

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

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

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 Frontí 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 Ruótolo	<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>

Ingrid Jacqueline Palma Yáñez, Francisca Ignacia Robles Donoso, Karen Ivette Valenzuela Fuentes, Yasna Ayala Avilés

Principales desafíos en la implementación del modelo de las tres líneas de defensa en las empresas. **15 – 38**

Angela Jiménez-Montañés, Susana Villaluenga-de Gracia

*La implementación de NIA-EMC:
Un cambio importante en la auditoría para entidades menos complejase.* **39 – 77**

Liliana Elizabeth Ruiz Acosta, Juan David Corrales Liévano, David Andrés Camargo Mayorga

*Contabilidad y responsabilidad social corporativa:
Evidencia empírica para Colombia de esta relación.* **79 - 112**

Liliana Beatriz Freire Ferrer, Rosa Mecha López

La información no financiera, la contabilidad de gestión y los instrumentos económicos de protección ambiental en el transporte aéreo español. **113 – 148**

Índice por Autor de la Publicación Contabilidad y Auditoría del N° 1 al 58 y Números Extraordinarios. . **149 – 182**

Normas Básicas **183 – 188**

NÚMERO 58 – AÑO 29 – DICIEMBRE 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 (Via Mail)

N° 58 – año 29

PRINCIPALES DESAFÍOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL MODELO DE LAS TRES LÍNEAS DE DEFENSA EN LAS EMPRESAS

Autoras

**INGRID PALMA Y.
FRANCISCA ROBLES D.
KAREN VALENZUELA F.
YASNA AYALA A.**

ipalma@ucm.cl

Universidad Católica del Maule (UCM)

Mag. Ingrid Jacqueline Palma Yáñez

- Contadora Magíster en Dirección y Gestión Tributaria Universidad Adolfo Ibáñez, Chile.
- Contador Auditor y Lic. en Auditoría (UCM, Chile).
- Directora Escuela Administración y Auditoría (UCM, Chile).

Lic. Francisca Ignacia Robles Donoso

- Contador Auditor y Lic. en Auditoría (UCM, Chile).

Lic. Karen Ivette Valenzuela Fuentes

- Contador Auditor y Lic. en Auditoría (UCM, Chile).

Lic. Yasna Ayala Avilés

- Contador Auditor y Lic. en Auditoría (UCM, Chile).

Publicación:

- Presentado el 19/12/2022
- Aprobado el 23/06/2023
- Publicado en Septiembre del 2023

PRINCIPALES DESAFÍOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL MODELO DE LAS TRES LÍNEAS DE DEFENSA EN LAS EMPRESAS

MAIN CHALLENGES IN THE IMPLEMENTATION OF THE MODEL OF THE THREE LINES OF DEFENSE IN COMPANIES

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Herramientas de gestión
3. El modelo de la Tres Líneas de Defensa
4. Fortalezas y oportunidades que brinda el modelo de las Tres Líneas de Defensa
5. Metodología
6. Conclusión
7. Bibliografía

Palabras clave:

Control de gestión, riesgos, control interno, auditoría interna.

Keywords:

Management control, risks, internal control, internal audit.

Resumen

El riesgo es un elemento inherente a las actividades de las empresas, estas buscan gestionarlo de forma adecuada mediante la utilización de diferentes modelos. Uno de estos es el modelo de las Tres Líneas de Defensa. La investigación tiene como finalidad identificar los principales desafíos a nivel de gestión que conlleva implementar el modelo de las Tres Líneas de Defensa. El estudio se basa en la revisión de fuentes secundarias con inclusión artículos científicos. Los resultados muestran que para un óptimo funcionamiento del modelo se requiere que las organizaciones puedan identificar sus riesgos y posean una estructura definida que facilite su implementación.

Abstract

Risk is an element inherent to the activities of companies, they seek to manage it properly through the use of different models. One of these is the Three Lines of Defense model. The purpose of the research is to identify the main management challenges involved in implementing the Three Lines of Defense model. The study is based on the review of secondary sources including scientific articles. The results show that for the model to function optimally, organizations are required to be able to identify their risks and have a defined structure that facilitates their implementation.

1. Introducción

El riesgo es un elemento inherente a la actividad de las empresas por lo cual es fundamental su adecuada identificación y evaluación. Tal como lo señalan Rodríguez, Piñeiro y de Llano (2013), las diferentes manifestaciones del riesgo están presentes en cualquier tipo de actividad y como en la mayor parte de los casos no se puede eliminar completamente, se hace imprescindible gestionarlo adecuadamente.

Un método que resulta efectivo para la gestión del riesgo en las empresas es la correcta definición de roles, la comunicación oportuna y fluida entre el gobierno corporativo y la alta dirección de la entidad. Un modelo que se ajusta a esto es el Modelo de las Tres Líneas de Defensa del Instituto de Auditores Internos (IIA), el que según esta organización “ayuda a las organizaciones a identificar estructuras y procesos que mejor ayuden a alcanzar los objetivos y faciliten un gobierno sólido y una gestión de riesgos”. (Instituto de Auditores Internos [IIA], 2020, pág. 3).

Aun cuando el modelo de las tres líneas de defensa puede ser una herramienta efectiva para la gestión del riesgo, en una encuesta aplicada a 155 profesionales de auditoría, riesgo, legal y cumplimiento publicada por la revista especializada en riesgo y cumplimiento Compliance Week, Jaeger (2020) señala que “si bien la mayoría de los encuestados tienen la intención de adoptar el modelo de la Tres Líneas del Instituto de Auditores Internos, no esperan un cambio significativo, ven su mayor ajuste como el nuevo énfasis del modelo en la coordinación para eludir el pensamiento aislado”. Adicionalmente a ello, surge una incorrecta aplicación del modelo pues en algunos casos se adopta la primera y la segunda línea solamente, y en otros sólo la segunda y la tercera.

Sumado a lo anterior, la implementación del modelo según Bantleon et al. (2020), se convierte en un desafío para las

organizaciones, aunque los beneficios parecen ser obvios a primera vista.

El objetivo de este trabajo es identificar los principales desafíos a nivel de gestión que conlleva implementar el modelo de las Tres Líneas de Defensa en las empresas. Para ello se realiza revisión de fuentes secundarias mediante investigación documental que considera revisión de documentos, papers e investigaciones.

2. Herramientas de gestión

En el año 2013 el Instituto de Auditores Internos, (IIA, por su sigla en inglés), adoptó de manera formal el modelo de las tres líneas de defensa en gestión de riesgos y control eficaces. Si bien este modelo es considerado una buena herramienta para gestionar los riesgos y controles, su aplicación es incompleta o bien no se está familiarizado con él.

La gestión de riesgos puede ser definida como:

La acción y el efecto de gestionar y administrar. De una forma más específica una gestión es una diligencia, entendida como un trámite necesario para conseguir algo o resolver un asunto, habitualmente de carácter administrativo o que conlleva documentación, otra referencia; es también un conjunto de acciones u operaciones relacionadas con la administración y dirección de una organización. (Lourdes et al., 2016, pág. 3).

Para una adecuada gestión del riesgo existen una gran variedad de modelos de control que ayudan a las organizaciones a identificar, inspeccionar, comprobar y fiscalizar los controles que serán implementados por la organización, estos son COSO (Committee of Sponsoring of the Treadway Commission), COCO (Criteria of Control), COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) y Modelo de las Tres Líneas de Defensa.

Según Quinaluisa et al. (2018) “los modelos COSO y COCO son los más adaptados en las empresas del continente americano”. Los mismos autores indican que COSO cuenta con cinco categorías (ambiente de control, evaluación de los riesgos, actividades de control, información y comunicación, y monitoreo), las que son diseñadas por la administración y aplicadas para proporcionar seguridad razonable de que los objetivos de control se llevarán a cabo adecuadamente.

En cuanto al modelo COCO Rivas (2011 como se citó en Elizalde, 2018) señala que este modelo “simplifica los conceptos y el lenguaje para hacer posible una discusión sobre el alcance total del control, con la misma facilidad en cualquier nivel de la organización empleando un lenguaje accesible para todos los empleados”. En tanto el modelo COBIT según Muñoz et al., (2011):

Es el marco aceptado internacionalmente de buenas prácticas para el control de la información TI y los riesgos que conllevan. COBIT se usa para implementar el gobierno de TI y mejorar los controles de TI. De igual manera, contiene objetivos de control, directrices de aseguramiento, mediciones de desempeño y resultados, factores críticos de éxito y modelos de madurez. (pág. 18).

Por su parte en el modelo de las Tres Líneas de Defensa según lo señala IIA (2019):

Su atractivo yace en las explicaciones simples y directas de los distintos roles y actividades que involucran la gestión de riesgos y el control (sin tener en cuenta el gobierno en un sentido más amplio), y su valor está en que ayuda a las organizaciones a evitar la confusión, la duplicación y las brechas al asignar responsabilidades para esos roles y actividades (pág. 4).

En este modelo la primera línea de defensa en la gestión de riesgos es el control de la gerencia, la segunda línea corresponde a las funciones de supervisión de riesgos, controles y cumplimiento establecidas por la administración, y la tercera corresponde al aseguramiento independiente.

3. El modelo de las Tres Líneas de Defensa

Vásquez (2015) señala:

El modelo de las tres líneas de defensa (...) trata de un modelo impulsado por la European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), avalado por el IIA Global y popularizado por la Financial Supervisory Authority británica en 2011 con el objetivo de actuar como referencia para las diferentes funciones de aseguramiento de las entidades financieras (pág. 43).

Luego el Instituto de Auditores Internos adoptó de manera formal el modelo en el año 2013, tal como es publicado por IIA (2019):

El modelo de las Tres líneas de defensa surgió por primera vez hace más de 20 años y desde entonces se lo ha reconocido ampliamente, en especial en el sector de los servicios financieros donde se originó. La IIA lo adoptó formalmente en la declaración de posición “Las tres líneas de defensa en gestión de riesgos y control eficaces” publicada en 2013, y desde entonces la promocionó como una herramienta valiosa para los encargados del gobierno. (pág. 4).

El IIA ha efectuado actualizaciones en base a requerimientos en la gestión de riesgos y control para que pueda ser adoptado por las organizaciones acorde a las contingencias presentadas en la actualidad.

El modelo entrega lineamientos para coordinar las funciones dentro de las organizaciones, como también establecer roles y responsabilidades en cada línea existente con el fin evitar la duplicación de actividades por falta de comunicación o como se mencionó antes, la falta de tener formalizados los roles y responsabilidades de cada persona. Así, lo señalan también Bantleon et al. (2020):

El Modelo de las tres líneas de defensa tiene como objetivo proporcionar una manera simple y eficaz de mejorar la coordinación y mejorar las comunicaciones sobre la gestión y el control de riesgos al aclarar los roles y deberes esenciales de las diferentes funciones de gobierno (pág. 1).

Arndorfer y Minto (2015), señalan que para la consecución de dicho objetivo “los roles y responsabilidades deben comunicarse claramente a las funciones de riesgo y control para que cada grupo de profesionales comprenda el alcance de sus actividades y cómo ese alcance se relaciona con las actividades de otros grupos” (pág. 8).

Como ha quedado de manifiesto, el gran valor que da el modelo para el control de gestión y riesgos es una buena definición de roles y que cada línea esté al tanto de sus responsabilidades y actividades, logrando una comunicación eficaz ante cualquier error o sesgo en las operaciones propias de la organización.

Como se señaló anteriormente, el modelo se compone de tres líneas principales que tienen definidos sus roles y responsabilidades, la primera y segunda línea debe reportar a la alta dirección, mientras que la tercera línea reporta a la alta dirección y al organismo de gobierno/consejo/comité de auditoría, en donde “el consejo de administración y la alta dirección son responsables de supervisar la estrategia y el proceso de gestión de riesgos” (Luburic, Perovic y Sekulovic, 2015, pág. 6). Estos mismos autores señalan que “la alta dirección debe establecer y mantener una misión, una visión y

valores para la organización. Estos deben ser claramente comprendidos, aceptados y apoyados por personas de la organización y, según corresponda, por otras partes interesadas”. Complementando lo anterior, Armendáriz et al. (2015) afirman:

El Consejo de Administración defiende el interés social de la compañía cuando comprueba que se cumplen las expectativas de los grupos de interés, dentro del marco de apetito de riesgo definido por el propio Consejo. Mientras la Alta Dirección desarrolla e implementa el sistema de Control Interno, el Consejo -a veces a través de la Comisión de Auditoría- asume la responsabilidad de su supervisión (pág. 11).

