46.

Zwetsloot, G. (2001). The management of innovation by frontrunner companies in environmental management and health and safety. *Environmental Management*, 207-214. Recuperado el 23 de agosto de 2015

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 57 – año 29

CONTABILIDAD DE GESTIÓN ESTRATÉGICA Y SU IMPACTO EN EL DESEMPEÑO FINANCIERO: ESTUDIO DE CASO EN AEROLÍNEAS DE BAJO COSTO EUROPEAS

Autores

JORGE SUAREZ TIRADO

DANIEL ESTEBAN LÓPEZ HERNÁNDEZ

jorge.suarez1@uexternado.edu.co

Universidad Externado de Colombia

Mg. Jorge Suarez Tirado

- Contador Público, Magíster en Administración – Universidad Nacional de Colombia
- PhD (C) in Business Management, BA School of Business and Finance – Letonia
- Docente-Investigador – Universidad Externado de Colombia
- Miembro del Grupo de Investigación en Sistemas de Información y Control Organizacional SICO

Daniel Esteban López Hernández

- Científico de Datos – Universidad Carlemani – Argentina
- Estudiante de Contaduría Pública – Universidad Externado de Colombia.
- Científico de Datos Surenvíos

Publicación:

- Presentado el 07/02/2023
- Aprobado el 21/04/ 2023
- Publicado en Mayo del 2023

CONTABILIDAD DE GESTIÓN ESTRATÉGICA Y SU IMPACTO EN EL DESEMPEÑO FINANCIERO: ESTUDIO DE CASO EN AEROLÍNEAS DE BAJO COSTO EUROPEAS

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AND ITS IMPACT ON FINANCIAL PERFORMANCE: A CASE STUDY IN EUROPEAN LOW-COST AIRLINES

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Metodología
3. Desarrollo del tema
4. Resultados
5. Conclusiones
6. Referencias

Palabras clave:

Contabilidad estratégica, técnicas de contabilidad estratégica, contabilidad de gestión, industria aérea, aerolíneas de bajo costo.

Keywords:

Strategic accounting, strategic accounting techniques, management accounting, airline industry, low-cost airlines.

Resumen

El objetivo del presente documento es establecer los impactos que tiene el uso de técnicas de contabilidad estratégica sobre el desempeño financiero de aerolíneas de bajo costo. La metodología es de carácter mixto, cualitativa y cuantitativa. Ha sido aplicado un cuestionario a altos directores de diversas aerolíneas, preguntando sobre los niveles de implementación de Técnicas de Contabilidad Estratégica, utilizando en la mayoría de las preguntas, una escala tipo Likert de siete opciones. Asimismo, el marco teórico sobre Contabilidad Estratégica se ha construido con base en referencias bibliográficas obtenidas en las bases de datos Science Direct y Scopus para el periodo 1981-2021. Para el caso de la industria aérea y las aerolíneas de bajo costo, se han consultado referencias en artículos publicados en las bases de datos mencionadas, en libros y en reportes de la industria. La información financiera de las aerolíneas estudiadas proviene de reportes anuales encontrados en los respectivos sitios web corporativos, en Statista y en EMIS (Education Management Information System) y su análisis se ha realizado utilizando ciencia de datos y el lenguaje Python. La conclusión general es que la contabilidad estratégica ha sido parcialmente implementada en las aerolíneas de bajo costo estudiadas, con un predominio de benchmarking, costeo estratégico y precio estratégico como las técnicas que

tienen mayor impacto positivo sobre el desempeño financiero, de allí la importancia de su estudio.

Abstract

The objective of this document is to establish the impacts that the use of strategic accounting techniques has on the financial performance of low-cost airlines. The methodology is mixed, qualitative and quantitative. A questionnaire has been applied to senior managers of various airlines, asking about the levels of implementation of Strategic Accounting Techniques, using a seven-option Likert scale in most questions. Likewise, the theoretical framework of Strategic Accounting has been built based on bibliographic references obtained in the Science Direct and Scopus databases for the period 1981-2021. In the case of the airline industry and low-cost airlines, references have been consulted in articles published in the aforementioned databases, books, and industry reports. The financial information of the airlines studied comes from annual reports found on the respective corporate websites, in Statista and in EMIS (Education Management Information System) and its analysis has been carried out using data science and the Python language. The general conclusion is that strategic accounting has been partially implemented in the low-cost airlines studied, with a predominance of benchmarking, strategic costing and strategic pricing as the techniques that have the greatest positive impact on financial performance.

1. Introducción

El objetivo del presente documento es establecer los impactos que tiene el uso de técnicas de contabilidad estratégica (en adelante TCE) sobre el desempeño financiero de aerolíneas de bajo costo (en adelante ABC). Son varias las contribuciones que se realizan mediante el presente documento, para el estudio de la

Contabilidad Estratégica (en adelante CE). Inicialmente, se presentan algunas definiciones y el conjunto de TCE comúnmente utilizado en la investigación sobre el tema. Posteriormente, se realiza un análisis sobre el grado de aplicación de las TCE en ABC, particularmente las cuatro más importantes en el contexto europeo.

De manera seguida, con base en los cuestionarios aplicados a 14 altos directivos de ABC en América, Europa y Asia, se identifican las decisiones estratégicas clave tomadas por parte de este tipo de compañías. Esta es una contribución esencial, ya que, con base en la revisión de literatura, se identifica que diversos autores han tratado de establecer el nivel de implementación de las TCE en diversas industrias, pero sin poner atención a las decisiones estratégicas clave que se toman dentro de las mismas. Este debería ser el punto de partida para estudiar las contribuciones de la CE a la gestión estratégica organizacional, identificando el para qué *razones y argumentos*- y no solamente el cómo *-despliegue instrumental y técnico-*. Finalmente, se presentan los resultados sobre las contribuciones que las TCE pueden realizar al desempeño financiero de las ABC.

El resto del documento se encuentra estructurado de la siguiente manera: a continuación, se presenta la metodología, continuando con una sección donde se desarrolla el tema, dividido en dos partes, una para realizar un marco conceptual sobre la CE y otras sobre la industria aérea y ABC. Posteriormente, se presentan los resultados, finalizando con las conclusiones.

2. Metodología

La metodología es de carácter mixto, cualitativa y cuantitativa. Cualitativa porque fue aplicado un cuestionario a altos directores de diversas ABC, preguntando sobre los niveles de implementación de TCE, utilizando en la mayoría de las preguntas una escala tipo Likert, de siete opciones. El cuestionario se validó mediante el

Alpha Cronbach, el cual es un criterio para evaluar la fiabilidad y validez de un instrumento de medición, comúnmente aplicado en las ciencias sociales. Este Alpha busca entonces determinar si el instrumento construido *-cuestionario en este caso-* está midiendo lo que se supone debe medir. En otras palabras, determina qué tanta consistencia interna tiene el instrumento de medición.

Este indicador puede tomar un valor entre 0 y 1, y se considera que el instrumento es apropiado cuando el Alpha es mayor a 0.6 ($\alpha > 0,6$) (Loewenthal 2004, citado por Apak & ve Duman, 2020). Sin embargo, Kennedy (2022) y Tavakol y Dennick (2011) plantean que cuando el Alpha está sobre 0.7, este se considera aceptado. En este caso, se obtuvo un Alpha de 0,93, el cual confirma que el instrumento es apropiado para recopilar información sobre las variables objeto de estudio.

Asimismo, el marco teórico sobre CE ha sido construido con base en referencias bibliográficas obtenidas en las bases de datos Science Direct y Scopus. Para el caso de la industria aérea y las ABC, se han consultado referencias en artículos publicados en las bases de datos mencionadas, en libros y en reportes de la industria.

La parte cuantitativa corresponde a la recolección y procesamiento de información financiera de reportes organizacionales, particularmente variables para medir el desempeño financiero para el periodo 2011-2019, tales como Ingresos, Utilidad neta, Ganancias por acción, Activos totales y Patrimonio de los accionistas para las aerolíneas seleccionadas *-las cuatro aerolíneas de bajo costo más importantes de Europa: Ryanair, EasyJet, Wizz Air y Norwegian Air-*. El periodo de análisis seleccionado corresponde a los nueve años previos a la llegada del COVID-19, espacio de tiempo durante el cual es posible analizar el desempeño financiero de algunas ABC bajo condiciones normales

de operación, mostrando una tendencia hacia el crecimiento en diversas variables de desempeño.

La información obtenida a través de los cuestionarios, así como la información derivada de los reportes organizacionales, fue procesada y analizada utilizando ciencia de datos y el lenguaje Python. Los análisis son presentados a partir de estadística descriptiva y correlacional, haciendo uso del coeficiente de correlación de Pearson, así como de mínimos cuadrados ordinarios para establecer relaciones entre variables, one hot encoder y label encoder para preprocesamiento de datos *-limpieza y transformación de variables-*.

3. Desarrollo del tema

El desarrollo del tema en el presente documento se encuentra dividido en dos secciones: una de marco teórico sobre CE, industria aérea y ABC, y otra sobre los resultados derivados de los datos analizados. A continuación, se presenta la primera de ellas.

Marco conceptual sobre CE

La CE puede ser entendida como una rama de la contabilidad *-el estado más avanzado de la contabilidad de gestión-* que tiene como objetivo proveer información que tiene cuatro rasgos: i) es principalmente externa, ii) tiene alto contenido no financiero¹, iii) es orientada hacia el futuro y, iv) tiene un enfoque de largo plazo. Esta información se encuentra relacionada con la estrategia organizacional propia y de los competidores; con los clientes; con los costos propios, de la competencia y de la industria; con la toma de decisiones estratégicas y con la planeación, el control y la

¹ Alamri (2019) destaca algunas variables no financieras tales como i) satisfacción de los clientes, ii) capacidades de adaptación de las compañías frente a cambios medioambientales, iii) desempeño innovativo, iv) satisfacción de los empleados, v) calidad del producto y, vi) oferta de nuevos productos/servicios.

medición del desempeño. La información afecta la actitud, comportamiento, motivaciones y decisiones de los tomadores de decisiones (Angay, 2017). La CE también implica un enfoque interdisciplinar que integra tres conceptos clave como lo son i) la estrategia, ii) la CG y, iii) la gestión estratégica.

Esta área surgió desde 1981, con el planteamiento de Simmonds, quien la asoció con el suministro de datos de contabilidad de gestión (en adelante CG) para apoyar la estrategia de las compañías. Son múltiples los desarrollos sobre estrategia organizacional (Miles y Snow, 1978; Gupta y Govindarajan, 1984; Mintzberg, 1984, 1987, 1994; Mintzberg y Lampel, 1999; Porter, 1980, 1985). El análisis de las ideas sobre estrategia permite inferir que esta se asocia con las acciones y medidas llevadas a cabo por parte de las compañías, con el ánimo de alcanzar los objetivos organizacionales y una estrategia competitiva que pueda perdurar en el tiempo, así como los recursos requeridos para tal fin.

Simmonds ha sido considerado por diversos autores como el padre de la CE (Abdelmoneim y Jones, 2014; Abdul, Azhar y Norzaidi, 2012; Abdullah y Said, 2015; Bromwich, 1990; Cadez y Guilding, 2007, 2008, 2012, Obohn y Ajibolade, 2017, entre otros). Junto a este autor, otro desarrollo clásico de la CE es el realizado por Bromwich (1990) quien la definió como el suministro y análisis de información financiera sobre cuatro puntos esenciales: i) el mercado de productos de la firma, ii) los costos de los competidores, iii) la estructura de costos propia y de la competencia y, iv) el monitoreo de la estrategia organizacional y la de los competidores, a lo largo de varios periodos de tiempo.

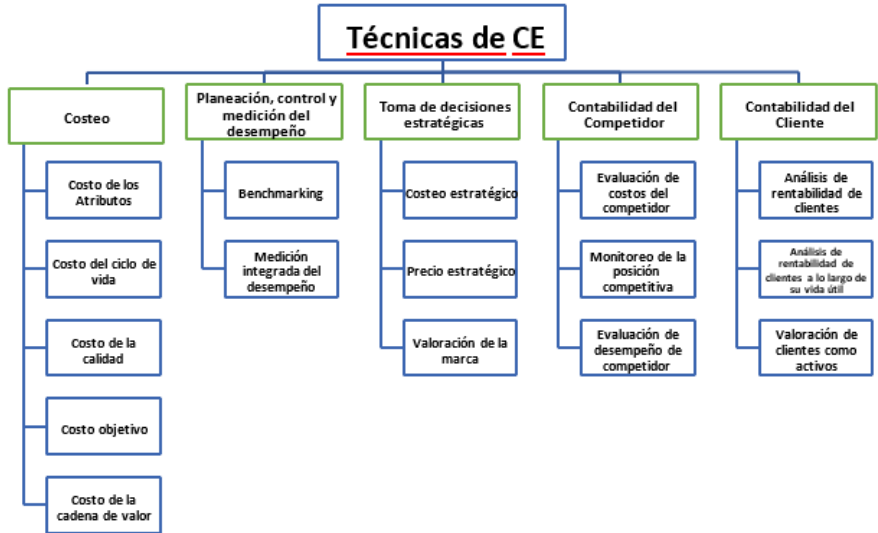
Algunas nociones adicionales de CE la relacionan con la alineación entre contabilidad y estrategia (Cescon, Constantini y Grassetti, 2019), un conjunto de técnicas interconectadas y perspectivas de gestión que facilitan la incorporación del pensamiento estratégico en la gestión (Petera, Wagner y Soljaková,

2020), un instrumento que crea o rompe estrategias (Höglund, Caicedo, Martensson y Svårdsten, 2021),

La CE surgió como respuesta a las diversas críticas realizadas a la CG, donde destacan las planteadas por Johnson y Kaplan (1987), quienes consideraban que esta no incluía aspectos ligados con la estrategia de las organizaciones. Las diferencias entre CE y CG han sido expuestas por Wilson y Chua (1993). Estas son complementadas por Duçi (2021) quien expone que la CE difiere de la CG en que esta última trabaja con información interna, orientada por datos, con orientación hacia compañías manufactureras y centrando su atención en los niveles operacional y gerencial. Por otra parte, la CE se asocia especialmente con decisiones estratégicas clave, información externa y un enfoque competitivo.

La parte más visible de la CE es su uso en las organizaciones mediante el despliegue de un conjunto de técnicas que presentan orientación estratégica (Cadez y Guilding, 2008). Este conjunto de TCE son presentadas en la siguiente Figura 1.

Figura 1: Técnicas de Contabilidad Estratégica



Fuente: Elaboración propia con base en Cadez y Guilding (2008, p. 839).

En síntesis, la CE corresponde a un nuevo método-enfoque-campo emergente, que incorpora provisión y análisis de información, un conjunto de técnicas que brindan soporte informacional, con el objetivo de apoyar el desarrollo y monitoreo de la estrategia organizacional, desarrollar estrategias superiores, apoyar la toma de decisiones estratégicas y alcanzar una ventaja competitiva sostenible. Esto se realiza a través del suministro de información sobre variables clave como i) CG, ii) estrategia de negocios, iii) planes estratégicos, iv) desarrollo de decisiones estratégicas, v) los competidores, vi) el mercado de productos/servicios de la compañía, vii) la estructura de costos de

los competidores, viii) el contexto de los negocios, ix) precios, y x) cambios futuros en el mercado.

Industria aérea y Aerolíneas de Bajo Costo (ABC)

Una industria puede ser entendida como un grupo de compañías que producen y comercializan los mismos productos, o que proveen servicios similares. De manera específica, la industria aérea se refiere al transporte de pasajeros y carga, por vía aérea, utilizando principalmente aviones de distintos tipos y tamaño². Sin embargo, esta actividad se encuentra apoyada por otras funciones adicionales, dentro de las cuales se encuentran catering *-suministro de comidas y bebidas-*, handling *-todo el manejo en tierra-*, sistemas de información especiales *- para la reserva de tiquetes, la planeación de rutas, la programación de personal-*, suministro de combustible, mantenimiento y reparaciones, y finalmente, suministro de partes para avión.

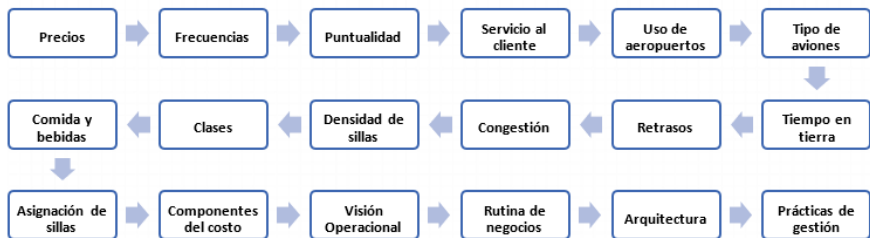
De acuerdo con la Organización Mundial del Turismo y Leahy (2017, citados por O'Connell, 2019) la industria aérea es interesante porque se encuentra afectada por diversos factores complejos, tales como i) altos niveles de competitividad, ii) el clima, iii) diversas regulaciones locales y globales, iv) la longitud de la ruta, v) los costos volátiles del combustible, entre otros. Asimismo, el transporte aéreo se ha convertido en el modo preferido para los viajes internacionales, siendo una alternativa a los desplazamientos por carretera, mar o tren. Badicu y State (2016) destacan tres ventajas principales del transporte aéreo: i) es el medio de transporte más dinámico, ii) tiene la tasa más baja de accidentes, iii) abre grandes y nuevas perspectivas para la circulación del turismo internacional, iv) es veloz. Por otro lado, estos autores

² Los principales fabricantes de aviones son la Europea Airbus y la Estadounidense Boeing. Estas dos compañías producen la mayor cantidad de aviones utilizadas en el mundo por las diversas aerolíneas.

identifican algunas desventajas que afectan a esta industria como i) incertidumbre por condiciones climáticas, ii) baja accesibilidad, iii) grandes inversiones para construir y operar grandes aeropuertos.