Es importante mencionar que el modelo se separa en tres líneas para poder apoyarse entre sí en la gestión de riesgos, así “logra resultados eficientes si los tres elementos de la estructura funcionan como líneas de defensas reguladas” (Luburic, 2016, pág. 6).

El funcionamiento general de las tres líneas de defensa es el siguiente:

Primera línea: está a cargo de la gerencia operativa y tiene como función ocuparse del riesgo y gestionarlo, deben realizar acciones correctivas para poder enfrentar deficiencias, también deben mantener un efectivo control interno para así poder controlar los riesgos de forma permanente. Según señala Vásquez (2015) en la “primera línea de defensa se encuentra la gestión operativa de la compañía. Aquellos que tienen la responsabilidad de ejecutar las operaciones objetivo de la compañía de acuerdo al marco de cumplimiento establecido” (pág. 7).

Segunda línea: tiene como rol gestionar los riesgos y el cumplimiento adecuado de los controles de la primera línea, así lo señala Vásquez (2015) “como una segunda línea de

defensa las organizaciones disponen de las funciones que diseñan el marco de cumplimiento de la operación: la gestión de riesgos, funciones de diseño del control interno, normativa u otras de cumplimiento” (pág. 7). Es importante recalcar que según señalan Arndorfer y Minto (2015) “si los sistemas de control descritos en la primera línea de defensa resultan ineficaces o no existen, la segunda línea de defensa adquiere importancia” (pág. 8).

Tercera línea: esta línea es la encargada de las funciones que proporcionan aseguramiento independiente. Así lo señala Vásquez (2015):

La tercera línea de defensa queda reservada para la dirección de Auditoría Interna, que ofrece aseguramiento al órgano de gobierno de la organización y la alta dirección sobre cómo la organización evalúa y gestiona sus riesgos y la eficiencia y eficacia con la que ejecuta el marco de cumplimiento (pág. 7).

4. Fortalezas y oportunidades que brinda el modelo de las Tres Líneas de Defensa

El modelo de las Tres Líneas de Defensa prevalece sobre otros por características como su flexibilidad, en cuanto a la manera en que cada una de las empresas lo puede adoptar, sin importar su rubro o tamaño. Además, el modelo es rediseñado y actualizado con el fin satisfacer las necesidades de las empresas en lo largo del tiempo, así va adquiriendo fortalezas y oportunidades, como lo señala IIA (2019) “más que necesitar un rediseño total, el modelo actual tiene fortalezas que se pueden ampliar y mejorar para cubrir las necesidades de las organizaciones con más éxito todavía”.

Otro aspecto relevante es que: “el modelo de las tres líneas de defensa (...) proporciona una forma simple y efectiva para aumentar la claridad respecto a los riesgos y los controles y ayuda a mejorar

la efectividad de los sistemas de gestión de riesgos” (Ruiz, 2018, pág. 3).

Además, una buena implementación puede contribuir de manera positiva a la organización la cual puede retroalimentarse con información relevante para la toma de decisiones, así lo señalan Dragičević, Stanojević y Stojanović (2017):

La aplicación con éxito de este modelo de gestión del riesgo puede contribuir a: la probabilidad y las consecuencias de la materialización de los riesgos, una mejor información en términos de toma de decisiones estratégicas, la reducción del coste del capital, una información financiera más precisa, crear ventajas competitivas, cuota de mercado y responsabilidad social de las empresas (pág. 7).

En cuanto a las distintas opiniones al respecto del modelo en sí y considerando su efectividad, existen autores que indican que las características de cada una de las organizaciones no son relevantes al momento de implementar el modelo. Es así que los autores Luburic, Perovic, y Sekulovic (2015) señalan que: “una cualidad particular del modelo es que su estructura central podría aplicarse en cualquier organización, independientemente de su tamaño y actividad” (pág. 3). Asimismo, Vásquez (2015) reafirma lo excluyente que es el tamaño de la organización para efectos de la implementación del control interno:

Independientemente del tamaño de las organizaciones, el establecimiento de un sistema maduro de control interno debe ser un requisito de gobierno para todas ellas. Esto no sólo es importante en las organizaciones de tamaño medio, también puede ser clave para las más pequeñas. Todas se enfrentan a entornos complejos que precisan de una estructura organizativa formal sólida que garantice la eficacia de su gestión operativa y de sus sistemas de evaluación de riesgos (pág. 43).

Es importante señalar que, independiente de las cualidades de las empresas, es fundamental que estas tengan bien definidas sus estructuras organizacionales y que sus colaboradores estén al tanto de sus roles claves dentro de la organización. Armendáriz, Alloza y Diaz (2015) afirman:

Aquellas organizaciones que no definen y/o comunican adecuadamente sus estructuras organizativas están expuestas a situaciones de riesgo. Su información para la toma de decisiones es menos clara. La falta de líneas definidas de responsabilidad posibilita actividades no éticas y fraudulentas. Si la estructura organizativa no está bien diseñada, la detección de desviaciones en el cumplimiento de objetivos es tardía y, por lo tanto, la supervisión ineficiente (pág. 13).

En esta misma línea, Lukman (2016) manifiesta lo siguiente:

En las instituciones financieras, diversos equipos, como auditores internos, especialistas en gestión de riesgos y oficiales de cumplimiento, colaboran para ayudar a sus organizaciones a gestionar los riesgos. Cada una de estas especialidades tiene una perspectiva única y habilidades específicas que pueden ser invaluable para la organización. El desafío consiste en asignar funciones específicas y coordinar eficaz y eficientemente entre esos grupos para que no haya "lagunas" en los controles ni duplicaciones innecesarias de la cobertura (pág. 5).

En torno a lo mencionado en la cita anterior, es importante destacar que el modelo se puede complementar con el Enfoque Integrado de Control Interno de COSO, ya que permite asignar funciones y responsabilidades específicas con respecto al control interno, donde lo más relevante es que permite definir las líneas que ayudan a las organizaciones a mejorar sus estructuras generales de gobierno y con ello la consecución de sus actividades relacionadas

con los objetivos de la empresa. Así también lo afirma IIA (2015) al señalar que el modelo se puede usar en conjunto con el enfoque integrado de control interno de forma tal de que las personas dentro de cada línea de defensa comprendan el alcance de sus responsabilidades referidas al riesgo y control de la organización.

Es posible señalar entonces que existen autores que avalan el modelo de la Tres Líneas de Defensa, recalcando los beneficios y ventajas que brinda, así como también, señalan la importancia de definir las estructuras organizacionales y que estas sean comunicadas dentro de la organización. Es decir, la ausencia de estas estructuras organizacionales puede ocasionar desinformación y con ello generar duplicidad de actividades o procedimientos incompletos. Ahora bien, en relación al tamaño, industria, y otras características de la organización, se entiende que, a partir de citas mencionadas anteriormente, no impedirá que se pueda aplicar este modelo. En efecto, el modelo según los autores no tiene impedimento en cuanto a características de las organizaciones para ser aplicado, pero estas características pueden ser determinantes a nivel de gestión para llevar a cabo el modelo.

En otro orden de ideas, Leech y Hanlon (2016, como se citó en Hakim, 2017) señalan que “a pesar de la simplicidad del modelo de las Tres Líneas de Defensa, el modelo se basa en el mecanismo de gobernanza tradicional y sus ideas subyacentes no responden bien en el cambiante entorno empresarial”. Con ello hace referencia a que el Modelo es poco flexible y puede no contemplar requerimientos de todas las organizaciones.

Adicionalmente, desde otro punto de vista se señala que “el talón de aquiles del modelo de las Tres Líneas de Defensa radica en la falta de una visión general amplia de toda la estructura organizativa, lo que resulta en medidas de control ineficaces en múltiples niveles de la empresa” (Vousinas, 2017, pág. 5).

Asimismo, Davies y Zhivitskaya (2018, como se citó en Tammenga, 2020) señalan algunas críticas y obstáculos del modelo:

El modelo de las Tres Líneas de Defensa también ha recibido críticas. La preocupación central según Davies y Zhivitskaya (2018) es que la existencia de tres grupos separados que se supone que deben garantizar una conducta adecuada frente a los riesgos ha llevado a una falsa sensación de seguridad. Si varias personas están a cargo, nadie lo está realmente. Diferentes críticas apuntan a que el modelo podría restar importancia a una fuerte gestión del riesgo en las propias áreas de negocio: "no se hace suficiente hincapié en la primera línea de defensa que es la gestión" o que podría conducir a una gestión excesivamente burocrática, enfoque costoso y desmotivador de la gestión de riesgos (pág. 3).

Así como en la cita anterior, existen autores que cuestionan el modelo y hacen referencia a la independencia que debiese tener cada línea para una correcta y adecuada aplicación en las organizaciones. Howard & Zhivitskay (2018) afirman que: "a pesar de que cada línea es teóricamente separada y distinta, todavía hay cierto desacuerdo sobre dónde deben trazarse los límites entre las tres líneas, y una considerable divergencia en la forma de su operacionalización dentro de las empresas" (pág. 4).

En definitiva, existen opiniones que destacan la independencia que cada línea debe tener en relación a las otras, tal como lo señalan Arndorfer y Minto (2015):

Aun cuando las funciones de la segunda línea de defensa sean independientes desde el punto de vista organizativo, pueden carecer de las aptitudes y los conocimientos suficientes para cuestionar eficazmente las prácticas y los controles de la primera línea, como la validación de modelos complejos o para proporcionar valoraciones independientes de instrumentos "ilíquidos" o difíciles de valorar (pág. 11).

A pesar de la autonomía que deben tener las líneas, debe existir una coordinación y fluidez de la información ya que, la segunda línea supervisa a la primera, y a su vez la tercera línea supervisa a la primera y la segunda. En este aspecto, el foco de mantener una independencia constante puede afectar la coordinación entre las tres líneas, tal como lo sostiene Bantleon et al. (2020):

(...) al exigir claramente un alto nivel de independencia para cada línea, hay compensaciones obvias que podrían afectar la eficacia y eficiencia de toda la función de gestión del riesgo. En particular, la falta de coordinación podría reducir el efecto positivo de las tres líneas distintas porque las tareas y los recursos de cada línea no son independientes de los de las otras líneas (pág. 2).

Vinculado al concepto anterior y relacionado con la coordinación y también la integración que se debe tener para llevar a cabo la gestión de los riesgos Lyons (2012) menciona:

Si bien la base de una buena gestión de riesgos es que cada parte de la organización es responsable de gestionar los riesgos en su propia área de actividad, esto debe operarse en un enfoque integrado y holístico para asegurar la alineación con los objetivos y la estrategia de toda la organización (pág. 6).

En concordancia con lo anterior “las investigaciones sugieren que la falta de coordinación entre las tres líneas podría dar lugar a ineficiencias como la fatiga por las seguridades, las deficiencias en las seguridades o la presentación inadecuada de informes que repercuten negativamente en la gobernanza” (Bantleon, et al., 2020, pág. 2).

Con el objeto de mejorar la coordinación de las tres líneas Arndorfer y Minto (2015) señalan que existen otras partes que pueden colaborar en la gestión del riesgo, estas son una cuarta línea

de defensa por medio de auditores y/o reguladores externos, especialmente para instituciones financieras (pág. 12).

Por lo tanto, según señalan algunos autores, la tercera línea no sería la última, sino que existiría una continuación después de esta, la denominada cuarta línea. Huibers (2015) manifiesta que la cuarta línea de defensa está compuesta por “auditores externos, reguladores y organismos externos. Independiente que la garantía es ofrecida por terceros externos, generalmente el auditor financiero de la empresa es quien brinda seguridad con respecto a los estados financieros” (pág. 11).

En la misma línea Arndorfer y Minto (2015) señalan que el objetivo de las cuatro líneas de defensa es:

Mejorar la coordinación entre las partes externas y los auditores internos, su éxito se basa en una mayor comunicación. La comunicación funciona reduciendo, si no eliminando, la información asimétrica entre las partes implicadas, siempre que, por supuesto, el tratamiento de la información sea tal que los sistemas de control de riesgos sean más eficaces. (pág. 13).

De este modo, la cuarta línea proporciona ciertos beneficios y potencia el ámbito de las oportunidades de mejora para hacer frente a los riesgos a través de los controles.

Si bien Arndorfer y Minto manifiestan que la cuarta línea se compone por auditores y reguladores externos, Vousinas (2017) señala que pueden existir dos nuevas líneas aplicables a las instituciones financieras:

Esencialmente el 5LoD es el modelo 3LoD con la adición de dos líneas adicionales - regulador y auditoría externa (líneas externas de defensa). Cabe señalar que el modelo desarrollado puede aplicarse a las instituciones financieras en

general, pero el análisis exhaustivo y la atención se centra en las instituciones bancarias reguladas (pág. 9).

De la misma manera define la quinta línea como:

El papel de la auditoría externa es principalmente revisar los estados financieros para asegurarse de que sean una cuenta "verdadera y justa" del desempeño financiero pasado y la situación financiera actual y que estén preparados de acuerdo con un marco de información financiera apropiado (...) Más aún, los auditores internos pueden beneficiarse del conocimiento especializado de los auditores externos sobre instituciones financieras, mientras que los auditores externos pueden beneficiarse del profundo conocimiento interno de los auditores internos sobre el entorno de riesgo de los bancos y el sistema de control interno (Vousinas, 2017, pág. 12).

No obstante, también existe un autor que plantea un enfoque en donde se segregan las funciones en cuanto a roles externos o internos de las líneas de defensa de partes interesadas. El autor Lyons (2011) señala:

Varias líneas de defensa internas y externas se superponen en una jerarquía para ayudar a garantizar que exista una supervisión corporativa adecuada en todos los niveles dentro y fuera de la organización. Cada una de estas líneas de defensa tiene diferentes funciones, responsabilidades y responsabilidades de supervisión, y se espera que todas ellas hagan una contribución valiosa al marco general de supervisión (pág. 3).

Por el contrario, según IIA (2015) las partes externas no deberían ser consideradas parte del modelo:

Aunque las partes externas no se consideran formalmente entre las tres líneas de defensa de una organización, grupos como los auditores y reguladores externos a menudo

desempeñan un papel importante en la estructura general de gobernanza y control de la organización (pág. 13).

A diferencia de lo señalado por IIA, Vousinas (2017) afirma que los auditores externos y reguladores si se coordinan de manera efectiva, se pueden considerar “como líneas de defensa adicionales, brindando seguridad a los accionistas de una institución, incluida la alta gerencia y el comité de administración” (pág. 10).

Con el objetivo de apoyar la implementación del modelo, el autor Wyman (2020) señala que una organización necesita ser consciente del tamaño de esta para no exponerla a riesgos. Además, con el fin de poder implementar el modelo de las tres líneas de forma correcta la empresa debe alinear los principios, evaluar el estado actual, evaluar objetivos e identificar los problemas y brechas.

5. Metodología

En lo que se refiere al marco metodológico de este estudio, su enfoque es de carácter cualitativo; el tipo de estudio de esta investigación es exploratorio; y la técnica de investigación utilizada es la investigación documental ya que se espera poder interpretar, conocer opiniones y revisar la opinión de los autores expertos en la temática de estudio.

Para la recolección de información se procedió a realizar la búsqueda de artículos, documentos, informes y documentos relacionados con el modelo de las Tres Líneas de Defensa, para lo cual se definieron las palabras claves: modelos de las tres líneas de defesa, control de gestión y riesgos, control interno, auditoría interna. La población de este estudio, está dada por todos los artículos, documentos, papers, informes e investigaciones que tienen caracteres en común, de los cuales se extrae un subgrupo de la población definida anteriormente, donde el parámetro es que la fecha de publicación de artículos, documentos, papers, informes e investigaciones sea de los últimos 10 años, ello tomando en cuenta

que el tema de investigación es relativamente nuevo. Además, para efectos de seleccionar los artículos, documentos, papers, informes e investigaciones se consideró la calidad de la información, es decir, se distingue entre artículos realizados por profesionales con vasta experiencia y aquellos artículos realizados por alumnos de pregrado, de manera de obtener información validada por profesionales que tengan experiencia en el tema. Es importante destacar que se seleccionó artículos de distintos países y en distintos idiomas, de manera de obtener información más amplia de cómo funciona el modelo en distintas partes mundo.

6. Conclusión

El modelo de las tres líneas puede ser aún más eficiente, siempre que las empresas tengan una base sólida de control interno. Este desafío conlleva a que muchas empresas deban adecuar su estructura de control con el modelo de las tres líneas al momento de implementarlo, y es muy importante que las empresas puedan identificar sus riesgos, es decir, estar en conocimiento de cuáles serán las vulnerabilidades que esperan gestionar con la aplicación del modelo.

Por otra parte, uno de los desafíos más importantes para implementar el modelo, es que las empresas deben estar preparadas en cuanto a su estructura organizacional, es decir, deben tener una estructura bien definida para poder enfrentar los obstáculos y facilitar el desarrollo efectivo del modelo de las tres líneas de defensa. Cabe destacar que una parte fundamental dentro de la estructura es definir roles y responsabilidades para que cada línea realice las funciones que le corresponden sin que exista duplicidad de las actividades o vacíos en funciones de cada una de las líneas.

Otro de los desafíos que arroja el modelo, es que la organización coordine la forma de implementación de este de tal manera que, al

ser tres líneas independientes, de igual forma exista comunicación y coordinación entre ellas. Según algunos de los autores citados, es difícil poder mantener las tres líneas con total independencia ya que sobre todo las dos primeras se relacionan de manera más directa a diferencia de la tercera que es más independiente. El desafío aquí, es que la empresa pueda establecer la mejor forma para que estas líneas sean independientes y logren coordinación, de manera de no comprometer la eficacia del modelo.

Un tercer desafío para las organizaciones es investigar y mantenerse actualizadas en cuanto a las nuevas líneas de defensa, así como se mencionó en esta investigación, las cuales pueden ayudar a garantizar aún más la eficacia del modelo. Para esto se contemplan líneas que actúan de manera interna en la organización como también líneas que actúan de manera externa regulando y entregando lineamientos o recomendaciones sobre cómo gestionar los riesgos y mejorar procedimientos, entre otros.

En relación al punto anterior, si bien una cuarta o quinta línea de defensa no es reconocida oficialmente por el IIA, puede traer beneficios relevantes sobre todo en instituciones financieras como lo indican los autores. Es así que surge un nuevo desafío para las organizaciones donde, a través de la gestión empresarial puedan planificar y organizar antes de incorporar el modelo a sus filas, por lo que es necesario establecer un estudio previo respecto si es apropiado aplicar alguna línea adicional, la cual va a depender directamente del tipo de organización de la cual se trate.

7. Referencias bibliográficas

Armendáriz, J., Alloza, A., & Diaz, J. (2015). Entorno de Control: Siete preguntas que cualquier consejero debe plantearse. The Institute of Internal Auditors.

- Arndorfer, I., & Minto, A. (2015). The model "Four lines of defense" for financial institution. Bank for international settlements, 8.
- Bantleon, U., d'Arcy, A., Eulerich, M., Hucke, A., Pedell, B., & Ratzinger-Sakel, N. (2020). Coordination Challenges in Implementing the Three Lines of defense model. Wiley, 12.
- Dragičević, Stanojević, & Stojanović. (2017). Three lines of defence model and the role of internal audit activities as the response to the global economic crisis. IOP Conference Series: Materials Science and Engineering, 7.
- Elizalde Marin, L. (2018). Control Interno desde el enfoque contemporáneo.
- Hakim, A. (2017). Application of Three Lines of defense in Islamic Financial Institution. International Journal of Management and Applied Research, 5.
- Howard, D., & Zhivitskaya, M. (2018). Three Lines of Defence: A Robust Organising Framework, or Just Lines in the Sand? Special Issue Article, 4.
- Huibers, S. (2015). Combined Assurance: One Language, One Voice, One View. The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, 11.
- IIA. (2013). Gestión de riesgos: tan fácil como 1...2...3. The institute Of Internal Auditors, 3.
- IIA. (2013). Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control. The Institute of Internal Auditors.
- IIA. (2015). Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense. The Institute of Internal Auditors, 8.
- IIA. (2019). Tres líneas de defensa. The institute of Internar Auditor, 4.

- IIA. (2020). El modelo de las tres líneas de defensa del IIA 2020. The institute of Internal Auditors, 3.
- Jaeger, J. (2020). Compliance Week. Obtenido de <https://www.complianceweek.com/surveys-and-benchmarking/survey-practitioners-weigh-in-on-iias-new-three-lines-model/29531.article>
- Luburic, R., Perovic, M., & Sekulovic, R. (2015). Quality Management in terms og strengthening the "three lines of defence" in risk management process approach.
- Luburic, R. (2016). Strengthening the three lines og defence in terms of more efficent operational risk management in central banks. De Gruyter Open, 6.
- Lyons, S. (2012). Defending our stakeholders: Corporate defence management explored. Volumen One Issue Three, 6.
- Lyons, S. (2011). Corporate Oversight and Stakeholder Lines of Defense. The conference board, 3.
- Muñoz J. et al (2011). Eficacia en contexto de gestión en la seguridad de la información según COBIT. Pensamiento americano.
- Quinaluisa et al (2018). El control interno y sus herramientas de aplicación entre COSO y COCO. Cofín Habana, 3.
- Rodríguez, M., Piñeiro, C., & de Llano, P. (2013). Mapa de riesgos: Identificación y gestión de riesgos. Econstor.
- Ruiz, E. (2018). El control interno de la gestión economico - financiera de la concesión de obras y concesión de servicios locales. Auditoría y gestión de los fondos públicos, 3.
- Tammenga, A. (2020). The application of Artificial Intelligence in banks in the context of the three lines of defence model. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie.

Vásquez, J. L. (2015). Desafíos de auditoría interna en el horizonte 2020. Instituto de Auditores Internos, 43.

Vousinas, G. L. (2017). Más allá de las tres líneas de defensa. El modelo de las cinco líneas de defensa para instituciones financieras, 15.

Wyman, O. (2020). Right - Sizing The three lines of defense, 11.

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 58 – año 29

LA IMPLEMENTACIÓN DE NIA-EMC: UN CAMBIO IMPORTANTE EN LA AUDITORÍA PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS

Autoras

**ANGELA JIMÉNEZ-MONTAÑÉS
SUSANA VILLALUENGA-DE GRACIA**

Angela.jimenez@uclm.es

Universidad de Castilla La Mancha

Dra. Dña. M^a Angela Jiménez-Montañés

- Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Castilla La Mancha.
- Profesora Titular de UCLM. Auditora de Cuentas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas de España (ROAC).
- Experto Contable acreditado por el Consejo General de Economistas.

Dra. Dña. Susana Villaluenga-de Gracia

- Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Castilla-La Mancha.
- Profesora del Área de Economía Financiera y Contabilidad en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo en dicha Universidad desde 1999

Publicación:

- Presentado el 17/03/2023
- Aprobada el 16/08/2023
- Publicado en Septiembre del 2023

LA IMPLEMENTACIÓN DE NIA-EMC: UN CAMBIO IMPORTANTE EN LA AUDITORÍA PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS

IMPLEMENTATION OF NIA-EMC: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES FOR AUDITING LESS COMPLEX ENTITIES

SUMARIO

Palabras clave
Keywords
Resumen
Abstract

1. Introducción
2. Complejidad empresarial y las EMC
 - 2.1. Entidades menos complejas versus PYME
 - 2.2. La caracterización cualitativa de las EMC: La complejidad.
3. Implicaciones de la Norma Internacional para EMC
4. Matriz de riesgos de las EMC
5. El informe de auditoría para las EMC
6. A modo de conclusión y resumen
7. Trabajos citados

Palabras clave:

Auditoría; NIA; Entidades Menos Complejas; Estados financieros.