Francis (2006, citado por Cento, 2009) considera que los principales actores de la industria aérea son i) las autoridades, ii) los aeropuertos, iii) las aerolíneas y, iv) los pasajeros. Con base en Hunter (2006) y Wensveen y Leick (2009), se encuentra que los factores que determinan las estrategias y competitividad en la industria aérea se centran en diversos componentes que son agrupados en la siguiente Figura 2.

Figura 2: Determinantes de la Estrategia y Competitividad de las Aerolíneas



Fuente: Elaboración propia con base en Hunter (2006) y Wensveen y Leick (2009).

En la industria aérea, se pueden encontrar diversos modelos de negocio. Fjeldstad y Snow (2018, basados en Drucker, 1954), plantean que un modelo de negocio está centrado en los siguientes cinco elementos: i) clientes, ii) propuesta de valor, iii) producto/servicio ofrecido, iv) mecanismos de creación de valor y, v) mecanismos de apropiación de valor. Teece (2010) considera que un modelo de negocio tiene como esencia definir formas particulares de cumplir tres objetivos: i) entregar valor a los clientes, ii) incentiva a los clientes a pagar por el valor ofrecido y, iii) recibe

beneficios de esos pagos influenciando el emprendimiento, la innovación y el desempeño organizacional.

En la industria aérea se pueden encontrar diversos modelos de negocio: i) aerolíneas servicio completo *-con la compra de un boleto se accede a un paquete de servicios sin costo tales como check-in en el aeropuerto, equipaje, comidas y bebidas a bordo, entre otros-*³, ii) aerolíneas de bajo costo *-la compra del boleto solamente da acceso al desplazamiento desde el punto A hacia el B; es necesario pagar por cualquier servicios adicional-*⁴, iii) aerolíneas con modelo híbrido *combinan prácticas de servicio completo y de bajo costo-*⁵, iv) aerolíneas regionales *-conectan ciudades secundarias-*⁶ y v) vuelos chárter *-contratadas para trayectos o rutas específicas-*⁷.

Las ABC se caracterizan por la simplicidad, ofreciendo un producto único *-el desplazamiento aéreo-* sin ningún tipo de lujos y generando ingresos por cualquier servicio adicional prestado *comida, equipaje, abordaje prioritario, selección de sillas, check-in sin costo en el aeropuerto-*. Su estructura de costos implica una alta participación en costos de combustible y en personal, como ocurre con Ryanair, EasyJet, Wizz Air y Norwegian Air.

Las ABC comenzaron en 1971 con la estadounidense Southwest Airlines, siendo esta una compañía que aún continúa operando y es destacada por haber acumulado beneficios positivos por un periodo de 47 años, hasta antes de la pandemia Covid-19. Su modelo fue analizado y replicado en Ryanair, la ABC más grande de Europa en términos de ingresos, tamaño de flota *-cantidad de aviones con los*

³ Full-Service Airlines como ejemplo se encuentra Aerolíneas Argentinas o United Airlines.

⁴ Low-cost Airlines como ejemplo se encuentran Viva Air y Wingo.

⁵ Como ejemplo se encuentran Avianca y Latam.

⁶ Como ejemplo se encuentran EasyFly y Satena.

⁷ Como ejemplo se encuentra Charter de Colombia.

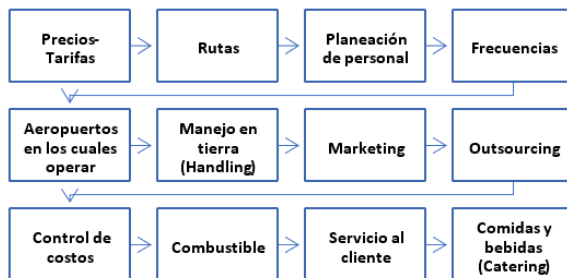
que opera- y cantidad de pasajeros transportados. En Europa se crearon otras ABC adicionales, como las que serán analizadas en el presente estudio y, para el caso de Asia, el modelo ha sido ampliamente conocido por la presencia de AirAsia e IndiGo.

En el contexto colombiano, el modelo de ABC comenzó en 2012 con la llegada de Viva Colombia *-hoy Viva Air-*. Posteriormente llegó la panameña Wingo, y en los últimos años, se les han unido las chilenas Sky Airline y JetSmart, además de las mexicanas VivaAerobus y Volaris, y recientemente en el mes de septiembre de 2022 arribó la dominicana Arjet. El siguiente apartado tiene como objetivo el análisis del impacto que la implementación de TCE tiene sobre el desempeño financiero de las ABC.

4. Resultados

El punto inicial para realizar estudios sobre CE y sus contribuciones en el proceso de toma de decisiones estratégicas en las organizaciones, debería ser la identificación de las decisiones estratégicas que se toman en cada compañía. En particular, las decisiones clave de las aerolíneas se pueden sintetizar en la siguiente Figura 3.

Figura 3: Decisiones clave de las Aerolíneas

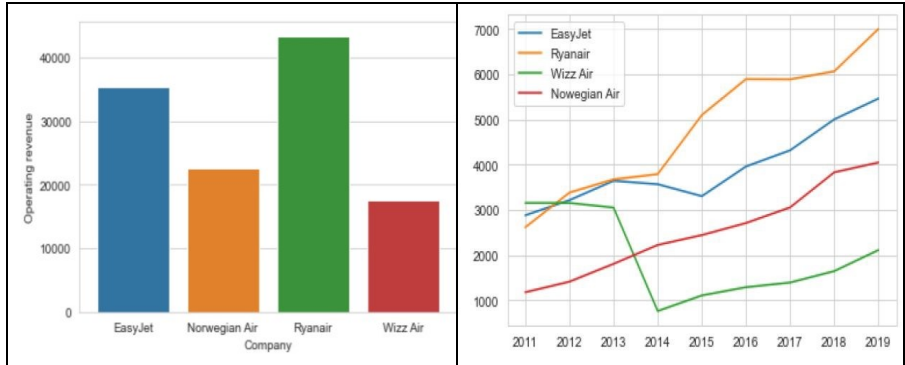


Fuente: Elaboración propia.

Una vez consultados los expertos en la industria aérea, se identifica que de las decisiones clave presentadas en la anterior Figura 3, el top tres está compuesto por: i) rutas a ofrecer (100%), ii) precios/tarifas (75%) y, iii) control de costos (63%). El porcentaje en paréntesis corresponde a la participación de quienes respondieron la encuesta, que consideran esa decisión como estratégica en esta industria. No sorprende que el control de control sea una decisión estratégica, ya que para las ABC, este es un factor de control clave que inclusive puede ser monitoreado de manera diaria.

Con respecto al desempeño financiero de una compañía, este puede ser medido por algunas variables como i) el Ingreso operacional, ii) la Utilidad neta, iii) las Ganancias por acción, iv) los Activos totales, v) el Patrimonio total, vi) la Rentabilidad, vii) el Retorno sobre los activos, viii) el Retorno sobre el patrimonio, así como vi) el Total de costos. Para el presente estudio, se construyó una base de datos que cuenta con 36 observaciones de datos financieros para el periodo de tiempo 2011-2019. Estos datos están en una moneda diferente -*euros para Ryanair y Wizz Air; Coronas Noruegas para Norwegian Air y Libras esterlinas para EasyJet-* y para razones del análisis se transformaron a dólares estadounidenses (USD). Posteriormente, debido a la existencia de valores faltantes, se implementa un modelo de KNN inputer - *algoritmo de inteligencia artificial para la imputación de valores faltantes-* para hacer una estimación de ellos, en busca de realizar un análisis de datos completos. Los ingresos operacionales para las cuatro aerolíneas analizadas se presentan en la siguiente Figuras 4, en donde se identifica que Ryanair es la ABC Europea con mayores ingresos operaciones, seguida de EasyJet, ambas de origen británico:

Figura 4: Ingresos operacionales de las ABC analizadas

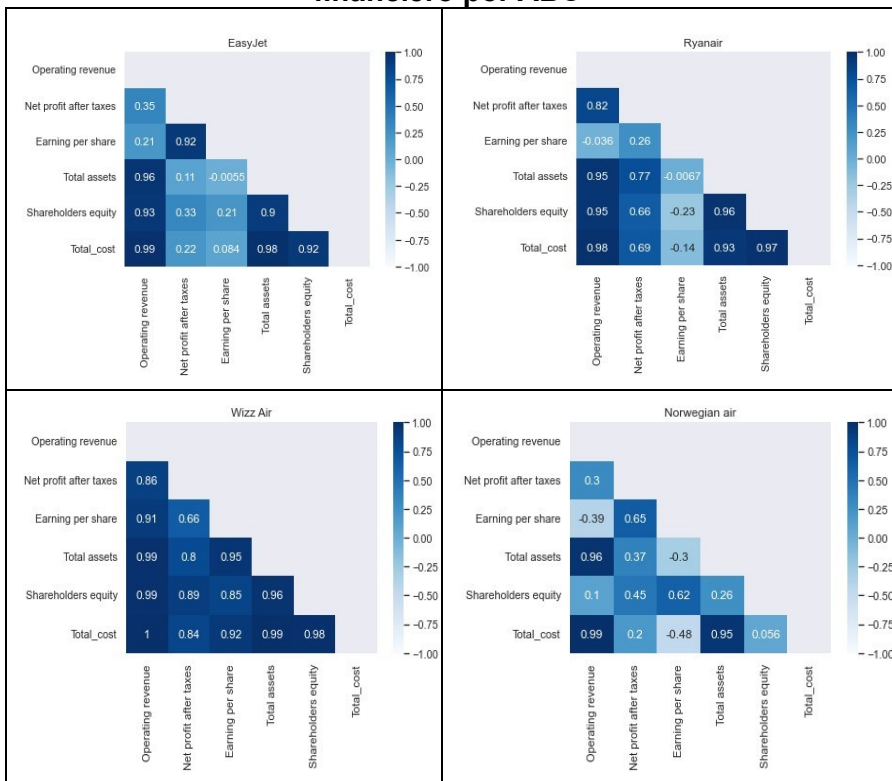


Fuente: Elaboración propia.

El coeficiente de correlación de Pearson es una prueba que mide la relación estadística entre dos variables continuas; en otras palabras, este tiene el objetivo de indicar qué tan asociadas se encuentran dos variables entre sí. Si la asociación entre los elementos no es lineal, entonces el coeficiente no se encuentra representado adecuadamente. El coeficiente de correlación puede tomar un rango de valores entre -1 y +1. Un valor de 0 indica que no hay asociación entre las dos variables. Un valor mayor que 0 indica una asociación positiva. Es decir, a medida que aumenta el valor de una variable, también lo hace el valor de la otra en la misma dirección. Un valor menor que 0 indica una asociación negativa; es decir, a medida que aumenta el valor de una variable, el valor de la otra disminuye, es decir, las variables se relacionan inversamente. Cuando el valor de alguna variable es alto, el valor de la otra variable es bajo. Mientras más próximo se encuentre a -1, más clara será la covariación extrema. Si el coeficiente es igual a -1, entonces existe una correlación negativa perfecta.

Igualmente, si la correlación es igual a +1 significa que es positiva perfecta. En este caso, representa que la correlación es positiva, es decir, que las variables se correlacionan directamente; cuando el valor de una variable es alto, el valor de la otra también lo es. Cuando la correlación es igual a cero significa que no es posible determinar algún sentido de covariación. Sin embargo, no significa que no exista una relación no lineal entre las variables.

Figura 5: Correlaciones entre variables de desempeño financiero por ABC



Fuente: Elaboración propia.

En la anterior Figura 5 se pueden observar las correlaciones totales propias a las ABC seleccionadas en el mercado europeo. Inicialmente, se observa que las correlaciones presentes en la matriz, en su gran mayoría son altas (azul oscuro). Estas se dividen de la siguiente forma:

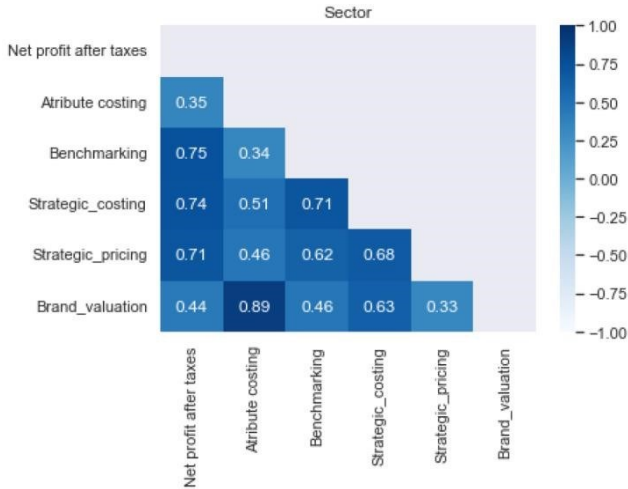
* **Total de los activos:** Se puede observar que existe una correlación positiva respecto a los ingresos operacionales, es decir que, a mayor cantidad de activos, mayor cantidad de ingresos. *

Patrimonio de los accionistas: Se observa que, a mayor cantidad de patrimonio de los accionistas, aumenta el volumen de ingresos operacionales. Igualmente, cabe resaltar que no tiene una relación tan fuerte con la relación de cantidad de capital invertido respecto a los dividendos decretados. El patrimonio está determinado por el volumen de activos y el nivel de endeudamiento.

En el siguiente informe, teniendo en cuenta las respuestas de directivos y gerentes en ABC, se quiere determinar cuál estrategia tiene mayor influencia al momento de tener resultados financieros. Con el fin de favorecer el análisis de las variables categóricas mediante la ciencia de datos, estas suelen transformarse en label encoders *-codificar valores objetivo-*, es decir, a cada variable se le asigna un número o one hot encoder *-como una variable dummy que asigna 1 cuando se cumple el criterio y 0 en otro caso-*, que tiene el propósito de generar una columna por cada categoría, y así mismo volverla binaria. Por el volumen de respuestas categóricas que se cuentan, se hará un label encoder, facilitando el entendimiento al momento de desarrollar el modelo⁸.

⁸ Para un entendimiento más profundo sobre la codificación en ciencia de datos, se sugiere visitar los siguientes sitios web comúnmente utilizados por los científicos de datos: <https://docs.python.org/es/3/library/index.html> y <https://towardsdatascience.com/>

Figura 6: Correlación entre TCE y beneficio neto de las ABC analizadas



Fuente: Elaboración propia.

Con base en la anterior Figura 6, se puede evidenciar que las TCE más relevantes para tener una mayor rentabilidad neta en una ABC, son en primer lugar benchmarking con una relación del 0.75, seguida de costeo estratégico *-Strategic costing-* con 0.74 y, finalmente el precio estratégico *-Strategic pricing-* con el 0.71.

Se pretende hacer un análisis de regresión por empresa con el fin de identificar los factores que afectan en mayor medida a la utilidad bruta, haciendo uso de **One Hot Encoder**. El método de Label Encoding visto tiene la ventaja de ser sencillo de implementar. Sin embargo, tiene un cierto problema: los valores numéricos pueden ser malinterpretados por algunos algoritmos.

Una alternativa al Label Encoding es el método llamado One Hot Encoding. La estrategia que implementa este es crear una columna para cada valor distinto que exista en la característica que estamos codificando y, para cada registro, marcar con un 1 la columna a la que pertenezca dicho registro y dejar las demás con 0. Los diversos coeficientes obtenidos presentan impacto sobre la variable a explicar, cuando se alejan de cero, además de que son significativos cuando tienen un p-value < 0.05.

Modelo 1: Modelo de mínimos cuadrados ordinarios (OLS)⁹ con costo estratégico y beneficio neto

OLS Regression Results						
Dep. Variable:	y	R-squared:	0.549			
Model:	OLS	Adj. R-squared:	0.522			
Method:	Least Squares	F-statistic:	20.07			
Date:	Sun, 02 Oct 2022	Prob (F-statistic):	1.98e-06			
Time:	12:43:20	Log-Likelihood:	-268.90			
No. Observations:	36	AIC:	543.8			
Df Residuals:	33	BIC:	548.6			
Df Model:	2					
Covariance Type:	nonrobust					
	coef	std err	t	P> t	[0.025	0.975]
x1	-182.7962	156.710	-1.166	0.252	-501.626	136.033
x2	384.3316	101.687	3.780	0.001	177.448	591.215
x3	1165.1201	147.748	7.886	0.000	864.525	1465.715
Omnibus:	23.060	Durbin-Watson:	1.895			
Prob(Omnibus):	0.000	Jarque-Bera (JB):	39.560			
Skew:	-1.637	Prob(JB):	2.57e-09			
Kurtosis:	6.957	Cond. No.	1.54			

Fuente: Elaboración propia.

⁹ Ordinary least squares por sus siglas en inglés.

El modelo nos permite entender que, por usar el costeo estratégico en la compañía, el incremento del ingreso es de 1.165 (*coef de X3*; p-value 0.000 <0.05) esto podría establecer que un costeo estratégico para las compañías influye en un crecimiento en la utilidad. Sin embargo, se puede concluir que cuando es neutral la aplicación de un costeo estratégico, la utilidad neta suele tener un decremento con una pendiente negativa de 182 *-coef de X1-*, aunque este resultado no tiene significancia (p-value 0.252 > 0.05).

El siguiente modelo 2 permite inferir que, cuando se aplica el precio estratégico, la utilidad neta incrementa en 1.376 (*coef de X3*; p-value 0.000 <0.05), este inclusive puede llegar a ser un poco más significativo que el costeo estratégico, ya que, al ser ABC, se encuentra en un sector netamente sensible o elástico al precio de venta; estos dos factores podrían ser los más influyentes al momento de dirigir una ABC.

Modelo 2: Modelo de mínimos cuadrados ordinarios (OLS) con Precio estratégico y beneficio neto

OLS Regression Results						
Dep. Variable:	y	R-squared:	0.532			
Model:	OLS	Adj. R-squared:	0.503			
Method:	Least Squares	F-statistic:	18.74			
Date:	Mon, 03 Oct 2022	Prob (F-statistic):	3.65e-06			
Time:	14:24:38	Log-Likelihood:	-269.57			
No. Observations:	36	AIC:	545.1			
Df Residuals:	33	BIC:	549.9			
Df Model:	2					
Covariance Type:	nonrobust					
	coef	std err	t	P> t	[0.025	0.975]
x1	-137.5141	170.673	-0.806	0.426	-484.751	209.723
x2	392.5918	94.156	4.170	0.000	201.029	584.155
x3	1376.5000	184.348	7.467	0.000	1001.441	1751.559
Omnibus:	20.367	Durbin-Watson:	2.571			
Prob(Omnibus):	0.000	Jarque-Bera (JB):	58.479			
Skew:	-1.063	Prob(JB):	2.00e-13			
Kurtosis:	8.871	Cond. No.	1.96			

Fuente: Elaboración propia.