Keywords:

Audit; ISAs; Less Complex Entities; Financial Statements.

Resumen

La futura implementación NIA de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA-EMC) supone un cambio importante para el ámbito de la auditoría y para este tipo de entidades. En este trabajo se pretende analizar su ámbito de aplicación, así como los aspectos más novedosos y relevantes del texto. En el futuro será importante considerar cómo se aplican estos objetivos en la realidad y su adecuación para cumplir con las necesidades de los usuarios y del mercado, así como los desafíos que los auditores pueden enfrentar al intentar alcanzar estos objetivos en la práctica, especialmente tratándose de este tipo de entidades.

Abstract

The upcoming implementation of ISA Financial Statements for Less Complex Entities (ISA-LCE) signifies a significant change in the auditing field and for entities falling under this category. The purpose of this paper is to analyze the scope of its application as well as its most relevant and innovative aspects. It will be crucial to consider how these objectives are put into practice and their appropriateness in meeting the users' and market needs, as well as the challenges that auditors may encounter in achieving these objectives in practice, especially in the case of these entities.

1. Introducción

En julio de 2021 el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) presentó un borrador en fase de consulta sobre la Norma Internacional de Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (EMC o LCE, por sus siglas en inglés), que estuvo abierto a consulta hasta el 31 de enero de 2022 (IAASB, 2021).

La implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ha sido objeto de debate desde que se inició el proceso de revisión de estas. La encuesta realizada, entre 2011 y 2012, por el IAASB a las Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (PYMFA) en varios países ha resaltado la necesidad de una mayor escalabilidad de los requerimientos dentro de las NIA y la preocupación por los requerimientos de documentación y ciertas normas en entornos de PYME. Por lo tanto, es crucial la aprobación de una NIA que aborde la implementación de estas normas en este tipo de entidades, de acuerdo con sus necesidades específicas. Esta norma aseguraría que las NIAs sean consideradas como proporcionales y escalables para las auditorías de todos los tamaños y complejidades, tal y como se reconoció en la Estrategia del IAASB para 2015-2019.

En el Borrador de la NIA-EMC, el IAASB ha preferido hablar de EMC y no de PYMES, debido a que se ha utilizado el término de complejidad de la entidad en lugar de su tamaño, ya que en el entorno económico actual se pueden identificar entidades pequeñas pero complejas y otras que no son consideradas PYMES pero que pueden ser consideradas menos complejas. Sin embargo, no existe una definición clara y universalmente aceptada de lo que se considera una entidad menos compleja, lo que puede dificultar la identificación y selección de casos de estudio relevantes para la aplicación de la norma en cuestión. Ello es una limitación importante en la implementación de la norma y una razón por la que se han definido características cualitativas para identificar las EMC.

En el Borrador de NIA-EMC (BNIA-EMC), el IAASB ha definido una entidad menos compleja (EMC) de acuerdo con una serie de características cualitativas (concentración de la propiedad y dirección, complejidad de la transacción, registro simple, pocos controles internos, etc.), a diferencia de los criterios utilizados para determinar una PYME, en su mayor parte de carácter cuantitativo (total de activo, cifra de negocios o número de empleados). Además, es importante tener en cuenta que la definición no es exhaustiva y no es la única forma de identificar una entidad menos compleja, ni una PYME. El IAASB también ha reconocido que estas características cualitativas pueden variar en función de la industria o el sector de la entidad. Como resultado, una de las principales cuestiones que surgen es la falta de una definición clara y universalmente aceptada de lo que se considera una entidad menos compleja, lo que puede dificultar la identificación y selección de casos de estudio relevantes para la aplicación de la norma en cuestión.

Además, del ámbito de aplicación, dada la dificultad para definir EMC y las diferencias en la interpretación y aplicación de las características cualitativas en diferentes industrias o sectores, el Borrador de BNIA-EMC contempla otra serie de cuestiones a tener en cuenta para el auditor, que supondrá una mayor eficiencia y efectividad en la auditoría y mayor transparencia, pero también introducirá cambios en los procedimientos de auditoría, los informes y la comunicación con los clientes, y cómo estas implicaciones pueden variar según el tamaño y la complejidad de la entidad.

El objetivo de este estudio es analizar la NIA para las EMC, su delimitación y aplicación mediante el estudio pormenorizado del BNIA-EMC sometido al análisis crítico en la comprensión y aplicación efectiva de la norma. A pesar de que la metodología utilizada no permite una validación empírica de los resultados, el trabajo proporcionará una mejor comprensión de la Norma Internacional y su aplicación a las EMC, lo que puede contribuir a la

literatura existente y proporcionar una base sólida para futuras investigaciones empíricas.

2. Complejidad empresarial y las EMC

2.1. Entidades Menos Complejas versus PYME

El Borrador de la NIA-EMC define las EMC como "aquellas cuya naturaleza son más simples y claras" (IAASB, 2021, págs. secc. 1, ap. 3), con una caracterización cualitativa, basada en su tamaño reducido, estructura organizativa sencilla (menos niveles jerárquicos y menos departamentos), gestión menos compleja, menor regulación o menos estricta, por su menor impacto en el entorno económico y social, mayor flexibilidad, con capacidad de adaptación al entorno y cercanas a las necesidades y demandas de usuarios y clientes. Es importante tener en cuenta que, aunque pueden existir similitudes entre las EMC y las PYMES, no siempre son entidades coincidentes.

Sin embargo, cuando hablamos de PYME nos referimos a su tamaño y no a su complejidad y para ello, en el ámbito de la UE, se tiene como criterio el que se recoge en el artículo 2 del Reglamento n. 651/2014 de la Comisión (Reglamento (UE) nº651/2014, 2014), donde se definen los límites objetivos en términos financieros y de número de empleados.

El texto define los tipos de empresa estableciendo un método transparente para calcular los límites financieros y el número de empleados. Para pertenecer a una categoría se debe cumplir el límite de número de empleados y no superar la cifra de volumen de negocio o la de balance general. En concreto, en el mencionado artículo se indica lo siguiente:

Tabla 2. Criterios para la aplicación de una auditoría PYME

Criterio	Umbral
Importe neto de la cifra de negocio	Supere los 5.700.000 euros
Número medio de empleados durante el ejercicio	Mayor de 50
Cifra total de las partidas del activo	Superior a 2.850.000 euros

El IAASB ha preferido utilizar el término EMC en lugar de PYMES para enfatizar la complejidad de la entidad en lugar de su tamaño, ya que existen entidades pequeñas pero complejas y entidades más grandes que pueden considerarse menos complejas.

Si ponemos en relación las EMC con las PYME podemos señalar en que las primeras se diferencian en la menor organización, menor grado de formalidad en los procesos y políticas, menor tamaño y alcance, menor complejidad contable y fiscal, y mayor dependencia de la economía local y regional, lo que las hace vulnerables a los cambios¹, y menor capacidad de innovación debido a sus recursos limitados, en este sentido, las PYMEs pueden ser más innovadoras en algunos casos, debido a su capacidad para adaptarse rápidamente a los cambios y a su enfoque en nichos de mercado específicos una entidad puede ser calificada como PYME y no como EMC.

¹ Estas entidades tienen una menor capacidad de adaptación a los cambios del mercado, ya que cuentan con menos recursos y flexibilidad en sus operaciones. Esto puede dificultar su capacidad para competir con otras empresas en el mercado, especialmente con aquellas que son más grandes y tienen más recursos para afrontar los cambios en el entorno empresarial. Además, las EMC pueden enfrentar mayores desafíos en términos de innovación y desarrollo de nuevos productos o servicios, lo que también puede afectar su competitividad en el mercado.

2.2. La caracterización cualitativa de las EMC: la complejidad

La **complejidad** de la organización no es fácil de identificar y su conceptualización se encuentra delimitada por un conjunto de elementos y condiciones que no varían de la misma manera e intensidad en todas las organizaciones. En tal sentido, la complejidad no sólo se refiere a un problema de cantidad de componentes y las relaciones entre ellos sino también responde a la dificultad de evaluar o entender los aspectos más esenciales del diseño organizativo y de la naturaleza o tipo de trabajo llevado a cabo en la organización, necesario para satisfacer las exigencias del entorno donde se desenvuelve. De manera que la complejidad de una organización no solo se refiere a la cantidad de componentes y relaciones entre ellos, sino también a la capacidad de entender y evaluar los aspectos más esenciales del diseño organizativo y el tipo de trabajo que se lleva a cabo para satisfacer las demandas del entorno en el que opera.

En la bibliografía existen diferentes valoraciones sobre la complejidad de una organización. Thomson (Thompson, 1994) argumenta que la complejidad organizativa se relaciona con la cantidad de elementos que conforman la organización, la interdependencia que existe entre ellos y las acciones tomadas para coordinar e integrar adecuadamente las partes. Jensen y Heckling (Jensen & Heckling, 1995) identifican esta complejidad con la **distribución y gestión del conocimiento específico necesario para la toma de decisiones**, de manera que una entidad es compleja cuando la información relevante está en mano de unos pocos con independencia del tamaño de la organización. Otros autores, entre los que se encuentran, Hall, Johnson y Haas (1967), Donnelly, Gibson y Ivancevich (2001), Robbins (2005) Zapata y Caldera (2008) consideran que las variables básicas que **determinan la complejidad** de una organización son tres:

- *Diferenciación horizontal*: grado de diferencia entre las unidades de una organización de la empresa, determinada por factores como las habilidades y características de los empleados, la naturaleza de las tareas que realizan, el criterio de división departamental y el número de objetivos planificados para un período concreto. Cuanto mayor sea la diferencia entre estas unidades, mayor será la complejidad organizativa y la necesidad de controles. Con un mayor número de empleados, también hay una mayor especialización y separación de funciones, lo que puede requerir la implementación de controles internos. Esto es particularmente cierto en las empresas de tamaño grande, ya que en las pequeñas empresas las diferencias suelen ser menos notables.
- *Diferenciación vertical o jerárquica*: mayores niveles jerárquicos, implica mayor complejidad.
- *Dispersión espacial*: grado de dispersión geográfica y física entre los miembros de una organización, así como el grado en el que las instalaciones están localizadas y dispersas física o espacialmente; a mayor dispersión mayor complejidad.

En una publicación *Accountancy Europe* (Accountancy Europe, 2018) se puede encontrar una aproximación al **concepto de EMC**. Según la publicación, una entidad pequeña o menos compleja se caracteriza por presentar una o varias de las siguientes características específicas:

- *Gobierno de la entidad*: en una entidad pequeña o menos compleja, el gobierno de la organización suele estar muy involucrado en el desarrollo de la actividad, y normalmente no se identifican ejecutivos ni directivos. Además, el grupo de *stakeholders* suele ser reducido en comparación con

empresas más grandes y complejas. En este tipo de entidades, el propietario o propietarios suelen tener un papel predominante en la toma de decisiones y la gestión diaria de la organización.

- *Entorno de negocio y control interno*: En una entidad pequeña o EMC menos compleja, el modelo de negocio es fácil de entender y no presenta dificultades en relación con el entorno del riesgo y de los activos. La documentación de referencia y de procedimientos es accesible y fácil de entender, así como los procesos que representa. Aunque el entorno de control es fácilmente comprensible, no se identifica claramente la segregación de funciones y el establecimiento de los diferentes procedimientos que deben seguirse siguiendo los modelos de control interno, como puede ser la aplicación del Modelo COSO (COSO, 2014), el cual es ampliamente conocido a nivel internacional.
- *Proceso contable*: En una entidad pequeña o menos compleja, el proceso contable debe ser simplificado debido a que el número de transacciones y operaciones realizadas por la organización son de pequeña escala. En consecuencia, la elaboración y presentación de la información financiera se simplifica en comparación con empresas más grandes y complejas.