Finalmente, el Modelo 3 evidencia que utilizar benchmarking en la compañía incrementa la utilidad neta ($X3$ de 1.200; p-value 0.000 <0.05), ya que este podría incidir en la toma de decisiones y en la elección de precios con base en la competencia, lo cual puede influir significativamente en el incremento de la utilidad neta.

Modelo 3: Modelo de mínimos cuadrados ordinarios (OLS) con Benchmarking y beneficio neto

OLS Regression Results						
=====						
Dep. Variable:	y	R-squared:	0.531			
Model:	OLS	Adj. R-squared:	0.502			
Method:	Least Squares	F-statistic:	18.65			
Date:	Mon, 03 Oct 2022	Prob (F-statistic):	3.80e-06			
Time:	14:24:38	Log-Likelihood:	-269.62			
No. Observations:	36	AIC:	545.2			
Df Residuals:	33	BIC:	550.0			
Df Model:	2					
Covariance Type:	nonrobust					
=====						
	coef	std err	t	P> t	[0.025	0.975]

x1	50.2951	113.025	0.445	0.659	-179.657	280.247
x2	429.0464	136.314	3.147	0.003	151.714	706.379
x3	1200.1979	150.701	7.964	0.000	893.595	1506.801

Omnibus:	40.081	Durbin-Watson:	1.869			
Prob(Omnibus):	0.000	Jarque-Bera (JB):	129.847			
Skew:	-2.607	Prob(JB):	6.37e-29			
Kurtosis:	10.706	Cond. No.	1.33			
=====						

Fuente: Elaboración propia.

De este modo, con base en los análisis realizados, se encuentra que con datos de las británicas Ryanair y EasyJet, de la Noruega Norwegian Air, y de la Húngara Wizz Air, las tres TCE analizadas (costeo estratégico precio estratégico y benchmarking) presentan impactos positivos y significantes sobre el desempeño financiero.

Los resultados anteriores son validados a partir de tres entrevistas realizadas a un director no ejecutivo británico, con experiencia superior a los 30 años en aerolíneas comerciales, un Jefe de planeación estratégica de una ABC asiática y, el Jefe de Contabilidad de una aerolínea colombiana. Como resultado de esta actividad, se considera que el precio estratégico siempre será una variable esencial para cualquier tipo de compañía, siendo este un

tema central también para las ABC. El costo estratégico es crucial, ya que algunas ABC por ejemplo, tienen una lista de chequeo de costos que tienen que ser monitoreados y controlados de manera permanente.

Finalmente, con respecto al benchmarking, este puede ser aplicado por Norwegian Air y por Wizz Air, pero no por Ryanair o EasyJet, ya que estos dos últimos son los actores clave y referentes del mercado, que determinan las prácticas a seguir. En todo caso, la comparación de prácticas con un referente es una actividad vital, tal como ocurre con las ABC que operan en Latinoamérica, las cuales han tomado como referencia los modelos estadounidenses y europeo.

5. Conclusiones

La contabilidad estratégica se refiere a una rama de la contabilidad cuya finalidad es suplir información de carácter externo, tanto financiera como no financiera, con orientación hacia el futuro y, de largo plazo. Esta establece conexiones entre estrategia, contabilidad de gestión y gestión estratégica y se ha venido estudiando en los últimos 40 años, con un concepto y un conjunto de técnicas que continúan en evolución.

Existen diversas técnicas de contabilidad estratégica y las más utilizadas en investigación son las propuestas por Cadez y Guilding (2008), quienes identifican 16 técnicas con orientación estratégica que son agrupadas en cinco categorías: i) costeo, ii) planeación, control y medición del desempeño, iii) toma de decisiones estratégicas, iv) contabilidad de los competidores y, v) contabilidad de los clientes.

Teniendo en cuenta que el punto de partida para realizar estudios sobre niveles de implementación en contabilidad estratégica debería ser la identificación de las decisiones estratégicas tomadas por las compañías, para el caso específico de

las aerolíneas de bajo costo, se observa que las tres decisiones clave son i) rutas a ofrecer, ii) precios/tarifas y, iii) control de costos. Esto último no sorprende para las aerolíneas de bajo costo, ya que la maximización de la eficiencia y la minimización de costos son factores estratégicos clave en este tipo de compañías.

Con base en el análisis de datos llevado a cabo, en particular los modelos de mínimos cuadrados ordinarios, se encuentra que algunas técnicas de contabilidad estratégica afectan el desempeño financiero de las aerolíneas de bajo costo, en particular costeo estratégico, precio estratégico y benchmarking. Estos resultados son validados por tres expertos en la industria aérea consultados, quienes se desempeñan como director no ejecutivo, jefe de planeación estratégica y, jefe de contabilidad respectivamente.

Finalmente, queda abierta la posibilidad para que en el futuro, se continúen realizando estudios sobre contabilidad estratégica y sus aplicaciones en diversas variables clave de las organizaciones, tales como finanzas, marketing, recursos humanos, servicio al cliente, entre otros. Asimismo, es necesario realizar análisis en diversos sectores diferentes a la industria aérea, o inclusive al interior de esta, pero en otro modelo de negocios, como pueden ser las aerolíneas de servicio completo o las que prestan servicios de transporte aéreo regional.

6. Referencias

- Abdelmoneim, A. & Jones, T. (2014). Relationship between strategic management accounting techniques and profitability: a proposed model. *Measuring Business Excellence* Vol. 18, No.3, pp. 1-22.
- Abdul, I., Azhar, Z. & Norzaidi, M. (2012). Strategic management accounting and benchmarking practices in Malaysian hospitals. *Journal of Applied Sciences Research*, 8 (3), pp. 1665-1671.

- Abdullah, N. & Said, J. (2015). Enhancing the governance of government linked companies via strategic management accounting practices and value creation. *Procedia Economics and Finance* 28, pp. 222-229.
- Alamri, A. (2019). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Baltic Journal of Management* Vol. 14, No. 2, pp. 212-234.
- Angay, F. (2017). Behavioral accounting and its interactions. Gokten, S. *Accounting and Corporate Reporting - Today and Tomorrow*, chapter 11, pp. 191-207.
- Apak, İ. ve Duman, H. (2020). The use of management accounting / strategic management accounting tools and effect on performance: a research in Turkey. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (4), pp. 580-610.
- Badicu, G. & State, V. (2016). Low-cost aerial transport in Europe. *Valahian Journal of Economic Studies* Volume 0 (0) Issue 0, 2016, pp. 31-40.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, organizations and society* volume 15, issue 1-2, pp. 27-46.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 3 No. 2, 2007, pp. 126-146.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society* 33, pp. 836-863.

- Cadez, S. & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems* Vol. 112, Issue 3, pp. 484-501.
- Cento, A. (2009). The airline industry: challenges in the 21st Century.
- Cescon, F., Costatini, A. & Grasseti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance* 23, pp. 605636.
- Duçi, E. (2021). The relationship between Management Accounting, Strategic Management Accounting and Strategic Cost Management. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies* Vol. 10, No. 5, pp. 376-389.
- EasyJet. (2019). Annual report and accounts. <https://corporate.easyjet.com/~media/Files/E/Easyjet/pdf/investors/results-centre/2019/eas040annual-report-2019-web.pdf>.
- Fjeldstad, Ø. & Snow, C. (2018). Business models and organization design. *Long Range Planning* 51, pp. 32-39.
- Guilding, C., Cravens, K. & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, pp. 113-135.
- Gupta, A. K., & Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management Journal*, 27(1), 25–41.
- Höglund, L., Caicedo, M., Martensson, M. & Svärdesten, F. (2021). Strategic management accounting in the public sector context: the case of the Swedish transport administration. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* Vol. 33, No. 4, pp. 468-486.

- Kennedy, I. (2022). Sample size determination in test-retest and Cronbach alpha reliability estimates. *British Journal of Contemporary Education* Volume 2, Issue 1, pp. 17-29.
- Miles, R. E., & Snow, C. G. (1978). *Organizational strategy, structure, and process*. New York, NY: McGraw-Hill.
- Mintzberg, H. & Lampel, J. (1999). Reflecting on the strategy process. *Sloan Management Review*, 40, 3, pp. 21-30.
- Mintzberg, H. (1994). The fall and rise of strategic planning. *Harvard Business Review*, pp. 107114.
- Mintzberg, H. (1987). The strategy concept I: five Ps for strategy. *California Management Review* Vol 30, Issue 1, pp. 11-24.
- Mintzberg, H. (1984). How should control the corporation? *California Management Review* Vol XXVII, No. 1, pp. 90-115.
- Norwegian Air (2019). Annual report.
<https://www.norwegian.com/globalassets/ip/documents/about-us/company/investorrelations/reports-and-presentations/annual-reports/annual-report-norwegian-2019.pdf>
- Obohn, C. & Ajibolade, S. (2017). Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. *Future Business Journal* 3, pp. 119-137.
- O'Connell, J. (2019). The Role of the Different Airline Business Models. Chapter 10.
- Petera, P., Wagner, J. & Soljaková, L. (2020). Strategic management accounting and strategic management: the mediating effect of performance evaluation and rewarding. *International Journal of Industrial Engineering and management* Vol. 11, No. 2, pp. 116-132.
- Porter, M. (1980). *Competitive strategy—Techniques for analyzing industries and competitors*. New York, NY: The Free Press.

Porter, M. (1985). *Competitive advantage—Creating and sustaining superior performance*. New York, NY: The Free Press.

Ryanair (2019). Annual report. <https://investor.ryanair.com/wp-content/uploads/2019/07/Ryanair2019-Annual-Report.pdf>

Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Journal of the Institute of Cost and Management Accountants*, 59, pp. 26-30.

Tavakol M. & Dennick, R. (2011). Making sense of Cronbach's alpha. *International Journal of Medical Education*, pp. 53-55.

Wensveen, J. & Leick, R. (2009). The long-haul low-cost carrier: A unique business model. *Journal of Air Transport Management* 15, pp. 127–133.

Wilson, R. (1995). Strategic management accounting. In Ashton, D., Hopper, T. & Scapens, R. (Eds). *Issues in management accounting* pp. 159-190. London. Prentice Hall.

Wizz Air (2019). Annual report. [https://wizzair.com/static/docs/default-source/downloadabledocuments/corporate-website-transfer-documents/annual-reports/ar-f19-final-\(webindexed\)_6afd66af.pdf](https://wizzair.com/static/docs/default-source/downloadabledocuments/corporate-website-transfer-documents/annual-reports/ar-f19-final-(webindexed)_6afd66af.pdf)

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 57 – año 29

DESAFÍOS DE LA ENSEÑANZA DE LAS CIENCIAS CONTABLES: UNA REVISIÓN DE LITERATURA

Autores

DERLIS DANIEL DUARTE SANCHEZ

VICTOR ARIEL RAMIREZ GIRETT

duartesanchezderlisdaniel@gmail.com

Universidad Nacional de Canindeyú

Mg. Derlis Daniel Duarte Sánchez

- Estudiante de Doctorado en Ciencias Contables (etapa de tesis doctoral). Universidad Católica “Nuestra Señora de la Asunción”.
- Máster en Tributación, en el Instituto Superior de Formación Tributaria, Comercial y Administrativa.
- Contador Público y especialista en Docencia Universitaria, Universidad Nacional de Canindeyú

Mg. Víctor Ariel Ramírez Girett

- Estudiante de Doctorado en Contabilidad y Auditoría en la Universidad Autónoma de Encarnación.
- Máster en Contabilidad Superior, Universidad Nacional de Asunción.
- Especialista en Docencia Universitaria, Universidad Nacional del Este.
- Diplomado en Gestión de Negocios, Oxford Summer School, Inglaterra 2014.
- Licenciado en Contabilidad en la Universidad Nacional del Este

Publicación:

- Presentado el 22/12/2022
- Aprobado el 28/04/2023
- Publicado en Junio del 2023

DESAFÍOS DE LA ENSEÑANZA DE LAS CIENCIAS CONTABLES: UNA REVISIÓN DE LITERATURA

CHALLENGES OF TEACHING ACCOUNTING SCIENCES: A LITERATURE REVIEW.

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Materiales y Métodos
3. Resultados
 - 3.1. Descripción de las debilidades en la enseñanza de las Ciencias Contables
 - 3.2. Las TIC en la enseñanza de las Ciencias Contables
 - 3.3. Aplicación de técnicas innovadoras en clase
4. Conclusión
5. Referencias

Palabras clave:

Educación Superior, enseñanza de la contabilidad, tecnología de la información, innovaciones.

Keywords:

Higher education, accounting education, information technology, innovations.

Resumen

El objetivo de la investigación consiste en describir los desafíos de la educación de las Ciencias Contables. Para lo cual, se emplea una metodología de enfoque cualitativo, no experimental, descriptivo, para la recolección de los datos, se ha empleado la revisión documental. Los principales resultados arrojaron tres principales desafíos primero, la capacitación docente, segundo, el uso de las TICs con enfoque en las ciencias contables y en tercer lugar, aplicar técnicas de enseñanza como el aprendizaje basado en problemas, la enseñanza de interpretación para la formación de críticos contables y el desarrollo cognitivo de los estudiantes “recordar, aplicar y analizar”.

Abstract

The objective of the research is to describe the challenges of education in Accounting Sciences. For this purpose, a qualitative, non-experimental, descriptive methodology was used for data collection, using a documentary review. The main results showed three main challenges: first, teacher training, second, the use of ICTs focused on accounting sciences and third, the application of teaching techniques such as problem-based learning, teaching interpretation for the formation of accounting critics and the cognitive development of students "remembering, applying and analyzing".

1. Introducción

El punto de partida de la educación universitaria es adquirir un cuerpo de conocimientos y aplicar métodos y técnicas científicas para transmitirlos a los estudiantes. Por tanto, el docente debe controlar las teorías y estrategias didácticas que le permitan enriquecer el proceso de aprendizaje y estimular la motivación por aprender de los alumnos (Montilla, 2016).

La educación contable basada en el desarrollo del pensamiento crítico siempre ha sido un área de poco análisis, lamentablemente, la reflexión sobre la educación contable, que es esencial para el desarrollo integral de los estudiantes, se ha vuelto impopular. Si existe alguna esperanza real de un progreso significativo en la educación contable, debe basarse en el desarrollo de habilidades de pensamiento crítico en el aula por parte de los docentes y los estudiantes (Uribe, 2008).

Además, la educación contable es un tema complejo y amplio, pero se menciona nuevamente porque es fundamental para nuestro trabajo como docentes e investigadores. La educación es un proceso y una actividad que nos mantiene avanzando y de pie para nuevos cambios en el pensamiento social y tecnológico. Todas las clases cojean bajo el peso de eventos que alteran la realidad y que nunca se pierden. Por lo tanto, pensar que la educación es un tema anacrónico, o incluso en su apogeo, no solo es paralizante, sino también insensato y absurdo (Rojas, 2017).

Por lo tanto, el papel de los contadores en la sociedad es promover el desarrollo económico y la transparencia, los resultados de su trabajo se convierten en una herramienta de gestión para la toma de decisiones que permitan al país crecer de manera eficiente y competitiva. Esta importante función se fragua desde las facultades relacionadas con los negocios, la economía y la administración y es tan relevante para entender qué tipo de

educación ofrecen las universidades a los aspirantes y al mismo tiempo el tipo de educación, capacitación prometida por los empleadores y los organismos reguladores relevantes en el campo (Belga et al., 2013).

Parece inevitable que los contadores públicos participen activamente en varias etapas del proceso de integración de las perspectivas económicas, sociales y ambientales (Rodríguez De Ramírez, 2006).

La tarea de los investigadores y catedráticos es encontrar, diseñar y crear nuevos modelos que expliquen y reflejen la realidad organizacional (tanto dinámica como social) es un lujo para asegurar la función social de la ciencia contable y buscar nuevas construcciones de conocimiento. Servicios que corresponden a los diversos agentes que confluyen en el espacio social y político de las empresas, empresas, asociaciones, instituciones y organizaciones modernas en su conjunto (Rivera, 2009).

Por todo lo mencionado se plantea la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuáles son los desafíos a tener en cuenta en la educación de las Ciencias Contables, desde la perspectiva de contadores científicos?, además se plantea el objetivo general de la investigación: Describir los desafíos en la educación de las Ciencias Contables, desde la perspectiva de los contadores científicos.

2. Materiales y Métodos

En la investigación se ha utilizado una metodología de enfoque cualitativo, porque permitió profundizar la problemática en forma contextual. El alcance de la investigación es descriptivo porque permitió conocer la perspectiva sobre el tema en cuestión desde el punto de vista de científicos del área de estudios. El método de la investigación es analítico porque se ha revisado 28 artículos científicos del área con la finalidad de conocer la problemática en el

desarrollo de, innovaciones en clases, la implementación de las Tic en la formación de profesionales contables.

El diseño de la investigación es documental y el criterio de inclusión de los artículos para ser analizados fue de la línea de investigación de educación contable publicadas en revistas científicas. El método de recolección de datos fue documental, se ha buscado las informaciones en Google Académico y en revistas científicas de Universidades que publican manuscritos relacionados a las Ciencias Contables. Para el análisis de los resultados, se utiliza teoría fundamentada y técnicas que han utilizado profesores de referencias como Alegre Brítez & Kwan Chung (2022), en su publicación sobre “Aspectos educativos relevantes de las normas internacionales de formación emitidas por la junta internacional de normas de educación contable”, Alegre Brítez (2022), en el trabajo “Aspectos relevantes en las técnicas e instrumentos de recolección de datos en la investigación cualitativa. Una reflexión conceptual”, además, se tiene como referencia al profesor Macías, (2017), con la investigación “Introducción a la investigación contable crítica (ICC) en su contexto original”.