El Borrador de la NIA-EMC ha concretado las características cualitativas de una EMC son las siguientes (apartados A.8-A.9, en la parte A del BNIA-EMC), identificadas en los distintos ámbitos (IAASB, 2021):

- *Actividades comerciales y modelo de negocio e industria*. Tanto uno como otro concepto está bien definido para la industria y los productos o servicios no dan lugar a un **riesgo**

generalizado de obsolescencia tecnológica, responsabilidad legal o riesgo de reputación.

- *Estructura organizacional*, clara y sencilla. Las actividades comerciales de una entidad comprenden **pocas líneas de negocios y productos**, requieren **pocos empleados involucrados** en funciones para la presentación de informes financieros.
- *Estructura de propiedad o de supervisión*.
 - a. Una entidad con propietario-gerente, es decir, de un solo propietario-gerente o con concentración de propiedad y dirección en un pequeño número de individuos.
 - b. Todos los responsables del gobierno de la entidad están involucrados en la dirección de la entidad. No se incluyen normalmente miembro o miembros del gobierno corporativo independientes y externos.
- *Regulación o supervisión regulatoria*.
 - c. Las operaciones no están sujetas a un mayor grado de regulación o supervisión regulatoria.
- *Transacciones y procesamiento de información*.
 - d. Transacciones claras o sencillas que resultan de pocas líneas de negocio o productos, que requieren un mantenimiento de registros sencillo y pocos controles internos.
 - e. Pocos niveles de dirección con responsabilidad de una amplia gama de controles, muchos controles pueden ser aplicados directamente por la dirección.
 - f. Poco personal, muchos con una amplia gama de funciones y poco personal involucrado en funciones relacionadas con la presentación de información financiera.

- g. Si la entidad utiliza una organización de servicios relevantes para la información financiera, el servicio procesa transacciones que son claras y sencillas y que se anticipa que el auditor podrá obtener evidencia de auditoría necesaria sin dificultad a partir de los registros disponibles. Para obtener evidencia, el auditor puede acceder directamente a los registros contables relevantes con la finalidad de obtener evidencia suficiente y adecuada y no necesitará depender de informes de eficacia operativa de los controles de la entidad que proporciona los servicios.
- *El entorno de las TI y los sistemas de TI de la entidad.*
 - h. La entidad utiliza software comercial sin modificaciones o con modificaciones limitadas.
 - i. La estructura organizativa de las TI es clara y sencilla; la entidad puede no tener recursos dedicados a las TI, pero puede tener una persona asignada con la función de administrador con el objetivo de otorgar acceso a los empleados o instalar actualizaciones proporcionadas por el proveedor.
 - j. Las aplicaciones de las TI de la entidad realizan controles de procesamiento de información automatizados, si bien, las transacciones subyacentes por su naturaleza son claras o sencillas. El procesamiento de las transacciones implica el uso de software comercial sin modificaciones o modificaciones limitadas que es parte del paquete de software de contabilidad de la entidad o que proporciona una interfaz simple con el paquete de software de contabilidad de la entidad.

- *Las estimaciones contables de la entidad.*
 - k. Estimaciones contables de valor razonable que utilizan precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos idénticos. Estas entradas están fácilmente disponibles y son observables.
 - l. Las estimaciones tienen un número limitado de hipótesis para las cuales es relativamente sencillo obtener suficiente evidencia de auditoría y se puede obtener información relevante. Por ejemplo, una provisión para cuentas de cobro dudoso basada en la aplicación de porcentajes de pérdidas estimadas a las respectivas categorías de antigüedad de las cuentas por cobrar.

Tabla 3. Características cualitativas de una EMC según el Borrador NIA-EMC

Ámbito	Características
Actividades comerciales y modelo de negocio e industria	Bien definidos, no hay riesgo generalizado de obsolescencia tecnológica, responsabilidad legal o riesgo de reputación
Estructura organizacional	Pocas líneas de negocio y productos , pocos empleados involucrados en funciones para la presentación de informes financieros
Estructura de propiedad o de supervisión	Propietario-gerente o con concentración de propiedad y dirección en un pequeño número de individuos , todos los responsables del gobierno de la entidad están involucrados en la dirección de la entidad

Regulación o supervisión regulatoria	Operaciones no están sujetas a un mayor grado de regulación o supervisión regulatoria
Transacciones y procesamiento de información	Transacciones claras o sencillas, poco personal involucrado en funciones relacionadas con la presentación de información financiera
Entorno de las TI y los sistemas de TI de la entidad	Utiliza software comercial sin modificaciones o con modificaciones limitadas, estructura organizativa clara y sencilla
Estimaciones contables de la entidad	Estimaciones contables de valor razonable que utilizan precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos idénticos, estimaciones tienen un número limitado de hipótesis para las cuales es relativamente sencillo obtener suficiente evidencia de auditoría

Fuente: Elaboración propia a partir del proyecto de NIA-EMC.

Si bien el objetivo de nuestro trabajo no es realizar un análisis exhaustivo de la complejidad empresarial u organizativa, parece claro, que la consideración de EMC utilizada por el IAASB, para la emisión del Borrador de la Norma, se ha basado en aspectos cualitativos difusos, que introducen flexibilidad en la aplicación de la normativa. Si bien, en el apartado c del capítulo 3 del trabajo se indican las limitaciones de aplicación de la NIA para EMC.

3. Implicaciones de la Norma Internacional para EMC

El propósito fundamental de este proyecto de norma se enfoca en el beneficio del interés público y en la promoción de la transparencia de la información, que es uno de los principales objetivos de la

Auditoría de Cuentas. Sin embargo, debido a las características de las organizaciones a las que está dirigido, se busca enfatizar los siguientes aspectos (IAASB, 2021, pág. 10 Secc. 2, ap. 18):

- *Mantener la confianza en los informes financieros* de las EMC, ya que estas como las PYMES, representan un potencial importante para el empleo y el desarrollo económico a nivel local en todos los países.
- *Ayudar a los auditores de EMC* a realizar auditorías consistentes, efectivas y de alta calidad, manteniendo requisitos simplificados para obtener seguridad razonable y evaluaciones de riesgo adecuadas y consistentes.
- *Ser receptivos a las necesidades* de las partes interesadas y considerar las circunstancias de las auditorías de EMC.
- *Cubrir el vacío normativo* existente para la realización de auditorías en este tipo de entidades y garantizar la coherencia en la aplicación de la normativa de auditoría.

Las características específicas de las EMC tienen un impacto en la forma en que se debe realizar una auditoría de cuentas. En general, se cree que la implementación de la NIA-EMC puede presentar algunas dificultades, incluyendo:

- a) Complejidad de requisitos y material de aplicación:** las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) se han vuelto cada vez más complejas y extensas. Existe el riesgo de que los auditores dediquen un esfuerzo de auditoría desproporcionado en aquellas áreas que son principales en las normas, pero que tienen poca o ninguna exposición al riesgo en la entidad auditada, dado su menor complejidad. Para abordar esta dificultad, se recomienda aplicar el enfoque de riesgos, tal y como aparece recogido en la NIA 315 (2019), que se centra en los riesgos más pertinentes que pueden requerir una atención más profunda, como el análisis de empresas en funcionamiento

y transacciones con partes vinculadas. También se sugiere la aplicación del escepticismo profesional para garantizar una evaluación adecuada de la información financiera (IAASB, Norma Internacional de Auditoría 315 (revisada en 2019), 2019).

b) Escalabilidad y proporcionalidad limitadas en la práctica: las NIA están diseñadas para ser normas basadas en principios que permitan a los auditores aplicar el juicio profesional y adaptar los procedimientos de auditoría según los riesgos de la entidad auditada y las circunstancias específicas. Si bien se espera que los requisitos de las NIAs se reduzcan para adaptarse a entornos pequeños o no complejos, en la práctica, estos aspectos de escalabilidad y proporcionalidad pueden ser difíciles de aplicar debido a los siguientes factores:

- *Nivel de documentación exigida:* será la suficiente para que un auditor experimentado comprenda los procedimientos de auditoría, la evidencia obtenida y cualquier juicio significativo. Aunque para las EMC se puede reducir la cantidad de documentación requerida, aún es bastante complicada debido a la cantidad de requisitos de la NIA que deben aplicarse.
- *Análisis de riesgos:* el auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material y por fraude. Las declaraciones pueden contener inexactitudes materiales. El auditor debe diseñar e implementar procedimientos de auditoría apropiados para reducir estos riesgos y obtener evidencias adecuadas de estos. Sin embargo, la aplicación de la norma puede ser complicada en un entorno no complejo y no garantiza la detección eficiente de los riesgos reales.
- *Alcance del trabajo en el estudio del control interno:* según las NIAs, el auditor debe comprender y evaluar los controles internos de una entidad utilizando el modelo

COSO de cinco componentes (COSO, 2014). Sin embargo, este modelo no está diseñado específicamente para las EMC y, por lo tanto, el alcance y documentación necesarios para evidenciar el estudio de los controles internos pueden resultar complejos de aplicar en este tipo de entidades.

- c) Valor oculto de la auditoría:** Las NIA tienden a enfocarse en el cumplimiento de normas en lugar del juicio profesional. Durante la planificación de la auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento profundo del negocio para obtener la evidencia necesaria y emitir una opinión profesional sobre los estados financieros auditados.

En la propuesta de NIA se contempla prohibir su aplicación, cuando se presenten los siguientes casos (IAASB, 2021, pág. 24 ap. 67):

- a) *Cuestiones o circunstancias complejas sobre las actividades comerciales, operaciones, transacciones y eventos relevantes de la entidad que influyen en la preparación de los estados financieros*
- b) *Asuntos, temas y cuestiones que aumentan o indican la presencia de complejidad en relación con la composición de la propiedad de la entidad, la política de gobierno corporativo, la política empresarial o determinados procedimientos de la entidad.*

Algunas situaciones que pueden justificar la no aplicación de la NIA-EMC, aunque esta lista no es exhaustiva, son:

- a) operar en un sector con mayores riesgos de complejidad para la auditoría;
- b) tener una estructura organizativa no simple;
- c) contar con una estructura de propiedad o supervisión compleja;

- d) tener transacciones o un sistema de información financiero complejo;
- e) tener un entorno de tecnologías de la información complejo; y
- f) tener estimaciones contables con alto grado de incertidumbre o métodos de cálculo complejos.

En todo caso, las entidades que no podrán aplicar estas normas son (apartado A.7 de BNIA-EMC):

- a) Aquellas en las que las disposiciones legales y reglamentarias aplicables prohíban expresamente el uso de la norma o prevean la aplicación de una norma especial.
- b) Las entidades cotizadas.
- c) Las auditorías de grupos.

Los auditores deben usar su juicio profesional para determinar si es adecuado aplicar esta norma a la auditoría de una EMC. La evaluación se realizará al inicio de la auditoría y se revisará durante la duración del encargo. Las firmas de auditoría serán responsables de establecer políticas o procedimientos para el uso del borrador de la Norma para EMC. Deben considerar las prohibiciones específicas, cualquier modificación o prohibición adicional en la jurisdicción aplicable y sus características cualitativas.

El borrador de la Norma tiene como objetivo desarrollar una norma de auditoría independiente, pero basada en las NIAs actuales, que abarque todos los requisitos necesarios para la auditoría de una EMC, incluyendo el cumplimiento de las nuevas normas de gestión de calidad propuestas por el IAASB y los requerimientos éticos aplicables.

La NIA-EMC se prevé organizada en nueve partes basadas en la metodología de una auditoría de cuentas, a diferencia de las NIAs, que están organizadas por temas. Cada parte incluye un prefacio que indica su obligatoriedad. Además, se proporciona

material explicativo esencial junto con los requerimientos de la norma (ver Tabla 4).