3. Resultado

A continuación, se presentan los resultados de la investigación de forma narrativa, desde la perspectiva de otros investigadores de las Ciencias Contables y algunos comentarios de los autores.

3.1 Descripción de las debilidades en la enseñanza de las Ciencias Contables

Los autores Sallaberry et al., (2020), realizaron una investigación sobre “desafíos docentes en tiempos de aislamiento social: estudio con profesores de ciencias contables” entre los hallazgos, se observó que, por parte de los docentes, las dificultades estaban relacionadas con la reducción del tiempo, mientras que por parte de

los estudiantes, la falta de motivación fue uno de los principales problemas. Como aporte, muestra la capacidad de los docentes para adaptarse a las dificultades que ya enfrentaban antes de la pandemia, así como también ayuda a adoptar estrategias para adaptar el proceso de enseñanza.

Esto demuestra que la educación virtual en Ciencias Contables no fue recepcionada de una buena manera por parte de los estudiantes y también la adaptabilidad de los docentes, consideramos que la pandemia ha afectado a todas las profesiones, porque de repente se tuvo que cambiar la forma de enseñanza de los profesores y forma de aprender de los alumnos, el principal problema fue el tiempo y la motivación.

En otro estudio, los autores Belga et al., (2013), en la investigación “una nueva forma de estudiar contabilidad”, los resultados indican, que los docentes en el campo de la contabilidad debemos cambiar nuestros hábitos con el fin de motivar a los estudiantes de hoy a aprender las materias que impartimos. - relaciones con los alumnos basadas en la confianza y el respeto mutuos.

En este contexto, en la investigación “Enseñanza de ciencias contables y el proceso de convergencia a las international financial reporting standards” de los autores Bolzan et al., (2020), este estudio revela las dificultades que enfrentan profesores y estudiantes para asimilar nuevos principios y conocimientos contables, señalando lagunas en la formación y mejora del proceso de aprendizaje para mejorar la calidad de la educación contable. Además, señala posibles lagunas en la investigación y muestra que el tema incluso en la práctica ha atraído a investigadores que participan en investigaciones dirigidas por médicos, lo que demuestra la importancia de los grupos y redes de investigación.

Aquí entra la brecha en el docente que sólo enseña, ya que la literatura exige que el docente también investigue sobre las nuevas

actualizaciones de las normas internacionales de contabilidad, nuevas formas de enseñanza-aprendizaje.

Por otra parte, en la investigación titulada "estándares internacionales y educación contable" elaborada por Sánchez, (2013), los resultados indican que existe necesidad de promover la multi competencia en la educación contable, esto debe complementarse con la aplicación de un comportamiento ético que es una parte importante del pensamiento sobre la profesión contable que opera en un entorno socialmente conflictivo.

Además, Farías Martínez & Agüero Aguirre (2014), muestran que la calidad de los docentes de contabilidad innovadores se puede dividir en las siguientes dimensiones: personal, interpersonal, social, pedagógica, valores e instituciones, y la similitud de intenciones, intereses y perspectivas de docentes y estudiantes de ambas instituciones. Los resultados pueden brindar evidencia e información para que las instituciones educativas inicien un proceso de reflexión sobre cómo promover la carrera, renovación y afiliación de los docentes de contabilidad.

En el mismo contexto, Martínez Pino (2007), destaca que el control social en el proceso de aprendizaje y formación no solo lo ejercen los docentes sobre los estudiantes, sino que también se objetiva creando formas institucionales que reproducen discursos hegemónicos utilizando la estructura jerárquica y orientación de las instituciones internacionales (IFAC) de estas instituciones la configuración del programa de educación contable.

Por lo tanto, debe existir unificación de criterios entre universidades y estudiar cómo enseñar las Ciencias Contables, desde varios puntos de vista. Es una tarea difícil, pero gracias a investigadores, se puede estudiar a través de las publicaciones científicas, foros internacionales, eventos científicos, debates y estudiar estos temas para el bien común.

3.2 Las TIC en la enseñanza de las Ciencias Contables

El autor Changmarín (2019), en su investigación “la formación integral del contador público panameño con crecientes regulaciones en una economía digital y de la Big data”, menciona que los académicos necesitan actualizar sus cursos de contabilidad para proporcionar las habilidades necesarias en el análisis de Big data. Los auditores no tienen otra opción que dejar que el poder ejecutivo utilice “grandes datos”. No es cierto que la profesión contable esté siendo reemplazada por sistemas inteligentes. El “Big data” será dominio de los contadores públicos.

Los autores Labarca Márquez et al., (2013), en la investigación titulada “La tecnología en la formación contable. Un paso hacia el futuro”, los investigadores muestran que actualmente pocos docentes utilizan las herramientas tecnológicas disponibles en el entorno para enseñar habilidades contables, y pocos docentes han participado en talleres para crear aulas virtuales. La mayoría de los estudiantes utilizan activamente las distintas herramientas disponibles en la web para buscar información bibliográfica, así como para utilizar el correo electrónico y el chat. Los mismos afirman, que existen varias estrategias, métodos y herramientas disponibles para la educación en contaduría pública que requieren que los docentes desarrollen habilidades en el manejo y uso de diversas herramientas educativas en línea, incentivando así a los estudiantes a utilizarlas.

Por otra parte, Martínez Garcés et al., (2019), afirma que no existen mayores barreras para el uso de las tecnologías de la información en la educación contable, aparte de la necesidad de ampliar la infraestructura tecnológica para llegar a todos los estudiantes. Las perspectivas de los docentes se han logrado utilizando estas herramientas innovadoras, aunque es necesario fortalecer los estándares psicopedagógicos que incorporan estas herramientas.

Por consiguiente, Vizcaino & Becerra, (2019), en la investigación sobre “Uso de un software contable como estrategia en el proceso de enseñanza de la asignatura de contabilidad”, mencionan que el software educativo es una herramienta práctica de aprendizaje que tendrá un impacto significativo en el rendimiento general de los estudiantes de tecnología contable. Según ellos, como docentes y partícipes del proceso de aprendizaje de los futuros profesionales contables, es una responsabilidad, por qué no una obligación, brindar a sus alumnos las herramientas que les permitan competir en una sociedad cambiante y en evolución, porque es una materia después de todo, que muchas veces se plantea, se descuida su aplicación porque se trata de crear nuevos procesos de enseñanza y aprendizaje junto con la tecnología, aprovechando las potencialidades que ofrecen y elevando las expectativas de los estudiantes de contabilidad hacia ellas.

En otra investigación similar, Ruata Avilés, (2022), menciona que se utilizó el sistema de contabilidad en línea Dobra.ec en la enseñanza de la contabilidad para grupos seleccionados. Los resultados obtenidos muestran el efecto positivo de implementar el uso del sistema Dobra en la enseñanza de la disciplina contable, así como el mayor conocimiento del sistema adquirido por los estudiantes que evaluaron correctamente la calidad del curso. Elevar las expectativas de los estudiantes de Contaduría por su desempeño profesional mediante la aplicación de la norma ISO 2500.

En ese mismo contexto, Rincón Soto et al., (2021), afirman que la presencia de estas herramientas digitales educativas es necesaria para contribuir al uso de herramientas de juegos de simulación como recursos digitales educativos en el proceso de enseñanza-aprendizaje-evaluación de competencias de los contadores. No existe un juego de grandes números en la disciplina contable que coincida con las necesidades de fondo y las habilidades interdisciplinarias de los contadores. Por lo tanto, las

universidades y los docentes necesitan encontrar métodos de enseñanza que complementen los modelos tradicionales, equiparse con nuevos medios de enseñanza y llevar a cabo actividades prácticas.

3.3. Aplicación de técnicas innovadoras en clase

Los autores Urrutia Heinz et al., (2022), en la investigación titulada “La contribución de la técnica de enseñanza del “seminario” al desarrollo cognitivo de los estudiantes de contabilidad”, se ha demostrado que el uso de cursos como a nivel de “«recordar, aplicar y analizar»” puede influir en el desarrollo cognitivo. Además, el uso de la tecnología de seminarios como una herramienta adicional puede afectar el nivel de desarrollo cognitivo de los estudiantes de contabilidad.

Por consiguiente, Ospina Hernández (2022), en su investigación “la educación contable de calidad y sus retos para abordar los desafíos de un entorno cambiante”, ha logrado identificar la intención de aumentar la confianza pública en la profesión contable mediante el fortalecimiento de la educación de calidad y el compromiso de los reguladores nacionales e internacionales y utilizando un enfoque integrado basado en las habilidades, competencia y comportamiento ético de los futuros profesionales. Es claro que los contadores públicos que ocupan cargos con educación de calidad continua y de largo plazo están equipados para enfrentar los desafíos complejos y diversos de una profesión inmersa en un entorno en constante cambio.

Los autores, Alegre Brítez & Kwan Chung (2022), en la investigación “aspectos educativos relevantes de las normas internacionales de formación emitidas por la junta internacional de normas de educación contable” mencionan que, uno de los problemas que aborda la NIF es la variación en la forma en que se enseñan los mismos conceptos a los estudiantes en diferentes

instituciones, pero la NIF destaca algunas áreas que necesitan atención continua. Si bien la NIF se desarrolló para abordar un tema importante, hay otros aspectos a considerar, como las normas de contabilidad educativa en diferentes países. La IFAC continuará monitoreando los desarrollos en esta área y alentará a las partes interesadas a contribuir al debate en curso sobre educación y capacitación contable.

Por otra parte, Lopes Goularte, (2016) en su publicación “enseñanza de la contabilidad: el proceso de convergencia de la contabilidad brasileña”, menciona que, para la formación del contador se hace necesaria la reflexión de la práctica docente en la enseñanza de la contabilidad, así como para hacer frente a la aplicación del proceso de convergencia de la contabilidad brasileña a la norma internacional y en otras situaciones que puedan ocurrir.

Según el mismo autor, las instituciones de enseñanza superior (IES) no ofrecen formación continua a los profesores de contabilidad. Además, de la formación continua, es necesario hablar de los pronunciamientos contables, ya que han establecido doctrinas contables que es necesario revisar en función de que las entidades operen en continuidad y los profesionales de la contabilidad estén preparados para el mundo laboral. Porque corresponde a la contabilidad proporcionar información económica y financiera pertinente para que cada usuario, basándose en ella, pueda tomar sus decisiones y emitir sus juicios con seguridad. En este sentido, la enseñanza de la contabilidad debe dar cuenta de estos cambios, ya que las Instituciones de Educación Superior (IES) tienen un compromiso social con la formación de profesionales contables, en el que entienden su importancia como agentes sociales.

Además, el autor Betancur (2006), en su publicación “la enseñanza para la comprensión: unos lineamientos pedagógicos para la enseñanza-aprendizaje de la contabilidad”, menciona que

enseñar para la comprensión ha sido considerado un objetivo fundamental de las organizaciones educativas desde la antigüedad. El estudio de esta oferta pedagógica puede ser una gran fuente de riqueza para las escuelas de contaduría pública que tienen como objetivo desarrollar profesionales críticos y reflexivos, mejorar la calidad de la educación y, lo más importante, avanzar en las metas de qué aprende el estudiante y cómo aprende, también califica al maestro en qué y cómo enseña.

Los autores Morais et al., (2022), en la investigación “percepciones de los profesores sobre la aplicabilidad del ABP en la enseñanza de la contabilidad: retos y limitaciones”, se constató que los encuestados creían que el aprendizaje basado en problemas es un método adecuado para la enseñanza de la ciencia contable, especialmente en materias consideradas prácticas. Además, resulta que el papel del docente es fundamental para el uso exitoso del método. Sin embargo, al analizar los planes de lecciones de las materias impartidas por los encuestados, se encontró que aún prevalecen los métodos tradicionales de enseñanza. Se ha observado que la disminución de la motivación de los estudiantes, la falta de comprensión del método ABP por parte de los docentes, la falta de interés y motivación para utilizar los aspectos institucionales y basados en problemas del aprendizaje son factores que dificultan y limitan el uso de esta intervención educativa.

Por lo anterior, el trabajo de Padrón et al., (2021), sobre “revisión bibliográfica de los planteamientos académicos para mejorar la calidad de la educación contable en Colombia”, han obtenido sobre el creciente interés en el desarrollo y análisis de la educación contable, una clara comprensión de la perspectiva económica y propusieron varias reformas necesarias en línea con la estrategia para fortalecer la formación de contadores públicos. Sin embargo, es necesario fortalecer las habilidades cognitivas, permitir que los estudiantes desarrollen habilidades analíticas, críticas y sintéticas,

utilizar estrategias didácticas acordes al desarrollo de competencias, crear entornos virtuales de aprendizaje como herramientas de apoyo y utilizar la evaluación como herramienta de diagnóstico y mejora continua.

4. Conclusión

Se concluye que existen desafíos en la enseñanza de las ciencias contables, en primer lugar, los hallazgos indican que algunos profesores tienen dificultades para entender las normas internacionales de contabilidad, incluso algunos utilizan métodos de enseñanzas muy antiguas que necesitan actualización, esto puede lograrse con la capacitación constante. Además, la falta de motivación de los alumnos es fundamental, por ello, es importante cambiar los hábitos de enseñanza para lograrlo. Además, formar redes de investigaciones para debatir estos temas y buscar nuevas formas para enseñar y lograr la competencia necesaria para la formación de los profesionales contables.

En segundo lugar, otro gran desafío en la educación de la contabilidad es la utilización de los TICs, algunos necesitan actualizar sus cursos de contabilidad para proporcionar las habilidades necesarias en el análisis de Big data por ejemplo. Porque, la mayoría de los estudiantes utilizan activamente las distintas herramientas disponibles en la web para buscar información bibliográfica, así como para utilizar el correo electrónico y el chat. Por lo tanto, no existen mayores barreras para el uso de las tecnologías de la información en la educación contable, aparte de la necesidad de ampliar la infraestructura tecnológica para llegar a todos los estudiantes. Además, es necesario brindar a sus alumnos las herramientas que les permitan competir en una sociedad cambiante. Por otra parte, sería bueno contribuir al uso de herramientas de juegos de simulación como recursos digitales

educativos en el proceso de enseñanza-aprendizaje-evaluación de competencias de los contadores.

En tercer lugar, otro desafío es aplicar algunas técnicas innovadoras en clase que les ha resultado a otros académicos, como el aprendizaje basado en problemas, preparar ejercicios de estudios de casos a los estudiantes, sobre temas reales que suceden en el ejercicio de la profesión y que ellos resuelvan. Otro método es la enseñanza para la comprensión, enseñar interpretación de las normas nacionales como internacionales para formar contadores críticos. Por consiguiente, otra técnica importante es trabajar en el desarrollo cognitivo de los estudiantes y aplicar la técnica, “recordar, aplicar y analizar», estas técnicas fueron aplicados por otros colegas y les ha resultado.

Por último, en futuras investigaciones se recomienda, hacer una investigación de campo, con la finalidad de conocer la perspectiva de la educación contable, desde el punto de vista de profesores y estudiantes activos en aula.

5. Referencias

Alegre Brítez, M. Á. (2022). Aspectos relevantes en las técnicas e instrumentos de recolección de datos en la investigación cualitativa. Una reflexión conceptual. *Población y Desarrollo*, 28(54), Art. 54. <https://revistascientificas.una.py/index.php/RE/article/view/2408>

Alegre Brítez, M. Á., & Kwan Chung, C. K. (2022). Aspectos educativos relevantes de las normas internacionales de formación emitidas por la junta internacional de normas de educación contable. *Contabilidad y Auditoría*, 56, Art. 56. <https://www.ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/2344>

- Belga, L., Bernatene, M., López Domaica, J., Maestromey, M., & Wilches, S. E. (2013). En busca de una nueva forma de enseñar contabilidad. *XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Santa Fe [ARG], 30-31 octubre-1 noviembre 2013. ISBN 978-987-692-006-3. XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Santa Fe.* <http://nulan.mdp.edu.ar/1948/>
- Betancur, H. D. (2006). La enseñanza para la comprensión: Unos lineamientos pedagógicos para la enseñanza- aprendizaje de la contabilidad/contaduría. *Lúmina*, 7, 64-82. <https://doi.org/10.30554/lumina.07.1176.2006>
- Bolzan, G., Vendruscolo, M. I., Sallaberry, J. D., & Diehl, W. (2020). Enseñanza de ciencias contables y el proceso de convergencia a las internacional financial reporting standards. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036*, 12(1), Art. 1. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2020v12n1ID19618>
- Changmarín, C. (2019). La Formación integral del contador público panameño con crecientes regulaciones en una economía digital y de la Big Data. *Contabilidad y Auditoría*, 50, Art. 50. <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/1590>
- Farías Martínez, G. M., & Agüero Aguirre, M. (2014). Innovación en la práctica docente en Contabilidad. *Criterio Libre*, 12(21), 249-262. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6675944>
- Labarca Márquez, S. E., Navarro Reyes, Y. del R., & Suárez Capote, E. M. (2013). La tecnología en la formación contable: Un paso hacia el futuro. *Revista de ciencias sociales*, 19(2), 390-401. <http://agora.edu.es/servlet/articulo?codigo=4385184>

- Lopes Goularte, J. L. (2016). Ensino de contabilidade: O processo de convergência da contabilidade brasileira. *Contabilidade y Auditoría*, 44, Art. 44. <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/923>
- Macías, H. A. (2017). Introducción a la investigación contable crítica (ICC) en su contexto original. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, Art. 71. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.332824>
- Martínez Garcés, J., Burbano Vallejo, M., & Burbano-Vallejo, E. (2019). Obstáculos y perspectivas al emplear tecnologías de información para enseñar contabilidad: Obstacles and perspectives by using information technologies to teach accounting. *Educación y Humanismo*, 21(37), Art. 37. <https://doi.org/10.17081/eduhum.21.37.3461>
- Martínez Pino, G. L. (2007). La educación contable en el nuevo contexto de significación. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, Art. 50. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/2121>
- Montilla, A. I. (2016). Consideraciones sobre las estrategias de enseñanza más efectivas en la contabilidad. *Negotium: revista de ciencias gerenciales*, 12(34), 23-57. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7203422>
- Morais, M. A. de O., Gomes, H. B., Lima, D. H. S. de, Araujo, A. O., & Martins, J. D. M. (2022). Percepção docente sobre a aplicabilidade do PBL no ensino contábil: Desafios e limitações. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036*, 14(2), Art. 2. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2022v14n2ID25953>
- Ospina Hernández, G. (2022). La educación contable de calidad y sus retos para abordar los desafíos de un entorno cambiante. *Mundo FESC*, 12(24), Art. 24.

<https://www.fesc.edu.co/Revistas/OJS/index.php/mundofesc/article/view/1048>

- Padrón, J. C. C., Herrera, A. G. M., & Suárez, A. I. D. L. H. (2021). Revisión bibliográfica de los planteamientos académicos para mejorar la calidad de la educación contable en Colombia. *Económicas CUC*, 42(2), 219-242. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8445017>
- Rincón Soto, C. A., Solano Rodríguez, O. J., & Lemos De la Cruz, J. E. (2021). El uso de los juegos digitales de simulación en la enseñanza-aprendizaje de la contabilidad: Una revisión de la literatura. *Revista Academia y Virtualidad*, 14(1), 117-131. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7959917>
- Rivera, M. A. M. (2009). Crisis de la contabilidad: Contexto y dimensiones. *Lúmina*, 10, 161-174. <https://doi.org/10.30554/lumina.10.1208.2009>
- Rodríguez De Ramírez, M. D. C. R. D. (2006). CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES PARA LA PROFESIÓN CONTABLE. *Contabilidad y Auditoría*, 26, Art. 26. <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/93>
- Rojas, W. (2017). Asimilación y rupturas de la educación de la contaduría pública: Desde el sur y para el sur. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, Art. 71. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/332822>
- Ruata Avilés, S. A. (2022). Evaluación de software contable de aplicación, para la enseñanza de la contabilidad en estudiantes de Ingeniería de sistemas. *Universidad y Sociedad*, 14(5), Art. 5. <https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/3258>
- Sallaberry, J. D., Santos, E. A. dos, Bagatoli, G. C., Lima, P. C. M., & Bittencourt, B. R. (2020). Desafios docentes em tempos de

isolamento social: Estudo com professores do curso de Ciências Contábeis. *Revista Docência do Ensino Superior*, 10, 1-22.
<https://doi.org/10.35699/2237-5864.2020.24774>

Sánchez, L. M. L. (2013). Estándares internacionales y educación contable. *Apuntes del Cenes*, 239-261.
<https://doi.org/10.19053/22565779.2075>

Uribe, R. L. G. (2008). ¿CUÁL ES LA IMPORTANCIA DE LA CAPACIDAD DE PENSAMIENTO CRÍTICO EN LA ENSEÑANZA CONTABLE? *Adversia*, 3, Art. 3.
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/1978>

Urrutia Heinz, M., Costa Quintana, A., & Capuano da-Cruz, A. (2022). La contribución de la técnica de enseñanza del “seminario” al desarrollo cognitivo de los estudiantes de contabilidad. *Educación*, 31(61), Art. 61.
<https://doi.org/10.18800/educacion.202202.009>

Vizcaino, A. M., & Becerra, G. A. (2019). Uso de un software contable como estrategia en el proceso de enseñanza de la asignatura de contabilidad. *Revista ESPACIOS*, 40(36).
<http://www.revistaespacios.com/a19v40n36/19403601.html>

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 57 – año 29

A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE NORMATIVA DE SUA IMPLEMENTAÇÃO

Autores

**MIRIAM ASSUNÇÃO DE SOUZA LEPSCH
MARIA DE LOURDES DOS SANTOS ANTUNES
LEONARDO PEREIRA PEON DINIZ**

maslepsch@id.uff.br

Universidade Federal Fluminense (UFF)

Dra. Miriam Assunção de Souza Lepsch

- Doutora em Ciências Empresariais (UMSA-AR)
- Ex Vice-Diretora da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (UFF)
- Professora Associada da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFF
- Líder do Grupo de Pesquisa “Pesquisas nas Áreas de Educação e Gestão: Práticas e Discursos Contemporâneos (GPEG)

Dra. Maria de Lourdes dos Santos Antunes

- Doutora em Ciências da Educação (UNR - AR)
- Professora Adjunta da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFF
- Vice-Líder do Grupo de Pesquisa (GPEG)

Leonardo Pereira Peon Diniz

- Contador
- Participa do Grupo de Pesquisa (GPEG)
- Atua no Projeto de Extensão da UFF - Laboratório de Práticas Contábeis na Área Governamental.

Publicación:

- Presentado el 15/05/2022
- Aprobado el 21/04/2023
- Publicado en Junio del 2023

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE NORMATIVA DE SUA
IMPLEMENTAÇÃO**

**LA CONTABILIDAD DE COSTO EN EL SECTOR PÚBLICO
BRASILEIRO: UN ANÁLISIS DE LA NORMATIVA DE SU
IMPLEMENTACIÓN**

**THE NORMATIVE EVOLUTION OF THE IMPLEMENTATION
PROCESS OF THE PUBLIC SECTOR COST INFORMATION
SYSTEM (SICSP)**

SUMÁRIO

Palavras-chave

Palabras-clave

Keywords

Resumo

Resumen

Abstract

1. Introdução
2. Fundamentação teórica
3. Método de pesquisa
4. A Gestão do Município de Niterói-RJ: uma pesquisa de campo
5. Análise e discussão dos dados
6. Considerações finais
7. Referências Bibliográficas

Palavras-chave:

Contabilidade pública, Gestão Pública, Custos no setor público, Sistema de informação de custos, Dificuldades versus contribuições

Palabras-clave:

Contabilidad pública, Gestión pública, Costos en el sector público, Sistema de información de costos, Dificultades versus contribuciones

Keywords

Public accounting, Public Management, Costs in the public sector, Cost information system, Difficulties versus contributions

Resumo

Essa investigação tem como objetivo apresentar a evolução normativa do processo de implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), suas possíveis contribuições para a melhoria da gestão governamental e para o controle social, confrontando-as com as dificuldades apontadas para a sua utilização. Quanto à abordagem, a metodologia é qualitativa, exploratória, bibliográfica e documental, com estudo de campo. A Contabilidade de Custos ganhou relevância no setor público brasileiro e requer a implementação de sistema de controle de custos. No estudo do Município de Niterói-RJ, se observou a necessidade do SICSP, visando otimizar a gestão dos recursos públicos.

Resumen

Esta investigación tiene como objetivo presentar la evolución normativa del proceso de implementación del Sistema de Información de Costos del Sector Público (SICSP), sus posibles aportes al mejoramiento de la gestión gubernamental

y el control social, confrontándolos con las dificultades señaladas para su utilización. En cuanto al enfoque, la metodología es cualitativa, exploratoria, bibliográfica y documental, con estudio de campo. La Contabilidad de Costos ha ganado relevancia en el sector público brasileño y requiere la implementación de un sistema de control de costos. En el estudio del Municipio de Niterói-RJ, se observó la necesidad de SICSP, con el objetivo de optimizar la gestión de los recursos públicos.

Abstract

This investigation aims to present the normative evolution of the implementation process of the Public Sector Cost Information System (SICSP), its possible contributions to the improvement of government management and social control, confronting them with the difficulties pointed out for the its use. As for the approach, the methodology is qualitative, exploratory, bibliographic and documentary, with field study. Cost Accounting has gained relevance in the Brazilian public sector and requires the implementation of a cost control system. In the study of the Municipality of Niterói-RJ, the need for SICSP was observed, aiming to optimize the management of public resources.

1. Introdução

O Brasil, assim como vários países no mundo, vem passando por crises fiscais, econômicas e sociais, situação agravada pela pandemia da COVID-19. Essas problemáticas têm intensificado a busca por um controle efetivo dos recursos públicos, por parte da administração pública.

Gregorius (2015) define como objetivo da administração pública o trabalho em favor do interesse público e dos direitos e interesses dos cidadãos. Segundo o autor, esse trabalho desempenhado pela

gestão pública enfrenta diariamente dificuldades para cumprir com os programas e serviços que precisam ser ofertados à sociedade.

Os déficits públicos, caracterizados por dificuldades orçamentárias, cortes de verbas, defasagem fiscal, dentre outras expressões que vêm sendo frequentemente utilizadas nos noticiários, demonstram a falta de recursos do governo para cumprir com a sua obrigação de manter o funcionamento e a prestação dos serviços públicos. Situação que se tornou de conhecimento de grande parte da população, que passa a questionar sobre a responsabilidade dos governantes.

Nesse panorama de escassez de recursos e da nova postura da sociedade, é crescente a necessidade de um Sistema de Informação de Custos (SIC) que seja capaz de trazer de forma transparente e eficiente, informações sobre a destinação das verbas públicas, através do registro, do processamento e da evidenciação dos custos de bens e serviços e outros elementos de custos, produzidos e disponibilizados à sociedade pelos entes públicos.

Diante desse cenário, surgem as seguintes questões de investigação: A implantação de um Sistema de Informações de Custos pode contribuir para a otimização da gestão pública e o controle social? Que problemas e/ou dificuldades têm sido apontados na implementação do Sistema de Custos no Setor Público?

Assim, essa investigação teve como objetivo apresentar a evolução normativa do processo de implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), suas possíveis contribuições para a melhoria da gestão governamental e para o controle social, confrontando-as com as dificuldades apontadas para a sua utilização.

O estudo se limitou à análise do processo de implementação do controle de custos no setor público brasileiro, que se inicia com sua menção na Lei Federal nº 4.320/1964 e finaliza com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao setor Público (NBC TSP - 34), emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que trata da implementação do SICSP a partir de 2024. Como forma de ilustrar a investigação foi realizada pesquisa de campo analisando dados e informações sobre custos e a gestão fiscal constantes no Plano Plurianual (PPA), do quadriênio 2018 a 2021, e do Relatório de Gestão do ano 2021, do Município de Niterói, localizado no Estado do Rio de Janeiro, na Região Sudeste do Brasil.

Nesse contexto de demandas pelo controle e transparência na gestão pública, se apresenta a relevância do estudo sobre a implementação dos Sistemas de Custos no setor público brasileiro que, apesar de ter sua introdução desde a Lei 4.320/1964 (art. 85), apenas com a aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC T 16.11 (CFC, 2011) foi disciplinada. Nesse sentido, com base nas mudanças normativas que ocorrem desde 1964 acerca do tema, se justifica uma análise sobre as dificuldades e os benefícios que o processo de implementação do SIC pode trazer para as instituições públicas.

2. Fundamentação Teórica

2.1. Base legal da contabilidade governamental

A história da Contabilidade no Brasil remonta a milhares de anos atrás, segundo a evolução narrada por Barreto (2011, apud Bugarim e Oliveira, 2014). Porém, o primeiro dispositivo normativo do Estado foi a Carta Régia de 16 de julho de 1679, que determinou a criação da Casa dos Contos, órgão responsável por processar e fiscalizar as receitas e despesas do Estado (Reis e Silva, 2007).

Contudo, foi no ano de 1946 que ocorreu um dos marcos mais importantes para a Contabilidade no Brasil, ou seja, a publicação do Decreto-Lei n° 9.295, que criou o Conselho Federal de Contabilidade, definiu atribuições do Contador e do Guarda-livros, e decretou outras providências (Brasil, 1946). Juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foram criados os Conselhos Regionais de Contabilidade, que possuem o objetivo de fiscalizar o exercício dos profissionais contábeis, bem como regulamentar e normatizar as atividades dos mesmos (Sant'ana, 2019).

Outra norma importante, para a Contabilidade Pública no Brasil, a Lei N° 4.320, de 17 de março de 1964, decretou Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Brasil, 1964). Essa lei, ainda hoje, vem servindo de âncora para a Contabilidade Pública e foi responsável por decretar normas orçamentárias e contábeis (Félix, 2013).

No ano de 1986, o Governo Federal criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), na estrutura do Ministério da Fazenda, objetivando promover a modernização e integração dos sistemas de acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial (Cochrane, 2003).

Com a Constituição Federal de 1988, aspectos importantes sobre a Administração e a Contabilidade Pública no país foram elencados no texto constitucional. Segundo Cochrane (2003), com essa Carta magna foram trazidas inovações ao controle da execução orçamentária e financeira, bem como a recomendação do controle interno em cada esfera de poder e de um controle externo que seria exercido pelo Legislativo. Outro aspecto importante ressaltado pelo autor, é a necessidade da transparência dos gastos públicos e uma lei complementar definindo as responsabilidades da gestão fiscal.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe a matéria relativa à gestão fiscal, sendo responsável por estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (Brasil, 2000).

A seguir, são destacados alguns normativos mais recentes, que marcaram a contabilidade pública no Brasil:

- Publicação das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, a partir de 2002.
- Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 - publicada pelo Ministério da Fazenda, considerada o marco inicial do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais, ao dispor sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a convergi-los às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Brasil, 2008).
- Publicação pelo Conselho Federal de Contabilidade das NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), e implantação do Grupo de Convergência, em 2008.
- Publicação da 1º Edição do PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) - com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em 2009.
- Lei Complementar N° 131, de 27 de maio de 2009 - acrescentou dispositivos à LRF.
- Portaria nº 109, de 21 de fevereiro de 2011 - publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dispôs sobre o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização dos

Procedimentos Contábeis (GTCON), o qual é responsável pela análise e pela elaboração de diagnósticos e estudos visando a padronização mínima de conceitos práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Sauerbronn E Silva, 2017).

- Publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual (NBC TSP Estrutura Conceitual), em 04 de outubro de 2016, atualizando as antigas NBC técnicas ao novo padrão, convergindo as IPSAS.

2.2 Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público

No Brasil, as normas aplicadas à contabilidade do setor público tiveram marco inicial em 2008, com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T) foram as NBC T número 16, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo que a NBC T 16.11 tratava sobre o sistema de informação de custos do setor público (CRC MG, 2019).

Em 2016, iniciou-se o processo de atualização gradual dessas normas (NBC T 16.1 a 16.11), criando uma “segunda geração” de normas aplicadas ao setor público. As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), como foi chamado o novo modelo, representaram uma convergência ainda maior da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões estabelecidos pelo IFAC, uma vez que as novas normas passaram a ter correlação diretas com as normas internacionais (IPSAS).

A seguir o Quadro 1, apresentando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:

Quadro 1

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC (Correlação)	Vigência
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17	1º de janeiro de 2019

NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34	1º de janeiro de 2021
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35	1º de janeiro de 2021
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36	1º de janeiro de 2021

<u>NBC TSP 19</u>	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 20</u>	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 21</u>	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 22</u>	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 23</u>	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 24</u>	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 25</u>	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 26</u>	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 27</u>	DOU 04/11/20	Informações por Segmento.	IPSAS 18	1º de janeiro de 2022
<u>NBC TSP 28</u>	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22	1º de janeiro de 2022
<u>NBC TSP 29</u>	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais.	IPSAS 42	1º de janeiro de 2024

NBC TSP 30	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Apresentação.	IPSAS 28	1º de janeiro de 2024
NBC TSP 31	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.	IPSAS 41	1º de janeiro de 2024
NBC TSP 32	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de Hedge - Aplicação Residual).	IPSAS 29	1º de janeiro de 2024
NBC TSP 33	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Divulgações.	IPSAS 30	1º de janeiro de 2024
NBC TSP 34	DOU 10/12/21	Custos no Setor Público.	não há	1º de janeiro de 2024
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há	Encerra sua vigência em 1º de janeiro de 2024

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2021).

A NBC T 16.11 é a única norma não atualizada que se encontra em vigência. A nova norma de custos, a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), foi publicada, mas entrará em vigor a partir 1º de janeiro de 2024, quando revogará a norma anterior.

2.3 Contabilidade de custos no setor público: Evolução normativa no setor público

No Brasil, o conceito de custos no setor público foi introduzido a partir da Lei Federal nº 4.320/1964. A lei estabeleceu, entre outros aspectos, que os setores de contabilidade dos órgãos

públicos deveriam manter contabilidade especial para a determinação dos custos dos serviços industriais (Monteiro, 2018). Já o art. 79 do Decreto-Lei n° 200/1967, ainda em vigência, exige que a contabilidade pública federal apure os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão (Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, 2017).

Porém, mesmo com a existência desses dispositivos desde a década de 60, foi apenas em 2000, com a Lei Complementar n° 101/2000, que surge a primeira ideia de sistema de custos para a administração pública, apresentado como de caráter obrigatório:

“Art. 50. § 3o A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000).”

Além dos importantes marcos para a contabilidade de custos no setor público, como a lei n° 4320/64 que introduziu o procedimento e a LRF que o tratou como de caráter obrigatório, existem pontos da regulamentação que foram destacados por Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), conforme a seguir:

Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967

“Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Decreto n° 93.872, de 23 de dezembro de 1986

“Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Dec.-lei n° 200/67, art. 69).

§ 1° A apuração de custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, conste dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos

recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.”

Lei n° 10.180, de 6 de fevereiro de 2001

“Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

V – os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.”

Acórdão n° 1078 do Tribunal de Contas da União (TCU) 2004

“Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos (...).”

Certos conceitos e termos utilizados na contabilidade de custos aplicada à contabilidade societária serviram de aproximação para o que veio a ser a contabilidade de custos aplicada ao setor público, tornando possível a utilização das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos (Machado, Holanda e Bezerra Filho, 2018). Os autores do livro “Sistema de Informação de Custo – Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade

governamental” analisam a terminologia utilizada com base nos conceitos destacados por Martins (1996), são eles:

“Gasto: Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos;

Investimentos: Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos;

Custo: “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;

Despesa: Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas;

Desembolso: Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.”

Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), afirmam que esses conceitos podem ser pensados como um ciclo, citando uma analogia feita por Martins (1996): “O equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo torna-se na venda do produto feito, uma despesa”. Eles ressaltam ainda que é claro que o gasto pode ser transformado imediatamente em despesa ou custo sem passar pela fase de investimento.