Tabla 4. Contenido de la propuesta NIA-EMC

PARTES	CARACTERÍSTICAS
1. Conceptos, Principios Generales y Requerimientos Generales	<p>Incluye conceptos de la NIA-EMC, principios generales y globales y requerimientos a aplicar en el desarrollo de la auditoría, entre ellos:</p> <ul style="list-style-type: none">- Requerimientos de ética y gestión de la calidad de la firma de auditoría.- Objetivos generales del auditor.- Juicio y escepticismo profesional.- Requerimientos ante el fraude, la ley o la regulación.- Requerimientos de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección. <p>El objetivo principal de la auditoría es obtener evidencia suficiente y adecuada para asegurar que los estados financieros no contienen incorrecciones materiales e informar y comunicar según la norma.</p>
2. Evidencia de auditoría y documentación.	<p>Requerimientos generales para obtener la evidencia suficiente y adecuada y los criterios para elaborar la documentación. Define evidencia de auditoría suficiente y adecuada e indica la información que puede utilizarse como evidencia. Además, define la relevancia y fiabilidad de la evidencia.</p>

PARTES	CARACTERÍSTICAS
3. Gestión de la calidad del Encargo.	Contiene obligaciones y responsabilidad del auditor y del socio del encargo de la auditoría para la gestión de la calidad de esta, de aplicación la NIA 220.
4. Aceptar o continuar auditorías iniciales	Las obligaciones del auditor para establecer los términos y condiciones previas de una auditoría de EMC incluyen la evaluación de su adecuación para el encargo. Se deben determinar precondiciones para la auditoría, como el marco de información financiera aplicable a la entidad y la asunción por parte de la dirección de responsabilidades en relación con la preparación de los estados financieros y los controles internos necesarios. El auditor debe tener acceso a toda la información necesaria para la auditoría y también se requiere un análisis de los saldos iniciales en los encargos iniciales. Además, se deben cumplir los requisitos para la carta de encargo.
5. Planificación	Desarrolla las recomendaciones para planificar adecuadamente una auditoría, incorporando el trabajo del equipo del encargo, el concepto de importancia relativa y determinación de la materialidad a aplicar en el desarrollo de la misma.
6. Identificación y valoración de riesgos	Desarrolla los requerimientos para conocer la entidad, su entorno y el marco de información financiera aplicable, sistema de control interno, así como identificar riesgos de incorrección material, inherentes y de control, basándose en la NIA 315.

PARTES	CARACTERÍSTICAS
	<p>Describe los procedimientos necesarios para identificar y valorar los riesgos, lo cual incluye obtener conocimiento de la entidad y su entorno, conocer el marco de información financiera aplicable, conocer el sistema de control interno de la entidad, identificar las deficiencias, valorar los riesgos, evaluar los procedimientos utilizados para identificar los riesgos, revisar la valoración de los riesgos y evaluar el uso adecuado de la norma.</p>
7. Respuestas para riesgos valorados de incorrección material	<p>Se centran requisitos para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Esto incluye las afirmaciones, procedimientos sustantivos, pruebas de controles, muestreo y confirmaciones externas.</p> <p>Este texto se enfoca en varias áreas importantes en la auditoría, como la empresa en funcionamiento, operaciones con partes vinculadas, controles de la dirección, estimaciones contables, inventario, litigios y reclamaciones, incumplimiento de leyes y regulaciones, servicios de una entidad externa y trabajos de expertos. También se incluyen procedimientos para la acumulación de incorrecciones.</p>
8. Conclusiones	<p>El texto describe los requisitos para la evaluación de incorrecciones, la conclusión de actividades y evaluaciones. También se incluyen aspectos como el principio de empresa en funcionamiento, hechos</p>

PARTES	CARACTERÍSTICAS
	posteriores al cierre del ejercicio y procedimientos analíticos. Además, se incorporan requisitos para obtener manifestaciones escritas.
9. Formación de la opinión e Informe	Describe los requerimientos para formar una opinión y para cualquier opinión posible, el contenido del informe y otra información también comparativa. El contenido del informe es el regulado en las NIAs de la serie 700 con dos diferencias: <ul style="list-style-type: none"> - La referencia al marco de normas aplicables, que ha de referirse a la norma de auditoría para EMC. - La descripción de las responsabilidades del auditor ha de ir en el informe, no estando permitido que esta parte del informe se incluya ni en la página web del auditor o supervisor ni en un anexo del informe.
Anexo 1. Glosario	Significado de los términos fundamentales para la aplicación de la NIA-EMC.
Anexo 2. Diagrama de flujo para identificar y valorar el riesgo de incorrección material	Representación gráfica del proceso para identificar y valorar los riesgos de incorrección material.
Anexo 3. Factores del riesgo de fraude	Ejemplos de factores de riesgo de fraude relevantes en una auditoria EMC.

PARTES	CARACTERÍSTICAS
Anexo 4. Afirmaciones	Describe las categorías de afirmaciones a considerar en la auditoría, las mismas que las identificadas en las NIAs.
Anexo 5. Ejemplo de Carta de Encargo	Describe un ejemplo de una Carta de Encargo válido para documentar los términos del encargo cuando se aplica esta NIA-EMC.
Anexo 6. Ejemplo de carta de manifestaciones	Describe un ejemplo de manifestaciones escritas a utilizar en las manifestaciones escritas de la dirección cuando se aplica la NIA-EMC.

Fuente : Elaboración propia a partir del Borrador NIA-EMC

4. Matriz de riesgos de las EMC

El proceso de identificación y valoración de riesgos para la auditoría financiera se fundamenta en la aplicación de la NIA 315 revisada. En el BNIA-EMC, sección 6, se presentan los requerimientos relevantes para determinar la responsabilidad del auditor a la hora de llevar a cabo los procedimientos y actividades necesarias para cumplir con lo siguiente:

- a) Comprender la entidad y su entorno, incluyendo el marco de información financiera aplicable y, si está presente, el sistema de control interno de la entidad;
- b) Identificar los riesgos de incorrección material tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, en relación con el fraude o el error;
- c) Valorar el riesgo inherente o el riesgo de control.

El auditor, en uso de su juicio profesional, determinará la naturaleza y alcance de los procedimientos necesarios para cumplir con los requerimientos previamente mencionados, los cuales podrían diferir de las políticas o procedimientos de la entidad. Los procedimientos específicos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros deberían incluir indagaciones con la dirección y otras personas adecuadas dentro de la entidad, procedimientos analíticos, y observación e inspección de las operaciones y registros de la entidad.

a) *Conocer la entidad y su entorno.*

El auditor utiliza su conocimiento de la entidad y su entorno de control, así como del marco de información financiera aplicable, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Este conocimiento proporciona un marco de referencia para que el auditor planifique y realice procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de que se produzca una incorrección material en los estados financieros. En este ámbito, el auditor deberá tener conocimiento de aspectos relevantes como:

- La estructura organizacional de la entidad, la propiedad y el gobierno corporativo, el modelo de negocio y la utilización de las tecnologías de información en su modelo de negocio.
- La industria y otros factores externos.
- Cómo se mide el desempeño financiero de la entidad, tanto de la óptica interna y externa.
- El marco legal y regulatorio de la entidad y el cumplimiento con el mismo.
- Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que puedan dar lugar a la necesidad de estimaciones o cambios en las estimaciones contables reveladas.
- Acuerdos o relaciones que pueden resultar en pasivos no reconocidos, compromisos futuros o cambios en las

evaluaciones de activos actuales mediante la inspección de las actas de las reuniones y la correspondencia con el asesor legal y las inspecciones de las cuentas de gastos legales.

El auditor deberá tener conocimiento de la entidad y su entorno tanto de fuentes internas como externas y tanto de información financiera como no financiera. Los informes que deberá analizar aparecen en la siguiente tabla:

Tabla 5. Fuentes internas y externas de Información en auditoría

	FUENTES INTERNAS	FUENTES EXTERNAS
INFORMACION FINANCIERA	<ul style="list-style-type: none"> – Estados financieros – Presupuestos – Informes – Índices de gestión – Declaraciones de impuestos – Políticas contables – Marco de información financiera aplicado a la elaboración de las cuentas anuales 	<ul style="list-style-type: none"> – Información en internet y redes sociales – Información del sector – Acreedores – Usuarios de la información empresarial
INFORMACION NO FINANCIERA	<ul style="list-style-type: none"> – Visión empresarial, valores, objetivos 	<ul style="list-style-type: none"> – Información en internet sobre el desarrollo de

	<p>y estrategias de crecimiento.</p> <ul style="list-style-type: none">– Estructura de la organización– Descripción de los puestos de trabajo– Documentación	<p>nuevos productos y servicios y su posible éxito.</p> <ul style="list-style-type: none">– Tendencias de ventas y desarrollo del sector.– Novedades en el sector de la empresa.
--	--	---

b) Riesgos de incorrección material.

El auditor llevará a cabo la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material presentes en los estados financieros, con el fin de establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría adicionales que se requieren para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia es esencial para expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría bajo.

De acuerdo con la NIA 315, el auditor está obligado a identificar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones relacionadas con determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, debido a fraude o error. La identificación de los riesgos de incorrección material se llevará a cabo antes del análisis de los controles (riesgo inherente) y se basará en la consideración del auditor de las incorrecciones que tienen una posibilidad razonable de ocurrir y que, si suceden, podrían ser materiales (Trigueros & Durendez, 2023).

Cuando el auditor diseñe los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, deberá tener en cuenta aquellos que puedan derivarse de fraude o error, partes relacionadas, así como hechos o condiciones que puedan generar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar operando como negocio (principio contable de empresa en funcionamiento).

En el BNIA-EMC (apartado 6) se hace mención explícita a un conjunto de áreas que pueden presentar riesgos de incorrección material más significativos, y por lo tanto, requieren un análisis más detallado por parte del auditor. Estos son, de manera resumida, los siguientes:

- a) *Empresa en funcionamiento*. El auditor deberá analizar la evaluación realizada por la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Para esto, se requiere un conocimiento profundo del negocio y de las perspectivas futuras. En determinadas circunstancias, también se deberá analizar el financiamiento a medio y largo plazo de la entidad.
- b) *Elusión de los controles por parte de la Dirección*. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría para realizar las siguientes actuaciones:
 - a. Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario manuales y automatizados registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros.
 - b. Revisar las estimaciones contables al objeto de identificar sesgos y evaluar si los mismos pueden representar un riesgo de incorrección material debida a fraude.
 - c. Para transacciones especiales significativas, fuera del curso normal de negocios de la entidad o que tengan

un carácter de inusuales, evaluar si el razonamiento de negocios sobre las transacciones puede indicar una participación de información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos.

- c) *Partes vinculadas*. Deberá valorarse por el auditor la posibilidad de existencia de riesgos de incorrección material originados con las situaciones de relaciones vinculadas, centradas en la inspección de:
- a. Confirmaciones de bancos y de asesores jurídicos.
 - b. Actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad.
 - c. Otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.
 - d. Para transacciones significativas con partes vinculadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, el auditor inspeccionará los contratos o acuerdos subyacentes.
- d) *Estimaciones contables*. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales relacionados con las estimaciones contables para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los riesgos de incorrección materiales de las afirmaciones. Será necesario la evaluación de los métodos, las hipótesis y los datos utilizados en las estimaciones contables dentro del marco de información financiera aplicables.
- e) *Existencias*. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado en base a los procedimientos siguientes:

- a. *Presencia en el recuento físico.*
- b. *Procedimientos a los registros finales* de la entidad al objeto de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento.
- c. *Procedimientos sobre los cambios de inventario entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.*

Si el auditor no pudo estar presente en el recuento físico de las existencias, deberá llevar a cabo recuentos en otra fecha y aplicar procedimientos adicionales a las transacciones del período intermedio. En caso de que no sea factible la asistencia al recuento físico, el auditor debe emplear otros procedimientos de auditoría para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la existencia y condición de las existencias.