Os termos utilizados na contabilidade de custos empresarial fazem distinção entre custo e despesa, uma vez que têm como objetivo apurar o custo para avaliação de estoques, para calcular a margem de contribuição, a margem de lucro e para fazer estimativas de resultado. Em contrapartida, na contabilidade pública, as despesas orçamentárias têm um ciclo próprio, diferente do apresentado, passando pelas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento (Machado, Holanda E Bezerra

Filho, 2018), não possuindo o mesmo objetivo da contabilidade societária, uma vez que não busca por meio dessas despesas trazer retornos em forma de lucro, mas sim cumprir com sua função pública.

Os autores Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018) traçam um paralelo entre os mundos empresarial e público, e destacam algumas semelhanças ou correspondências entre os conceitos, excetuando-se pela fase do empenho. Segundo esses autores, a fase da fixação das despesas pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento do custo-padrão, comparado com uma espécie de orçamento. Por outro lado, a fase da liquidação representa os valores que foram dados como direito de receber do credor e atestados que este cumpriu com sua obrigação. Essa fase equivale ao conceito de “gasto”, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer. E, por fim, a fase do pagamento considerada por eles como idêntica ao “desembolso”, sendo que, na contabilidade pública, o pagamento deve ser precedido normalmente por todas as fases anteriores, enquanto na contabilidade societária, o desembolso pode ser feito antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada. Dessa forma, temos as seguintes relações:

Fixação = Custo-padrão

Empenho = Não possui relação

Liquidação = Gasto

Pagamento = Desembolso

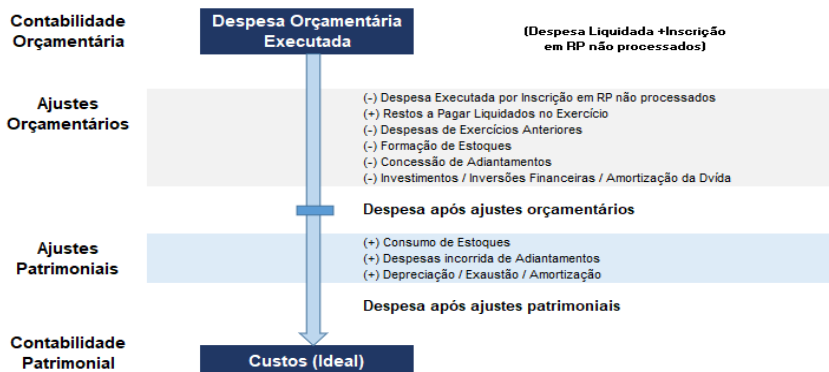
Pode ser observado que o conceito de gastos e valores liquidados se equivalem, dessa forma é possível tomar a despesa orçamentária liquidada como ponto de partida para a construção do Sistema de Informação de Custo. As despesas orçamentárias liquidadas serão custos quando relativas a bens ou a serviços

utilizados e consumidos no exercício corrente e investimento quando beneficiarem de exercícios futuros. Lembrando que os investimentos, assim como na contabilidade patrimonial, transformam-se posteriormente em custos (Machado, Holanda E Bezerra Filho, 2018).

Para a distinção entre o que é investimento e o que é custo na contabilidade aplicada ao setor público ou contabilidade governamental, os autores Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018) apresentam a classificação das despesas orçamentárias por categorias econômicas, a qual classifica as despesas como despesas correntes e despesas de capital, e a partir disso verifica-se que os investimentos ficam destacados dentro das despesas de capital. Enquanto, a identificação dos custos a partir das despesas liquidadas pode ser feita utilizando as despesas classificadas como custeio. Assumindo que o objetivo das entidades públicas é produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita anualmente, ao se fazer uma aproximação com a contabilidade patrimonial, é possível verificar que todos os gastos ou “valores liquidados”, classificados como despesa de custeio, são custos de algum bem ou serviço, desde que sejam feitos os seguintes ajustes, apresentados na Figura 1:

Figura 1

Ajustes Contábeis



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2010).

A Contabilidade de Custos é um instrumento importante para a gestão pública no Brasil, porém apesar disso a implementação do SIC ainda é algo muito discutido, sendo que a verdadeira função do SIC no setor público ainda não foi identificada, uma vez que de acordo com levantamentos de Verbeeten (2011), existem experiências externas que demonstram que a motivação para a implementação de ferramentas de gestão de custos vai muito além do interesse social (transparência da gestão), e em alguns casos visam à legitimação de curto prazo da entidade por meio do controle da destinação dos recursos públicos. (Messias, Ferreira e Soutes, 2018).

Porém, apesar das incertezas sobre o tema, em 2011, através da resolução 1.366/11, o CFC aprovou a NBC T 16.11 (CFC,2011), e a partir dela ficou estabelecido a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, a partir do SICSP. De acordo com a citada NBC (2011), o objeto de custo é “a unidade

que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.”

Desse conceito, é verificada a importância que uma correta apropriação de custos possui na contabilidade pública, pois ela não apenas serve para o controle patrimonial, mas também, para verificar os custos realizados de fato, em comparação com as despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como verificar como o dinheiro público está sendo utilizado, informação fundamental para avaliar, validar e verificar as gestões das entidades públicas.

Segundo a NBC T 16.11(CFC, 2011), a implementação do Sistema de Custos possibilitará:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Ao tratar sobre o Sistema de custos, Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), apresentam algumas expressões, para um correto entendimento, que merecem destaque:

“Sistema de acumulação de custos: está associado à forma de produzir e aos sistemas de controle de produção, ou seja, o fluxo da informação de custos tende a seguir o fluxo do controle da produção, que, por sua vez, deve seguir o fluxo físico, real, da produção. Os sistemas de acumulação são por etapa de processo e por ordem de produção.

Sistema de custeio: está associado ao modelo de mensuração. Dessa forma, os diversos agentes de acumulação podem ser custeados de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão. Entre as unidades mais utilizadas estão: custo histórico, custo corrente, custo estimado e custo-padrão.

Método de custeio ou método de apropriação de custos: associa-se ao processo de identificar e associar o custo ao objetivo que está sendo custeado. Os principais métodos são: custeio por absorção; custeio pleno, custeio por atividades; custeio variável e custeio direto.”

Tomando por base os conceitos explicitados por Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), pode-se caracterizar os sistemas e métodos a serem utilizados no SICSP. O Sistema de acumulação de custos no setor público, pode ser o acumulado por ordem, quando se trata de um custo de projeto, ou acumulado por processo, quando se trata de custo da atividade.

Quanto ao sistema de custeio, o setor público se estrutura nos custos histórico e orçado. Por outro lado, a escolha do método de custeio do setor público, é classificada como uma tarefa difícil por

Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), uma vez que há defensores para quase todos os métodos, além disso, no setor público, diferentemente do que ocorre no setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio, o que significa que qualquer um dos cinco métodos descritos anteriormente pode ser adotado.

2.4 Sistema de informações de custos: dificuldades de implementação

Pode-se entender, pela literatura e trabalhos acadêmicos, que existem diversos fatores que servem como barreiras e trazem dificuldades para a implementação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público brasileiro, e que merecem ser destacados no presente estudo. Primeiramente, é possível perceber uma cultura organizacional existente em diversas entidades e órgãos públicos que apresentam grande resistência a mudanças.

De acordo com Lapsley e Pallot (2000, apud Monteiro, 2018) a adoção de inovações de contabilidade de gestão implica mudança de comportamento e reflete na flexibilidade da entidade e nos seus membros para aplicar as ferramentas administrativas inovadoras. Dessa forma, seria necessário se buscar inovações revolucionárias capazes de melhorar a gestão e o controle da informação contábil, sem antes preparar a organização e seus próprios membros.

Seguindo esse raciocínio, Monteiro (2018), ao citar Arnaboldi e Lapsley (2009) destaca outro aspecto interessante, que o conflito político pode ser uma barreira tanto para a implantação da contabilidade de exercício, quanto para a própria contabilidade de custos. Uma vez que as reformas normativas a respeito do tema nem sempre buscam apenas uma melhora na execução destas atividades, mas muitas vezes servem para reforçar a política estatal ou organizacional.

Além disso, existem uma série de fatores que podem ser interpretados como dificuldades para implantação de novas normas de contabilidade, não sendo exclusividade apenas da contabilidade de custos, mas que merecem destaque: a) os investimentos em tecnologia da informação e comunicações; b) treinamento de funcionários públicos; c) os custos relacionados com a identificação e avaliação dos ativos na contabilidade por competência; e d) custos com consultorias (Monteiro, 2018).

Porém, nem sempre as dificuldades são oriundas das lacunas existentes em normas e legislação. Tendo isso em vista, conforme uma pesquisa de levantamento realizada por Drehmer, Raupp e Tezza (2017), que buscava identificar a percepção dos contadores das prefeituras dos 295 municípios do Estado de Santa Catarina quanto à implantação do SICSP, de acordo com as respostas de 42 contadores, e levando em conta os cinco aspectos analisados (quantidade de integrantes da equipe técnica; qualificação da equipe técnica; recursos financeiros; equipamentos de informática; e sistemas informatizados – software), aquele fator que foi considerado o que mais dificulta a implementação do SICSP nos municípios foi a quantidade de integrantes da equipe técnica. Enquanto, os equipamentos de informática representam a menor dificuldade dentre os recursos analisados.

O quadro 2, que tem como fonte o estudo realizado por Monteiro (2018), relaciona diversos autores que identificaram as principais barreiras e dificuldades encontradas na implantação da contabilidade de custos no setor público. O autor divide as barreiras em dois tipos: a) as barreiras materiais: aquelas que poderiam ser solucionadas de forma material com a aplicação de recursos financeiros, materiais, e humanos em sua solução; e b) as barreiras imateriais: aquelas que não dependem da aplicação de recursos financeiros direta ou indiretamente, são aspectos de cunho cultural, político e de ambiente característico do setor

público que demandam tempo e mudanças profundas na organização.

Quadro 2

Contabilidade de Custos no Setor Público: Barreiras para implantação

BARREIRAS	DESCRIÇÃO E FONTE
MATERIAIS	<ul style="list-style-type: none"> • Os custos envolvidos, (Arnaboldi e Lapsley, 2009); • Falta de pessoas, (Ball, 2012); • Falta de sistemas adequados, (Ball, 2012); • Investimento em tecnologias e comunicações, (Rossi et al., 2016); • Treinamento de funcionários públicos, (Rossi et al., 2016); • Custos com a identificação e avaliação dos ativos, (Rossi et al., 2016); • Custos com consultorias, (Rossi et al., 2016)
IMATERIAIS	<ul style="list-style-type: none"> • A cultura da organização, (Lapsley e Pallot, 2000); • Aspectos da sociedade (tradições históricas), (Lapsley e Pallot, 2000), (Fuentes, 2008), (Peurseem e Eggleton, 2015); • A resistência a mudanças, (Lapsley e Pallot, 2000); • Aspectos políticos e administrativos, (Lapsley e Pallot, 2000), (Arnaboldi e Lapsley, 2009) e (Ball, 2012); • Controle centralizado (Peurseem e Eggleton, 2015); • Resistência interna (Benito et al., 2007); Inadequações, falta de detalhamento ou inexistência de normas, (Catalano et al., 2015); • Problemas típicos de registros contábeis do setor público, (Catalano et al., 2015); • Falta de cultura de controle de custos no setor público, (Mauss e Souza, 2008); • Aspectos legais, (Ball, 2012).

Fonte: Monteiro (2018).

3. Método da pesquisa

Quanto aos objetivos este estudo se enquadra como uma pesquisa exploratória, que segundo Gil (2002) tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses. Seguindo nessa mesma linha de raciocínio, Vergara (1998) indica que uma investigação exploratória ocorre em um ambiente onde o conhecimento ainda não foi bem aprofundado e explorado.

A classificação do estudo quanto aos objetivos, apresentada no parágrafo anterior se pauta no levantamento e descrição da legislação e normas aplicadas à Contabilidade Pública, e na relação entre as dificuldades e contribuições da implementação do SICSP, tomando por base uma pesquisa bibliográfica e documental, que consistiu na seleção e análise de livros, artigos, revistas, teses, dissertações, legislação, sites oficiais e outros documentos que abordavam o tema e problema em estudo. Esses procedimentos técnicos adotados foram realizados para atender os objetivos e proporcionar confiabilidade ao trabalho.

Quanto aos métodos de procedimentos utilizados por este estudo, foi iniciado a partir do método histórico, através de uma análise a respeito da evolução normativa da contabilidade pública no Brasil, sobretudo aquela referente à apuração de custos.

Dessa forma, para dar base à evolução histórica da Contabilidade Pública e o SICSP, bem como levantar informações sobre as possíveis contribuições do Sistema de Custos para a administração pública e para a sociedade, foram utilizados artigos, livros e a própria legislação contábil. No caso dos artigos, foram utilizados sites de pesquisa científica e acadêmica, como “Google Acadêmico”, realizando à busca utilizando as palavras-chaves: “Contabilidade Pública”, “Custos no Setor Público”, “Sistema de Informação de Custos do Setor Público” e “Implementação do Sistema de Custos no Setor Público”.

Em seguida, foi realizado o estudo de campo, que segundo Lakatos e Marconi (2011) é aquele utilizado com o objetivo de obter informações acerca de um problema para o qual se procura uma resposta. Neste trabalho, consistiu na observação da gestão do município de Niterói – RJ. Através dos relatórios da gestão dos últimos cinco anos (2017 – 2021) desde a publicação do Plano Plurianual (PPA) em 2017, foram obtidas informações sobre a gestão fiscal e sobre a implementação do Sistema de Informações de Custos no município, que foram utilizadas para identificar como o município está posicionado em relação ao estágio de implantação do SIC. Esses relatórios estão presentes no portal de transparência do próprio município.

No que tange à abordagem, a pesquisa seguiu o viés qualitativo, representado por uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, que não pode ser traduzida em números. Caracterizado pela interpretação de fenômenos e atribuição de significados, não necessita de nenhum tipo de método ou técnica estatísticas. Essa pesquisa é descritiva (Freitas e Prodanov, 2013, p. 70).

Portanto, esta pesquisa se caracteriza como exploratória, tendo como meios de investigação classificados como bibliográfico e documental, utiliza-se do método histórico e do estudo de campo, e apresenta uma abordagem de caráter qualitativo.

4. Pesquisa de campo: A Gestão do Município de Niterói-RJ

Para a realização da pesquisa de campo, foi selecionado o Município de Niterói, localizado na Região Metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, que possui área territorial de 133,757 km². De acordo com o censo do IBGE de 2010, último disponível no momento do desenvolvimento deste artigo, possui população de 487.562 pessoas, e densidade demográfica de 3.640,80 habitantes/km². A sua atividade econômica principal é o setor terciário, representado pela prestação de serviços. A cidade que

teve um orçamento total para o ano de 2022, de R\$ 4,3 bilhões, de acordo com a Lei Orçamentária Anual da Prefeitura de Niterói (2021), foi escolhida para o estudo por ser um município que apresentava bons dados de gestão fiscal, e isso poderia ser reflexo de uma boa gestão dos custos. Dessa forma, o intuito da pesquisa realizada em Niterói foi avaliar a gestão municipal, e verificar a existência do Sistema de Informações de Custos na sua administração.

A gestão fiscal de Niterói é apresentada no ranking de Gestão Fiscal da Firjan no Estado do Rio de Janeiro, e desde 2016 é líder do estado, se destacando como único município que apresentou situação fiscal excelente em todas as vertentes analisadas, pelo índice. Os indicadores presentes no estudo, são: Autonomia, Gasto com Pessoal, Investimento e Liquidez (FIRJAN, 2021). Abaixo é possível verificar, na tabela 2, o destaque que a cidade apresentou perante os outros 4 municípios que tiveram melhor resultado:

Figura 2

Maiores Resultados do IFGF do Rio de Janeiro em 2020

Município	Pop.	IFGF	Autonomia	Gastos com Pessoal	Liquidez	Investimentos
Niterói	515.317	0,9393	0,8024	1,0000	1,0000	0,9546
Pirai	29.545	0,9107	1,0000	1,0000	0,8682	0,7748
Itatiaia	32.064	0,8566	1,0000	0,8497	1,0000	0,5766
Nova Iguaçu	823.302	0,7905	0,7077	1,0000	0,5909	0,8636
Resende	132.312	0,7833	1,0000	0,9462	0,9422	0,2450

Fonte: Firjan (2021).

Desde 2020, Niterói se manteve em primeiro lugar entre as cidades do Rio de Janeiro, no Ranking de Competitividade dos Municípios. Esse ranking, realiza um estudo para analisar a capacidade competitiva das cidades do país, e Niterói é o único representante do estado entre os 50 municípios do Brasil que mais priorizam as políticas públicas, atendem as necessidades da

população e conseguem gerar um ambiente de negócios favorável (Secretaria Municipal da Fazenda de Niterói, 2021).

Dessa forma, verifica-se que o Município de Niterói vem se destacando nos últimos anos com as suas políticas fiscais e de governo. Porém, em relação a implementação de uma contabilidade e um sistema de gestão de custos, de acordo com o relatório anual de 2021, apresentado pela Secretaria Municipal da Fazenda (SMF) de Niterói (2021), um dos pontos de atenção do município, e que foi tratado como ponto a ser melhorado é a gestão de custos e dos gastos públicos, o que se observa no Quadro 3:

Quadro 3

Diagnóstico da Modernização Fazendária no Município de Niterói/RJ



Fonte: Relatório Anual SMF (2021).

No mesmo ano do diagnóstico (2021), foi criado pela SMF de Niterói, o Departamento de Estudos Fiscais (DEEF) da Secretaria de Fazenda. O departamento possui como objetivo realizar pesquisas e acompanhar as principais variáveis fiscais nacionais e locais, as receitas e despesas municipais, com a missão de aprimorar a gestão do município (Secretaria Municipal da Fazenda

de Niterói, 2021). Apesar de não apresentar como foco um sistema de informação de custos, o departamento pode ser considerado um avanço para a gestão dos custos, pois ele é responsável por fazer um acompanhamento gerencial de informações referente a custos, bem como projeções sobre eles.

Em 24 de março de 2021, através do Decreto nº 13.962, foi implementada a Rede de Contadores, que buscava trazer aperfeiçoamento à gestão contábil e integração do Sistema Municipal de Contabilidade de Niterói. O objetivo principal da Rede de Contadores é de capacitar os servidores responsáveis pela elaboração das informações contábeis alocados nos diferentes órgãos da administração, visando aprimorar os registros dos atos e fatos orçamentários, financeiros e patrimoniais (Secretaria Municipal da Fazenda de Niterói, 2021). A rede é outro passo importante para a gestão municipal, que pode trazer as contribuições necessárias para capacitar os servidores para a implementação de um sistema de custos eficiente.

Através de pesquisa realizada no portal da transparência do Município de Niterói, foi possível identificar que se destacam como fornecedores de informações de custos: o Plano Plurianual (PPA) de 2018 a 2021, e o Sistema de Despesas por Instituição. Outros demonstrativos e relatórios encontrados, apresentam informações ligadas majoritariamente as despesas e todos os seus estágios (empenho, liquidação e pagamento), mas não apresentam qualquer tipo de informação sobre custeio.

O PPA é um instrumento de planejamento governamental de médio prazo, que estabelece de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública organizado em programas, estruturado em ações, que resultem em bens e serviços para a população (Goiás, 2022). Das informações constantes no plano de governo de 2018 a 2021, os detalhamentos das ações do Município com os custos estimados são dados

importantes de controle dos custos a serem aplicados nesses anos. Pois, apesar de não ser um foco do PPA, a realização da previsão dos custos no período, passa justamente por uma análise e um estudo de custos dos diversos bens e serviços públicos.

Quanto ao Sistema de “Despesas por instituição”, apesar de não apresentar uma informação de custos propriamente, destaca cada despesa empenhada, liquidada e paga por órgão e instituição, informações que possivelmente poderiam ser utilizadas para alimentar um Sistema de Informação de Custos.

5. Análise e discussão dos Resultados

O objetivo da análise de dados é entender os dados coletados de forma que seja possível encontrar respostas às questões de pesquisa e assim, neste capítulo, é apresentada a análise dos dados pesquisados com os resultados.

Verificou-se um marco importante para Contabilidade Pública, em 2008, com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T), que desde 2016, vêm passando por um processo de atualização gradual, adotando um novo modelo convergido às IPSAS, sendo emitidas pelo CFC as Normas Brasileiras de Contabilidade – Normas Técnicas Aplicáveis ao Setor Público (NBC TSP), que representam um avanço para a contabilidade pública brasileira, que se adequa aos padrões internacionais.

O conceito de custos no setor público surge em 1964, na Lei Federal n° 4.320, mas apenas com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n° 101/2000) o sistema de custos foi tratado como obrigatório.

A contabilidade de custos no setor público tem como marco normativo a publicação em 2011, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da NBC T 16.11 – Sistema de Informação de

Custos do Setor Público. Com a legislação e as normas foram formulados conceitos adaptados para a contabilidade de custos e implantação do SICSP, por estudiosos da matéria. Na parte normativa para atualização da NBC T 16.11, foi aprovada pelo CFC (2021) a NBC TSP 34 – Custos no Setor, com o intuito de trazer maiores orientações sobre a implementação de um sistema de custos eficiente no setor público e que entrará em vigência em 1º de janeiro de 2024.

Seguindo, foi possível verificar através de pesquisas realizadas em artigos acadêmicos, livros e teses as possíveis dificuldades e contribuições que o Sistema de Informações de Custos do Setor Público pode trazer para a gestão e para a própria sociedade. Quanto às dificuldades as que merecem destaques são: a falta de treinamento dos servidores públicos; a falta de sistemas adequados; os possíveis custos envolvidos para implementação do sistema (com investimentos em tecnologias, capacitação e consultorias); a cultura e os aspectos da organização; a resistência a mudanças; os aspectos políticos e administrativos; e a falta de detalhamento e orientações normativas.

Em relação às contribuições, destacam-se que o sistema de informação de custos permitirá um direcionamento mais eficaz dos recursos públicos e que através do controle de custos será possível obter uma redução dos gastos públicos destinados a satisfazer as necessidades da sociedade. Além disso, outra contribuição importante é a transparência das informações que o sistema de custos trará para toda a sociedade, permitindo que a população esteja ciente do que está ocorrendo nos órgãos e na Administração Pública em geral.

Dessa forma, a partir das questões apresentadas no estudo, verificou-se que o Sistema de Custos no Setor Público (SICSP) é um avanço da contabilidade pública brasileira, percebendo-se que há uma necessidade de ajuste nas normas que não têm sido

suficientemente claras e em alguns casos, podem estar deixando de conter as orientações necessárias para sua implementação, e assim, a falta de parâmetros, diretrizes, orientações adequadas e experiências anteriores, podem estar levando muitas entidades e órgãos a apresentarem dificuldades em desenvolver o sistema de maneira eficiente, como foi verificado no desenvolvimento deste estudo.

Ainda, com base nesse estudo, é possível compreender que o SICSP possui um papel fundamental para a melhora e a evolução da gestão não só dos custos público, mas também para impactos positivos gerais na gestão do que é público, através de um maior controle de gastos, proporcionando uma otimização dos recursos utilizados, e ainda tornar as operações mais transparentes, para que a sociedade tenha melhores condições de verificar a eficiência e eficácia da gestão.

Porém, em contraste com as contribuições, existem entraves e dificuldades para a implementação do SICSP, o que poderá ser impactado com a NBC TSP 34, que busca trazer um caráter mais orientador, para que os gestores e contadores públicos possam aplicar o SIC de forma mais eficiente nas entidades públicas. Dessa forma, após entrar em vigência em 2024, a nova norma de custos para o setor público, poderá contribuir para a otimização da implementação do SIC na administração pública, o que somente poderá ser confirmado por verificação a partir de sua vigência.

A pesquisa de campo no Município de Niterói - RJ, permitiu analisar a gestão fiscal, focando no processo de implementação do Sistema de Custo. Verificou-se que Niterói se apresenta como Município de excelência em gestão fiscal, conforme rankings da Firjan e de Competitividade dos Municípios, estando em primeiro lugar do Estado do Rio de Janeiro, em ambos, mas, não apresenta um Sistema de Informação de Custos (SIC) eficiente e em estágio avançado, uma vez que um dos pontos de atenção do Município,

de acordo com o Relatório Anual SMF de 2021, é justamente a gestão dos custos e gastos públicos.

Diante do estudo realizado, verifica-se que o SIC é necessário e importante para a administração pública, requerendo, para que sua implementação aconteça de forma eficiente, legislação e normas que tragam maiores orientações capazes de reduzir as dificuldades identificadas, passíveis de soluções, e que demandarão esforços e recursos dos órgãos, entidades e servidores, para se adequarem a um sistema capaz de trazer benefícios para a gestão.

Segundo Silva (1999, apud Pereira e Silva, 2003), com a utilização do sistema de custos na atividade pública, poderá se ter um direcionamento mais eficaz dos recursos. E, dessa forma será possível obter uma redução de custos e conseqüentemente uma alternativa viável para o equilíbrio das contas públicas

É possível se entender, com base no estudo realizado, que a implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público, possibilitará o controle mais eficiente dos recursos públicos, otimizando a sua utilização, gerando disponibilidades financeiras capazes de suprir outras necessidades de responsabilidade governamental.

6. Considerações finais

Um maior controle dos gastos e dos desperdícios na área pública, se tornou ainda mais necessário no contexto de pandemia da COVID-19. Nesse cenário, este estudo teve como objetivo apresentar a evolução normativa do processo de implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), suas possíveis contribuições para a melhoria da gestão governamental e para o controle social, confrontando-as com as dificuldades apontadas para a sua utilização.

Para alcançar o objetivo proposto foram realizados levantamentos de dados bibliográficos e documentais, compreendendo a evolução da contabilidade como panorama para o início do estudo da evolução histórica-normativa da contabilidade de custos no setor público.

Verificou-se que apenas no início do século XXI, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, a contabilidade de custos passou a ter obrigatoriedade no setor público brasileiro, o que demonstrou que algumas das dificuldades encontradas atualmente com a implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, já existiam antes de sua obrigatoriedade, dentre elas, podem ser citadas a resistência a mudanças e a falta de uma cultura de controle de custos no setor público.

Apesar da obrigatoriedade, e mesmo depois da publicação da NBC T 16.11, que instituiu o Sistema de Informação de Custos do Setor Público, ainda é visível a necessidade de uma legislação ou norma que seja capaz de orientar o processo de implementação do SIC, trazendo aspectos mais práticos, conceituais e pontuais sobre o sistema.

Foi compreendida a importância que as informações sobre os custos possuem para as políticas públicas, uma vez que a partir delas é possível focar os esforços e recursos nas demandas sociais de maneira mais eficaz, eficiente e minimizando os desperdícios. E, ainda é possível permitir que a população tome conhecimento dos atos e fatos que administração realiza no desenvolvimento da gestão, levando em conta a maior transparência que essas informações trazem para a sociedade.

Por fim, a partir da pesquisa sobre o Município de Niterói, foi possível verificar que mesmo o Município sendo referência em gestão, ainda se encontra no processo de implementação do Sistema de Informação de Custos e, ainda, na análise dos

Relatórios de Gestão do Município, se observou que mesmo com todo sucesso da gestão, ainda não estaria cumprindo com as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal e das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, no que tange à implementação de um sistema de custos, considerando a falta de informações de custos em seus demonstrativos e relatórios de gestão e pelo que destacou a Secretaria Municipal da Fazenda de Niterói, quanto à gestão de custos e gastos públicos, indicando-os como ser um ponto de atenção da gestão municipal.

O resultado apresentado no Município de Niterói é semelhante ao que se verifica na pesquisa realizada por Drehmer, Raupp e Tezza (2017), nos municípios do Estado de Santa Catarina. De acordo com a pesquisa, a maioria dos municípios, ou estão em processo de implementação ou nem começaram ainda a implementarem o Sistema de Informação de Custos, portanto estando no mesmo estágio do Município de Niterói-RJ.

Dessa forma, este estudo, destacando a importância para a administração pública e a sociedade, apresenta um panorama sobre a implementação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público, buscando contribuir para o entendimento da contabilidade de custos aplicada ao setor público e dos problemas para sua implementação.

Finalizando esta investigação, como objeto para discussões acadêmicas futuras, sugere-se, levando em consideração as dificuldades aqui apontadas para a implementação do sistema de custos no setor público, o aprofundamento do estudo sobre os aspectos normativos e que se verifique a percepção sobre a importância do sistema de custos e suas contribuições para o controle social.

7. Referências Bibliográficas

- Brasil. Secretária do Tesouro Nacional. Portaria STN nº 109 (2011). Dispõe sobre a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis - GTCON. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-109-2011_230317.html. Acesso em: 8 jan. 2022.
- Brasil. Secretária do Tesouro Nacional. Portaria STN nº 406, (2011). Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406_2011.htm. Acesso em: 8 jan. 2022.
- Bugarim e Oliveira. (2014). A Evolução da Contabilidade no Brasil: Legislações, órgãos de Fiscalização, Instituições de Ensino e Profissão. Em Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/47120554.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2022.
- CFC. (2021). Audiências encerradas sobre normas contábeis. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/audiencia-publica/audiencias-encerradas/>. Acesso em: 03 dez. 2021.
- CFC. (2010). Manual da IFAC de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor. Disponível em: https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NormasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf. Acesso em: 12 jan. 2022.

CFC. (2021). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34. Aprova a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>. Acesso em: 29 nov. 2021.

CFC. (2011). Resolução CFC n° 1.366. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf. Acesso em 23 nov. 2021.

CFC. (2021). Conjunto de normas: NBC TSP – do Setor Público. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 23 nov. 2021.

CFC. (2021). Informações sobre a GA NBC TSP. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/o-ga-nbctsp/>. Acesso em: 22 dez. 2021.

Cochrane, T. M. C. (2003). A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da eficiência da Gestão Pública. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão e Finanças Públicas) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. Disponível em: http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/artigo_cont_publica_Te_resinha_Maria_Cavalcanti_Cochrane_Integra.doc Acesso em: 10 jan. 2022.

CRC RJ. (2021). Contabilidade Pública - CFC aprova normas aplicáveis às entidades do setor público. Disponível em: <http://www.crc.org.br/noticias/NoticiaIndividual/6edd0fe9-24da-49bb-acaf-09cd757c28c7>. Acesso em: 20 dez. 2021.

- Drehmer, A. F; Raupp, F. M. e Tezza, R. (2017). Implantação de sistema de custos em prefeituras: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138>. Acesso em: 14 jan. 2022.
- Elias, L. M. S. de L. (2018). Sistema de informação de custos no setor público municipal: Um Estudo Sistêmico no Estado do Pará. Disponível em: <https://www.ppgdstu.propesp.ufpa.br/ARQUIVOS/documentos/L EILA%20MARCIA%20SOUSA%20DE%20LIMA%20ELIAS.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2022.
- Estadão. (2019). Quase 4 mil prefeituras têm dificuldade para fechar as contas. Isto é dinheiro. São Paulo. Economia Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/quase-4-mil-prefeituras-tem-dificuldade-para-fechar-as-contas/>. Acesso em: 20 dez. 2021.
- Fazenda São Paulo, Portal do Governo de São Paulo. (2021) Informações sobre a nova contabilidade pública. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/normas-contabilidade/Paginas/IPSAS.aspx>. Acesso em: 10 jan. 2022.
- Félix, L. P. (2013). Evolução da Contabilidade Pública no Brasil. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Faculdade de Ciências Contábeis, Centro Universitário de Brasília. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/5001/1/21005066.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2022.
- FIRJAN. (2021). Mais de três mil cidades brasileiras têm situação fiscal difícil ou crítica, revela Índice Firjan de Gestão Fiscal. FIRJAN Notícias, Rio de Janeiro. Disponível em: <https://firjan.com.br/noticias/mais-de-tres-mil-cidades-brasileiras->

[tem-situacao-fiscal-dificil-ou-critica-revela-indice-firjan-de-gestao-fiscal.htm](#). Acesso em: 03 jan. 2022.

FIRJAN, Panorama dos municípios do Rio de Janeiro e principais desafios. Índice Firjan Gestão Fiscal - Edição 2021, Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/data/files/FE/67/02/1C/8AE9C7109125A9C7A8A809C2/IFGF%202021%20-%20Analise%20Especial%20-%20RJ.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2022.

Gil, A. C. (2002). Como Elaborar um Projeto de Pesquisa. 4.ed. São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (2010). Como Elaborar um Projeto de Pesquisa. 5.ed. São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (1999). Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 5.ed. São Paulo: Atlas.

Goiás, Secretaria de Estado da Economia do Estado de Goiás. (2022). Planejamento e Orçamento: Plano Plurianual. Disponível em: [https://www.economia.go.gov.br/planejamento/plano-plurianual.html#:~:text=O%20Plano%20Plurianual%20\(PPA\)%20%C3%A9,bens%20e%20servi%C3%A7os%20para%20a](https://www.economia.go.gov.br/planejamento/plano-plurianual.html#:~:text=O%20Plano%20Plurianual%20(PPA)%20%C3%A9,bens%20e%20servi%C3%A7os%20para%20a) Acesso em: 28 jan. 2022.

Gregorius, M. R. (2015). A Administração Pública e suas funções. JUSBRASIL. Disponível em: <https://marciorosni.jusbrasil.com.br/artigos/195654350/a-administracao-publica-e-suas-funcoes>. Acesso em: 10 dez. 2021.

IBGE. (2010). Censo realizado na cidade de Niterói. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rj/niteroi/panorama>. Acesso em: 03 fev. 2021.

Lakatos, E. M.; Marconi, M. A. (2010). Fundamentos de metodologia científica. 7. ed. São Paulo: Atlas.

Lepsch, Antunes, Antunes e Daco. (2017). Custos na Área Governamental: uma contribuição para o controle social e a transparência pública. In: CONGRÈS DE L'INSTITUT INTERNATIONAL DES COÛTS, Lyon.

Machado, N. Holanda, V. B.; e Bezerra Filho, J. E. (2018). Sistema de Informação de Custos – diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Íris Editora.

Messias, D. Ferreira, J. C. e Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2961/2023>. Acesso em: 18 dez. 2021.

Monteiro, R. P. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. Disponível em: <https://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/167/57>. Acesso em: 2 jan. 2022.

Niterói/RJ, Portal da Prefeitura. (2021). Câmara Municipal aprova Orçamento de Niterói para 2022. Disponível em: <http://www.niteroi.rj.gov.br/2021/12/28/camara-municipal-aprova-orcamento-de-niteroi-para-2022/#:~:text=Agora%20transformada%20em%20lei%2C%20a,econ%C3%B4mica%20no%20ano%20que%20vem>. Acesso em: 03 fev. 2022.

Niterói/RJ, Portal de Transparência. (2022). Informações sobre as despesas por instituição. Disponível em: <https://transparencia.niteroi.rj.gov.br/#/despesas/despesas-instituicao>. Acesso em: 28 jan. 2022.

Niterói/RJ. Secretaria Municipal de Planejamento, Modernização da Gestão e Controle. (2017). Plano Plurianual do Quadriênio 2018/2021, aprovado pela Lei n° 3336.

Niterói/RJ. Secretaria Municipal de Planejamento, Modernização da Gestão e Controle. (2017). Relatório Anual da Gestão de 2021 do Município de Niterói - RJ. Disponível em: <https://www.fazenda.niteroi.rj.gov.br/site/wp-content/uploads/2022/01/Relatorio-de-Atividades-2021-SMF.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2022.

Pereira, J. R. T. e SILVA, A. C. (2003). A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2539/2539>. Acesso em: 13 jan. 2022.

Prodanov, C. C. e Freitas, E. C. (2013). Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. Disponível em: <https://www.feevale.br/Comum/midias/0163c988-1f5d-496f-b118-a6e009a7a2f9/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2021.