- f) *Litigios y reclamaciones.* El auditor diseñará e implementará procedimientos de auditoría adicionales con el objetivo de identificar los posibles riesgos de incorrección material relacionados con aspectos:
 - a. *Indagaciones ante la dirección* y ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos.
 - b. *Inspección de las actas de reuniones* de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos
 - c. *Inspeccionar cuentas de gastos legales.*
- g) *Incumplimiento con la ley o regulación.* Se obtendrá evidencia suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que tengan un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros. Si el auditor conoce información relacionada con incumplimientos estas disposiciones o indicios de ello, deberá:

- a. *Conocer la naturaleza y las circunstancias* y obtener información adicional para evaluar su posible efecto en los estados financieros.
 - b. *Discutir el incumplimiento con la dirección* y con los responsables del gobierno de la entidad.
 - c. *Evaluar la falta de evidencia* de auditoria suficiente y adecuada para la elaborar la opinión del auditor.
 - d. *Evaluar las implicaciones sobre otros aspectos de auditoría*, la valoración del riesgo y la fiabilidad de las manifestaciones escritas y tomar las acciones adecuadas.
- h) *Utilización del trabajo de un experto del auditor.* Cuando el auditor ha determinado la necesidad de utilizar el trabajo de un experto, se deberá evaluar la idoneidad del trabajo, considerando los aspectos siguientes:
- a. *La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto.*
 - b. *Si el trabajo del experto implica la utilización de supuestos y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de los supuestos y métodos.*
 - c. *Si el trabajo del experto implica la utilización de datos de fuentes significativas para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de los datos fuentes.*

De manera concisa, las posibles incorrecciones materiales quedan expuestas en la siguiente tabla:

Tabla 6. Áreas de incorrección material y descripción.

Área de mayor riesgo	Descripción
Empresa en funcionamiento	Evaluar la evaluación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Analizar el financiamiento a medio y largo plazo de la entidad.
Elusión de los controles por parte de la dirección	Comprobar la adecuación de los asientos contables registrados en el libro mayor. Revisar las estimaciones contables. Evaluar el razonamiento de negocios sobre transacciones especiales significativas.
Partes vinculadas	Valorar la posibilidad de riesgos de incorrección material vinculados a relaciones vinculadas. Inspeccionar confirmaciones de bancos y asesores jurídicos. Inspeccionar actas de juntas de accionistas y reuniones de responsables de gobierno. Inspeccionar otros registros o documentos según las circunstancias. Inspeccionar contratos o acuerdos subyacentes para transacciones significativas con partes vinculadas.
Estimaciones contables	Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los riesgos de incorrección material de las afirmaciones. Evaluar los métodos, hipótesis y datos utilizados en las estimaciones contables dentro del marco de información financiera aplicables.
Existencias	Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a

	<p>su estado. Estar presente en el recuento físico. Aplicar procedimientos a los registros finales de la entidad. Aplicar procedimientos sobre los cambios de inventario entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.</p>
<p>Litigios y reclamaciones</p>	<p>Diseñar e implementar procedimientos de auditoría adicionales para identificar los posibles riesgos de incorrección material relacionados con indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad. Inspeccionar las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos. Inspeccionar cuentas de gastos legales.</p>
<p>Incumplimiento con la ley o regulación</p>	<p>Obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que tengan un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros. Evaluar la posible falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Discutir el incumplimiento con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Evaluar las implicaciones sobre otros aspectos de auditoría, la valoración del riesgo y la fiabilidad de las manifestaciones escritas y tomar las acciones adecuadas.</p>
<p>Utilización del trabajo de otros</p>	<p>El auditor debe evaluar la competencia, objetividad e integridad de los auditores internos, expertos y otros profesionales</p>

	cuyo trabajo puede ser utilizado. También debe obtener evidencia suficiente y adecuada de la competencia y calidad del trabajo de otras partes.
--	---

c) Riesgo inherente

El auditor debe identificar los factores de riesgo inherente que pueden afectar a las afirmaciones en los estados financieros, teniendo en cuenta la entidad, su entorno y el marco de información financiera aplicable. Estos riesgos pueden ser de naturaleza cualitativa o cuantitativa y pueden afectar a la posibilidad de que existan errores o incorrecciones en los estados financieros. Entre estos factores, se pueden considerar:

- Complejidad.
- Subjetividad.
- Cambio.
- Incertidumbre para las estimaciones contables.
- Susceptibilidad a incorrecciones debido al sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente.

d) Riesgo de control interno

El auditor debe entender el sistema de control interno de la entidad que audita, ya que puede impactar la identificación de riesgos de incorrección material y en la planificación y diseño de los procedimientos de auditoría. Para ello, se analizará el entorno de control, la valoración del riesgo realizada por la entidad, el seguimiento que la entidad realiza a su sistema de control interno, el sistema de información y comunicación y las actividades de control.

El auditor puede emplear diversas técnicas o metodologías para evaluar el riesgo de control interno, y su expresión puede ser

variable. Pueden emplearse categorías cualitativas, como máximo, moderado o mínimo, o basarse en la efectividad del control para mitigar los riesgos identificados, de acuerdo con el análisis realizado por el auditor.

5. El informe de auditoría para las EMC

Según el Borrador de la Guía Complementaria de la Norma publicada en septiembre del 2021, y sujeto a aprobación, la NIA-EMC establece que el informe de auditoría para este tipo de entidades debería incluir elementos significativos tales como²:

- a) Encabezado.
- b) Destinatario. El informe debe dirigirse a aquellos para quien se prepara, ya sean accionistas o responsables del gobierno de la entidad.
- c) Sección de “Opinión” con una declaración de que los estados financieros han sido auditados, identificación de los estados financieros auditados, la opinión del auditor sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado.
- d) Sección “Fundamento de opinión” en la que se refleje una declaración de que la auditoría se realizó de acuerdo con la NIA-EMC, una declaración de independencia del auditor con respecto a la entidad y el cumplimiento de todas las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros de la entidad.
- e) Una descripción de las responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros.
- f) Otras responsabilidades de información.
- g) Firma del auditor.

² La estructura del Informe de Auditoría para las EMC es similar al Informe de Auditoría de las organizaciones sujetas a las NIAs, si bien, en análisis y su implicación no es objeto de este trabajo.

h) Fecha del informe de auditoría.

6. A modo de conclusión y resumen

Las conclusiones generales de la auditoría de estados financieros para una EMC utilizando la NIA considerada son los mismos establecidos en las NIAS aplicadas para la realización de auditoría en el resto de las entidades. El objetivo principal del auditor es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, para permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Para lograr este objetivo, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adecuados y suficientes para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables (Arens, Elder, & Beasley, 2007). El auditor debe preparar documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado de fundamento para el informe de auditoría y proporcione evidencia de que la auditoría fue planificada y realizada de conformidad con la NIA para EMC y con la regulación aplicable.

El auditor debe evaluar el efecto de las incorrecciones materiales identificadas en la auditoría y el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. También debe concluir sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, de la existencia o no de una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección

material, mediante el diseño e implementación de respuesta a estos riesgos. También debe responder adecuadamente a los riesgos de incorrección material que surja de fraude o inicio de fraude. Así mismo, debe analizar el principio supuesto de empresa en funcionamiento y la información a revelar relacionada (Whittington & Pany, 1999). Además, debe responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

Finalmente, el auditor debe formar una opinión sobre los estados financieros basada en la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresar claramente la opinión mediante un informe escrito. También debe considerar si existe una inconsistencia material entre la otra información y los estados financieros y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

En este trabajo no se incluye ninguna crítica o análisis de los objetivos y su efectividad en la práctica. En el futuro sería importante considerar cómo se aplican estos objetivos en la realidad y si son adecuados para cumplir con las necesidades de los usuarios de los estados financieros y del mercado en general. Además, sería útil considerar los desafíos que los auditores pueden enfrentar al intentar alcanzar estos objetivos en la práctica, especialmente en el contexto de una entidad menos compleja.

7. Trabajos citados

Audit; ISAs; Less Complex Entities; Financial Statements

Accountancy Europe. (2018). Simplifying Auditing Standards for Small or Non-complex Entities. Bruselas: Recuperado el 3 de febrero de 2023, de https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180412_Publication_Simplifying-auditing-standards-for-small-

- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2007). Auditoría. Un enfoque integral. México: Pearson. Prentice Hall.
- COSO. (2014). Informe COSO: Marco integrado de control interno. Obtenido de www.coso.org.
- Donnelly, J., Gibson, J., & Ivancevich, J. (2001). Las Organizaciones, Comportamiento, Estructura y Procesos. Madrid: McGraw-Hill, 10ª edición.
- Gobierno de España. (2019). Marco estratégico en política de PYME 2030. Ministerio de Industria, Comercio y Turismo: En <https://industria.gob.es/es-es/Servicios/MarcoEstrategicoPYME/Marco%20Estrat%C3%A9gico%20PYME.pdf>.
- Hall, R. H., Johnson, N. J., & Haas, J. E. (1967). Organizational size, complexity, and formalization. *American Sociological Review*, 32(6), 903-912. Recuperado el 3 de febrero de 2023, de <https://doi.org/10.2307/2092844>.
- IAASB. (2019). Norma Internacional de Auditoría 315 (revisada en 2019). London: Publisher IAASB.
- IAASB. (2021). Propuesta de la guía complementaria para la norma obligatoria Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas propuesta. London: IASB publications. Recuperado el 15 de enero de 2023, de https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance_Authority-of-the-Standard_ESP_Secure.pdf.
- Jensen, M., & Heckling, W. (1995). Specific and general knowledge, and organizational structure. *Journal of Applied Corporate Finance*, 8(2), 4-18. Recuperado el 1 de marzo de 2023, de <https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.1995.tb00283.x>.

LEY 22/2015, De 20 de julio, de Auditoria de Cuentas. (s.f.). Obtenido de <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/07/20/22/con>

Reglamento (UE) nº651/2014. (2014). de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado. Bruselas: «DOUE» núm. 187, de 26 de junio de 2014, páginas 1 a 78 (78 págs.).

Robbins, S. P. (2005). Administración. Pearson Educación.

Thompson, J. (1994). Organización en Acción. México: McGraw-Hill Inter americana, S.A.

Trigueros, J., & Durendez, A. c. (2023). Auditoria (10ª ed.). Madrid: Francis Lefebvre.

Whittington, O., & Pany, K. (1999). Auditoria. Un enfoque integral. Colombia: IRWIN/ McGRAW HILL.

Zapata Rotundo, G., & Caldera, J. (2008). La complejidad de las organizaciones: aproximación a un modelo teórico. Revista de Ciencias Sociales, 14(1), 46-62.

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 58 – año 29

CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA: EVIDENCIA EMPÍRICA PARA COLOMBIA DE ESTA RELACIÓN

Autores

**LILIANA ELIZABETH RUIZ ACOSTA
JUAN DAVID CORRALES LIÉVANO
DAVID ANDRÉS CAMARGO MAYORGA**
david.camargo@unimilitar.edu.co

Universidad Militar Nueva Granada

Mg. Liliana Elizabeth Ruiz Acosta

- Contadora Público, Universidad Mariana.
- Magíster en Gestión Empresarial, Universidad Libre.
- Docente tiempo completo, Universidad Militar Nueva Granada.

Mg. Juan David Corrales Liévano

- Administrador de Empresas, Universidad de la Sabana.
- Doctor en Proyectos, Centro Panamericano de Estudios Superiores.
- Docente tiempo completo, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Militar Nueva Granada.

Mg. David Andrés Camargo Mayorga

- **Economista y Magíster en Economía, Pontificia Universidad Javeriana.**
- **Magíster en Educación, Universidad Militar Nueva Granada.**
- **Docente tiempo completo, Universidad Militar Nueva Granada**

Publicación:

- Presentado el 28/6/2023
- Aprobado el 26/09/2023
- Publicado en Octubre del 2023

CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA: EVIDENCIA EMPÍRICA PARA COLOMBIA DE ESTA RELACIÓN

ACCOUNTING AND CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY: EMPIRICAL EVIDENCE FOR COLOMBIA OF THIS RELATIONSHIP

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Marco teórico
3. Estado del arte
4. Materiales y métodos
5. Resultados y discusión
6. Conclusiones
7. Agradecimientos
8. Referencias

Palabras clave:

Contabilidad financiera, activos, rentabilidad, RSC, empresas.