Reis, Aline de J.; Silva, Selma L. da; SILVA, Cleide Carneiro A. da. A história da contabilidade no Brasil. Disponível em: <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/download/299/247>. Acesso em: 06 jan. 2022.

Sant'ana, S. G. (2019). A contabilidade no Brasil: o seu início aos dias atuais. Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia. Disponível em: <http://clyde.dr.ufu.br/bitstream/123456789/27661/4/ContabilidadeBrasiln%c3%adcio.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2022.

- Sauerbronn, F. F.; Silva, G. E. (2017). Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo 'novo' na Nova Contabilidade Pública. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/318725169_Um_Breve_Panorama_Historico_da_Contabilidade_Governamental_no_Brasil_em_busca_pelo_'novo'_na_Nova_Contabilidade_Publica. Acesso em: 07 jan. 2022.
- TV CRCRJ. NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Youtube, 8 de jul. de 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=zavsXKiByNs>. Acesso em: 22 dez. 2021.
- Vergara, S. C. (1998). Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Vieceli, Leonardo. “Gestão fiscal dos municípios tem melhora com medidas temporárias, diz estudo”. Folha de São Paulo, Rio de Janeiro, 21/10/2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/10/gestao-fiscal-dos-municipios-tem-melhora-com-medidas-temporarias-diz-estudo.shtml>. Acesso em: 03/01/2022.

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 57 – año 29

**ÍNDICE POR AUTOR DE LA PUBLICACIÓN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
DEL Nº 1 AL 57 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	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P.171/176

	CONTABLE DOCTRINARIA. LAS ESCUELAS 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 ALEMAN J.	NUEVAS PROPUESTAS CONTABLES PARA EL TIMESHARING	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO 2005) P. 79/94
BORJAS C., BARRIOS DÍAZ J.	CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS EMPRESAS RENTALES DE LA UNIVERSIDAD DEL ZULÍA	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 253/280

C		
CALVO DE RAMÍREZ A.C.	NIC 41: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y LOS PRODUCTOS AGRÍCOLAS	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO DE 2005) P. 65/78
CALVO SÁNCHEZ J.A., ALVAREZ ETXEBERRIA I., GARAYAR A.	UN ESTUDIO SOBRE EL NIVEL DE REVELACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA CORRUPCIÓN EN LAS MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS FIRMANTES DEL PACTO MUNDIAL	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 103/140
CASAL A.M.	LA AUDITORÍA INTEGRAL O TOTAL – INFORME DEL PROYECTO.	N° 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 66/130
CASAL A.M.	AUDITORÍA DE UNA ADMINISTRADORA DE FONDOS DE JUBILACIONES Y PENSIONES.	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 93/107
CASAL A.M.	EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 55/70

CANETTI M.A.	AUDITORÍA: CONSIDERACIONES SOBRE SU EJERCICIO PROFESIONAL EN ARGENTINA. ALGUNAS IMPLICANCIAS SOBRE SU ENSEÑANZA.	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 121/142
CARRIZO G.	AUDITORÍA DE INFORMES DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 163/188
COHEN N., GAJINDRA M.	FRAUDE Y LAVADO DE DINERO: AMENAZAS Y VULNERABILIDADES DE FUENTES DISTINTAS AL EFECTIVO	N° 53 – AÑO 27 (JUNIO 2021) P. 45/80
CUENÚ CABEZAS J. E.	DELEGAR EL OFICIO DE LAS CUENTAS. IMPLICACIONES CONTABLES. PARTE I	N° 52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P. 15/44

CH		
CHIQUIAR W. R.	ARÉVALO Y SU INFLUENCIA EN LA REGULACIÓN CONTABLE	N° 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 75/86
CHIQUIAR W.R., KWASNYCIA P.	REFLEXIONES SOBRE LA TASA DE DESCUENTO PARA LA MEDICIÓN DEL PATRIMONIO CORPORATIVO EN MONEDA CORRIENTE RECUPERABLE.	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 91/114
CHAVES DA SILVA R. A.	A RESULTABILIDADE	N° 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 101/118
CHAVES DA SILVA R. A.	PONTOS DA MODERNA ANÁLISE E REGULAÇÃO ECONÔMICA DAS EMPRESAS E MEIOS PARA A SUA CONCRETIZAÇÃO	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 106/176
CHAVES DA SILVA R. A.	ASPECTOS DAS FINANÇAS EMPRESARIAIS E A SUA DINÂMICA - PONTOS IMPORTANTES E PROPOSTA DE UMA NOVA FÓRMULA	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 81/104

CHAVES DA SILVA R. A.	PONTOS INTRODUTÓRIOS DA TEORIA DA SOCIALIZAÇÃO DO PATRIMÔNIO EM ÓTICA NEOPATRIMONIALISTA COMO BASE PARA A BENESSE SOCIAL E HUMANA: ESTUDO DO CASO BRASILEIRO	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 133/194
CHAVES DA SILVA R. A.	O USO MATEMÁTICO DA EQUAÇÃO DE SEGUNDO GRAU NA CONTABILIDADE	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 59/92
CHAVES DA SILVA R. A.	OS FENÔMENOS PATRIMONIAIS E O “OBJETO” DA CONTABILIDADE	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P. 57/98
CHAVES DA SILVA R. A.	EXISTE A ESTÁTICA PATRIMONIAL?.	N° 41 – AÑO 21 (JUNIO 2015) P. 33/68
CHAVES DA SILVA R. A.	O “SER” E O “DEBE SER” EM CONTABILIDADE: ANÁLISE DA LINHA ORIENTADORA DA 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

D		
DA SILVA R.P.	REFLEXÕES SOBRE A DIVULGAÇÃO DO BALANÇO SOCIOAMBIENTAL NO BRASIL.	N° 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)	N° 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.	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 139/178
DE LA ROSA LEAL M.E.	LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SUS IMPLICACIONES EN EL REGISTRO DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE	N° 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P.35/64
DE LA ROSA LEAL M.E.	LA CONGRUENCIA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE NACIONAL	N° 49 – AÑO 25 (JUNIO 2019) P. 49/80
DE LA ROSA LEAL M.E.	NORMATIVIDAD SOSTENIBLE CONTABLE EN LA TRANSPARENCIA EMPRESARIAL	N° 57 – AÑO 29 (JUNIO 2023) P. 15/71
DEL CAMPO M. C., FLORES M. C., CARBONELL I.	BALANCE AMBIENTAL	N° 56 – AÑO 28 (DICIEMBRE 2022)
DELL'ELCE Q.P.	NUEVAS DISPOSICIONES NORMATIVAS PROYECTADAS EN MATERIA CONTABLE	N° 13 - AÑO 7 (JUNIO 2008) P. 55/88
DELL'ELCE Q.P.	PROYECTO NORMATIVO DE ORDENAMIENTO LEGAL RELACIONADO CON LOS REGISTROS CONTABLES Y SU DOCUMENTACIÓN	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2018) P. 175/196
DELL'ELCE Q.P.	COMENTARIO SOBRE UN CASO INTERESANTE DE EJERCICIO PROFESIONAL EN EL AMBITO FORENSE EN MATERIA PERICIAL	N° 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	N° 48 – AÑO 24 (DICIEMBRE 2018) P. 95/120
DE SOUZA LEPSCH M.A.; DOS SANTOS ANTUNES M. DE L.; PEREIRA PEON DINIZ L.	LA CONTABILIDAD DE COSTO EN EL SECTOR PÚBLICO BRASILEIRO: UN ANÁLISIS DE LA NORMATIVA DE SU IMPLEMENTACIÓN	N° 57 – AÑO 29 (JUNIO 2023) P. 123/165
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
DUARTE SÁNCHEZ D. D., RAMÍREZ GIRETT V. A.	DESAFÍOS DE LA ENSEÑANZA DE LAS CIENCIAS CONTABLES: UNA REVISIÓN DE LITERATURA	N° 57 – AÑO 29 (JUNIO 2023) P. 103/122

F		
FARFÁN LIÉVANO M.A.	ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA DEL IASB Y EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA ELABORACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA	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
--	---	--

G		
GARCÍA CASELLA C.L.	EL ENFOQUE INDUCTIVO POSITIVISTA DE LA CONTABILIDAD A TRAVÉS DE SANDERS, HATFIELD Y MOORE	N° 1 – AÑO 1 (MARZO 1995) P. 68/98
GARCÍA CASELLA C.L., RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C., CANETTI M., FELELLA M., GNUS R., KWASNYCIA P.	UN APORTE A LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA: UTILIDAD DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LA RESOLUCIÓN GENERAL 195 DE LA COMISIÓN NACIONAL DE VALORES.	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 TEORÍA CONTABLE A LA PRÁCTICA CONTABLE Y A OTRAS PRÁCTICAS VECINAS	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 15/30
GARCÍA CASELLA C.L.	INSERCIÓN DE LA ARGENTINA EN LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA CONTABLE MUNDIAL	N° 43 – AÑO 22 (JUNIO 2016) P. 15/44
GARCÍA DIEZ J., LORCA FERNÁNDEZ P.	EL ACERCAMIENTO DE LA NORMATIVA CONTABLE EUROPEA A LAS NORMAS DEL IASB: UN RETO PARA 2005	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 77/96
GARCÍA FRONTI I. M.	EL PROBLEMA AMBIENTAL Y SU REPERCUSIÓN EN EL PARADIGMA DE UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL O FINANCIERA.	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 103/113
GARCÍA FRONTI I. M.	NIIF Y CUESTIONES AMBIENTALES	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) EN LINEA - P. 169/190
GARCÍA FRONTI I. M.	ARGENTINA 2012: SITUACIÓN ACTUAL DE LA LEGISLACIÓN SOBRE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 137/148

GARCÍA FRONTI I. M.	INVESTIGACIÓN CONTABLE INTERDISCIPLINARIA UNA APROXIMACIÓN CON ÉNFASIS EN LA CONTABILIDAD CRÍTICA	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 65/82
GARCÍA 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

H		
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

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

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

	INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 – AGRICULTURA.	
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 DESCONTADA, SU VALOR ACTUAL NETO Y MEDIDAS DE TENDENCIA CENTRAL EN ENCUESTAS	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.99/132

	SOBRE DELITOS CONTABLES Y EMPRESARIALES.	
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

O		
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

P		
PAHLEN R.J.M., FRONTI DE GARCÍA L.	EL MEDIO AMBIENTE, SU INFLUENCIA EN LA CONTABILIDAD Y EN LA EMPRESA	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 9/20
PAHLEN R.J.M., CAMPO A. M.	DOCTRINA Y CONTAMINACIÓN AMBIENTAL	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 75/98
PALAZUELOS COBO E., MUÑIZ SAN ROMAN B., MONTOYA DEL CORTE J.	ANÁLISIS DEL INFORME ANUAL DE TRANSPARENCIA DE LAS GRANDES SOCIEDADES DE AUDITORÍA EN ESPAÑA.	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 83/108
PANARIO CENTENO M.M.	APROXIMACIONES PARA UN MARCO CONCEPTUAL O TEÓRICO DE LA CONTABILIDAD SOCIAL	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 103/144
PANARIO CENTENO M.M., FARFAN LIEVANO M.A.	LA CONTABILIDAD ¿CIENCIA O TECNOLOGÍA SOCIAL? DEBATES INCONCLUSOS.	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 49/186
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

S		
SANCHEZ ABREGO D.O.; RICHON E.	POLÍTICAS DE IMPACTO EN EL BALANCE SOCIAL Y EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO. UN ESTUDIO DE CASO	N° 48 – AÑO 24 (DICIEMBRE 2018) P. 121/160
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A.	AUDITORÍA DE LA FORMACIÓN	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 97/118
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A.	APROXIMACIÓN TEÓRICA AL BALANCE SOCIAL	N° 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 131/142

SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A., SÁLAS ÁVILA J., RODRÍGUEZ BUSTAMANTE C.	COMPETENCIAS PROFESIONALES EN LA AUDITORIA EXTERNA	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 81/94
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A., SALDAÑO C.	AUDITORÍA AL DESEMPEÑO EN ORGANIZACIONES PÚBLICAS Y PRIVADAS	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 105/146
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A., RAMÍREZ MADRID K.V.	ANÁLISIS DEL RIESGO EN EL DESEMPEÑO LABORAL. PARTE I	N° 45 – AÑO 23 (JUNIO 2017) P. 115/158
SÁNCHEZ HENRÍQUEZ J.A., RAMÍREZ MADRID K.V.	ANÁLISIS DEL RIESGO EN EL DESEMPEÑO LABORAL. PARTE II	N° 46 – AÑO 23 (DICIEMBRE 2017) P.111/152
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 CARÁCTERÍSTICAS DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE VINCULADAS CON LA ELABORACIÓN DE DOCUMENTOS DE DIFUSIÓN EN EL ÁREA DISCIPLINAR	N° 47 AÑO 24 (JUNIO 2018) P.79/98
SCAVONE G.M., SCHAPIRA A., FERRUCCI G.	GENERACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL SEGUIMIENTO DE ACCIONES AMBIENTALES	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P.95/108
SCAVONE G.M., D'ONOFRIO P.A.	LAS EMPRESAS FRENTE AL DESAFÍO DE DEMOSTRAR SU RESPONSABILIDAD SOCIAL	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO 2005) P. 45/64
SCAVONE G.M.;	TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS SITIOS WEB, ¿ESTAMOS LOS CONTADORES SUFICIENTEMENTE INFORMADOS?	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 147/172
SCHLAPS K., ALBANESE D., BRIOZZO A., VIGIER H.	PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA EN LA AUDITORÍA DE PYMES: ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL Y EVIDENCIA EMPÍRICA PARA LA ARGENTINA.	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 109/140
SUAREZ KIMURA E.B.	EL EFECTO DE LA GESTIÓN ECONÓMICA DEL ENTE SOBRE EL MEDIO AMBIENTE	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 97/118

SUAREZ KIMURA E.B.	AUDITORÍA Y SISTEMA DE CONTROL INTERNO: PARTICULARIDADES A CONSIDERAR EN LOS CONTEXTOS TECNOLÓGICAMENTE MEDIADOS	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 47/56
SUAREZ KIMURA E.B.	MEDIOS DIGITALIZADOS EN EL PROCESAMIENTO DE DATOS CONTABLES: REPERCUSIÓN EN LA ACTIVIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 221/252
SUAREZ TIRADO J., LÓPEZ HERNÁNDEZ D. E.	CONTABILIDAD DE GESTIÓN ESTRATÉGICA Y SU IMPACTO EN EL DESEMPEÑO FINANCIERO ESTUDIO DE CASO EN AEROLÍNEAS DE BAJO COSTO EUROPEAS	N° 57 – AÑO 29 (JUNIO 2023) P. 73/102

T		
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

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

V		
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

W

WAINSTEIN M., CASAL A.M.	REPLANTEO DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS	N° 1 – AÑO 1 - (1995) P.114/127
WAINSTEIN M., CASAL A.M., GARCÍA FRONTI L.	LA AUDITORÍA DEL MEDIO AMBIENTE	N° 2 – AÑO 2 (MARZO 1996) P. 37/48
WAINSTEIN M.	LA REVISIÓN LIMITADA DE ESTADOS CONTABLES: REPLANTEO DE SU USO	N° 4 – AÑO 2 (NOVIEMBRE 1996) P. 31/48
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	LA AUDITORÍA DEL MEDIO AMBIENTE EN EL MARCO DE LA AUDITORÍA INTEGRAL Y TOTAL	EXT. III (NOVIEMBRE 1996) P. 1/81
WAINSTEIN M.	INDEPENDENCIA. COMPATIBILIZACIÓN ENTRE LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA Y OTROS SERVICIOS PROFESIONALES.	N° 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 36/58
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	EL INFORME BREVE DE AUDITORÍA EN UN ESCENARIO GLOBALIZADO DE LIBRE COMERCIO.	N° 8 – AÑO 4 (DICIEMBRE 1998) P. 20/44

WAINSTEIN M.	ANÁLISIS BIBLIOGRÁFICO DEL MARCO CONCEPTUAL DEL I.A.S.C., DE LOS CONCEPTS DE ESTADOS UNIDOS Y DEL BORRADOR DEL MARCO CONCEPTUAL DEL REINO UNIDO DE LOS MARCOS CONCEPTUALES IMPLÍCITOS Y ANÁLISIS DE LA DOCTRINA QUE INFLUYÓ EN LA ELABORACIÓN DE LOS MARCOS CONCEPTUALES EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS.	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 1/109
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES EN EL MARCO DE UN MUNDO GLOBALIZADO Y LA PROBLEMÁTICA DE LAS PYMES	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 3/49
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	COMPROMISOS DE VERIFICACIÓN (ASSURANCE ENGAGEMENTS)	N° 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 1/30
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	EL PROBLEMA DEL NARCOTRÁFICO Y SUS IMPLICANCIAS PARA LA ECONOMÍA	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 3/46
WAINSTEIN M.	LA CORRUPCIÓN. UN TEMA PARA INVESTIGAR	N° 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 3/76
WAINSTEIN M.	RESPONSABILIDAD PROFESIONAL	N° 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 15/34
WAINSTEIN M.	CONTROL DE CALIDAD EN AUDITORÍA. SELECCIÓN DE PROCEDIMIENTOS A SEGUIR	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 15/32
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA, REVISIÓN, ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS. COMPARACIÓN CON LAS NORMAS DE AUDITORÍA NACIONALES	N° 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 31/70
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
------------	--	--

Z		
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

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

Más información:

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

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

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

Formato de envío:

En medio magnético, formato **Word** para Windows.

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

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

Extensión

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

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

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

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

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

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

Instrucciones generales para la postulación de trabajos

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

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

Se consignará el **curriculum vitae** RESUMIDO (si es un sólo autor: 10 renglones; dos autores: 7 renglones y más: 5 renglones) de los autores con indicación –a través del **resaltado**– de cuál información (sobre formación académica y actuación) desea/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

Secretario Técnico de Redacción

Mg. Diego Sebastián Escobar

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