Keywords:

Financial accounting, assets, profitability, CSR, companies.

Resumen

Este artículo busca mostrar si las variables contables determinan la probabilidad de que una empresa colombiana haga Responsabilidad Social Corporativa (RSC). Los datos se extrajeron de las mil empresas más grandes de la Superintendencia de Sociedades y las estimaciones se hicieron con los modelos logit y probit. Los resultados muestran que el ingreso operacional (ventas) cambian de forma positiva la probabilidad de que una empresa haga RSC, mientras que la rentabilidad neta (utilidad) tiene un efecto neutro. La conclusión general es que las estimaciones no demuestran de manera irrefutable que las variables contables tengan un efecto sobre la decisión de las empresas de hacer RSC.

Abstract

This article seeks to show if the accounting variables determine the probability that a Colombian company does Corporate Social Responsibility (CSR). The data was extracted from the thousand largest companies of the Superintendence of Companies and the estimates were made with the logit and probit models. The results show that operating income (sales) positively changes the probability that a company does CSR, while net profitability (profit) has a neutral effect. The general conclusion is that the estimates do not irrefutably demonstrate that accounting variables have an effect on the decision to engage in CSR.

1. Introducción

La responsabilidad social corporativa (RSC) ha venido siendo entendida como una forma de gestión de las organizaciones, que mediante la contabilidad refleja información financiera a los grupos de interés sobre los impactos social, ambiental y económico del accionar de las empresas (Sámano, Hernández y Escamilla, 2013).

Para Reyes y Leal (2019) la RSC adquiere valor para la contabilidad, porque esta incide en la información financiera. En este sentido, Hernández (2013) manifiesta que la contabilidad ha estado al servicio de gestionar, procesar y hacer pública la información que le es útil a la empresa en el ámbito económico, pero que existe una deuda de la ciencia contable por incorporar métricas que den cuenta de los impactos social y ambiental, lo que implica pasar de variables cuantitativas a cualitativas.

De manera que la RSC, demanda sistemas de información contable para hacer seguimiento de los recursos y hacer mediciones que sean monitoreables por parte de los grupos de interés que ejercen control y para la alta dirección que toma decisiones (Rodríguez, 2003). En definitiva, la contabilidad debe producir información para la toma de decisiones desde una perspectiva socialmente responsable.

En esta temática, Reyes y Leal (2019) plantean que la literatura en Colombia que relaciona la RSC y la contabilidad es escasa, y que más allá de lo cuantitativo, es decir, de los números que refleja la contabilidad acerca de la situación financiera de una empresa, esta ofrece información con contenido social (Rueda y Uribe, 2012).

Habitualmente, se asume que es la RSC la que permea la contabilidad, pero cómo la contabilidad, más específicamente, la información que esta refleja hace que una empresa lleve a cabo acciones socialmente responsables, corresponde a una relación

causal poco estudiada en la literatura (Camargo, Ruiz y Cardona, 2020).

En ese orden de ideas, este artículo busca, a través de evidencia empírica, mostrar cómo variables contables como el ingreso operacional (ventas) y la rentabilidad neta (utilidad) determinan la probabilidad de que una empresa colombiana dentro de las mil más grandes según la Superintendencia de Sociedades haga RSC, esto mediante su adhesión o no al Pacto Global, iniciativa voluntaria a la que se acogen las empresas y que es emanada de la Organización de Naciones Unidas (ONU).

2. Marco teórico

El término RSC ha venido acaparando la atención de muchas empresas que buscan, mediante su aplicación, ayudar a diferentes comunidades y al medio ambiente. Por un lado, existe la posición en donde se afirma que el mismo hecho de ser empresa hace que esta conciba la responsabilidad social únicamente por proveer empleos y ofrecer productos y/o servicios que benefician la sociedad (Liya y Shaohong, 2013, p. 270).

Por el otro, se presume que estas acciones sociales van ligadas a beneficios buscados por las compañías que regularmente se traducen en el lucro de su actividad económica en el corto y mediano plazo. En sí, no puede existir colaboración social empresarial si la compañía no dispone de un patrimonio firme y estable que permita la inversión social en pro de comunidades y/o ecosistemas, y que dicha inversión, aparte de ayudar a alguna sociedad, genere un impacto positivo para con la organización.

Su origen, según Duque, Cardona y Rendón (2013, p. 197) data del siglo XIX con La Ley Sherman Antitrust, donde en sus tres capítulos pretendía regular las actividades antimonopólicas dando el primer paso para “proteger los intereses individuales y colectivos de

la sociedad” (p. 197). Sin embargo, fue en la primera parte de la década de los cincuenta, cuando Bowen (1953) introduce el concepto definiéndolo como “las obligaciones de los empresarios para impulsar políticas corporativas, para tomar decisiones o para seguir líneas de acción que son deseables en términos de los objetivos y valores de la sociedad” (p. 6).

Dicha afirmación coloca a las comunidades como eje primordial dentro del contexto de la responsabilidad corporativa, puesto que a partir de sus objetivos y valores se han de definir la filosofía empresarial y la toma de decisiones por parte de los directivos para llevar a cabo los diferentes planes de acción de las corporaciones. En tal sentido, surgen nuevas expresiones como conciencia corporativa propuesta por Heald (1957) citado por Prieto y Peña (2017, p. 63) donde señalan las obligaciones frente a la sociedad, y el ejercicio de actividades empresariales no sólo por el rendimiento económico máximo, sino también por el desarrollo social humano y la construcción de políticas, proponiendo la maximización de los beneficios económicos y sociales intrínsecamente en el entorno empresarial.

Dentro de otro enfoque, Friedman (1970, p. 17) plantea que la única responsabilidad social de las compañías es maximizar las utilidades. Algo similar afirma Drucker (1984) cuando sostiene que la RSC “es convertir un problema social en oportunidad económica y beneficio económico, en capacidad productiva, en habilidades humanas, en trabajos bien pagos y en riqueza” (p. 10). Lo anterior evidencia que, más allá de la ayuda social, existen intereses donde los problemas de la comunidad deben ser estudiados desde la capacidad financiera que posee la empresa para su solución y de esta manera generar rendimientos y ganancias para la compañía.

A pesar de lo anterior, otros autores manifiestan que puede ser concebido desde ópticas diferentes concibiendo a la ética y la moral como actores vitales para la RSC. En tal sentido, Wood (1991, p.

695) destaca dichos elementos dentro del quehacer con la sociedad, de manera que, las compañías en su búsqueda por la rentabilidad empiezan a incorporar reglas de comportamiento, moralidad y expectativas. De esta forma, las instituciones adquieren compromisos que desembocarán en el aporte que se haga a los diferentes grupos de interés que están involucrados con la empresa y la manera como se interactúe con ellos.

Otro planteamiento de la RSC hace referencia al campo normativo, donde las reglamentaciones obligan a las empresas a desarrollar acciones a favor del entorno con el cumplimiento de la regulación ambiental y normatividad asociada a su objeto social. Otras de manera autónoma cuentan con programas robustos como líneas verdes, programas comunitarios convirtiéndolos en estrategias de Marketing que contribuyen al buen nombre y mayores ventas de la compañía.

En tal sentido, la Comisión de las Comunidades Europeas (2001, pp. 4–7) manifiesta que, la decisión de adoptar las acciones al logro de una mejor sociedad y un ambiente más limpio es propia de toda organización. De igual manera, destacan que el RSC no se limita únicamente a cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino que se debe invertir en capital humano y el entorno en pro de la sociedad. También resaltan que “algunas empresas que prestan una atención adecuada a los aspectos sociales y medioambientales indican que tales actividades pueden redundar en una mejora de sus resultados y generar crecimiento y mayores beneficios” (p. 8).

Los puntos allí expuestos presentan algunos principios de la RSC. En un primer lugar, la condición de ser un aspecto voluntario, donde aparte de dar cumplimiento normativo a aspectos sociales y ambientales se resalta la capacidad propia de la empresa por asumir compromisos con las comunidades que, en su mayoría, son vulnerables. Tal estrategia debe traer consigo competitividad y efectos a mediano y largo plazo en la sociedad y en cada una de las

organizaciones involucradas. De la misma forma, indican la obligación que tienen las empresas en cuidar el planeta, velando por el correcto uso de los recursos naturales y los temas ambientales, así como la inversión social.

Finalmente, al revisar de manera general las tendencias en las que las empresas aplican la RSC, se observa que existe un listado de buenas prácticas que pueden agruparse en cuatro temas principales: responsabilidad medioambiental, responsabilidad comunitaria, responsabilidad frente al mercado, responsabilidad con su capital humano. Algunas compañías centran sus estrategias en uno o varios de estos aspectos. Así, se han diseñado certificaciones como “el Pacto Global, el Global Reporting Initiative (GRI), SA 8000, AA 1000, la ISO 26000, AECA, los indicadores Ethos de RSC, entre otros” (Duque Orozco et al., 2013, p. 199).

En complemento de lo anterior, se han creado diferentes rankings que responden a diferentes criterios y por lo tanto, informan a los interesados solo de aquellos temas que quiere dar a conocer la empresa, ya que de acuerdo a Cancino y Morales (2008, pp. 47–48) “no analizan un conjunto integral de acciones sobre RSC, sino que se enfocan en la medición de una o dos aristas”, ante lo cual, proponen la aplicación de la “Pirámide de inversión en responsabilidad social”, donde se estipulan medidas orientadas a resolver el tema de la medición y el diseño de indicadores, permitiendo a las compañías comunicar a sus interesados las acciones que se implementan, logrando en alguna medida su aceptación.

A manera de resumen, Martínez-Ferrero, Prado-Lorenzo y Fernández-Fernández (2013, p. 33) manifiesta que las definiciones de la RSC se conciben dentro de tres pilares: (i) las prácticas sostenibles tienen como objetivo resolver el conflicto de intereses entre accionistas y otros dentro de los grupos de interés —clientes, proveedores, trabajadores, etc. —; (ii) se centran en “ir más allá de la

ley”, es decir, en sobrepasar los estándares mínimos de comportamiento establecido en la normativa, y (iii) el aspecto ético sería el tercer elemento común, “hacer lo correcto”.

De esta forma, queda desmentido el cuestionamiento donde se toma a la RSC como una mera moda que tenderá a desaparecer. Por el contrario, se atribuye a ella motivadores más profundos que las necesidades propias del mercadeo, donde se incluyen conceptos más acentuados como la gestión de la imagen empresarial, comportamientos sociales, ambientales y la responsabilidad que las compañías adquieren al pensar en el mejoramiento de la sociedad. Estos eventos inducen al cliente a tener una mayor disponibilidad a adquirir los productos de las empresas que se orienten a este fin. Dicho suceso ha modificado el entorno en el cual compiten las empresas y ha contribuido en el aumento regulatorio, modificaciones en la demanda y cambios en los criterios de inversión en los mercados financieros (Nieto & Fernández, 2004, p. 33).

3. Estado del arte

En una búsqueda efectuada en SciVal, donde se introdujo el término Responsabilidad Social Corporativa, se observó la tendencia que este término ha mostrado dentro de la academia. La exploración arrojó que dicho concepto ha venido creciendo y desarrollándose entre los años 2012 y 2023 entre los estudiosos del tema. Lo anterior permite visualizar la relevancia del término y cómo este ha sido objeto estudio de muchas investigaciones. Por tal motivo, el presente apartado presentará algunos estudios que se han escrito sobre el tema y la incidencia que la RSC ha tenido sobre las finanzas corporativas.

En un primer acercamiento, Saavedra (2011, p. 43) destacó que la mayor parte de las firmas que componen el Fortune 500 al año 2010, describían en sus páginas WEB los logros en materia de RSC. Destacan que cerca de la mitad contaron con informes específicos

sobre aspectos sociales y ambientales. Dentro de este contexto, Nieto y Fernández (2004, p. 31) señalaron las diez empresas más admiradas del mundo según el ranking de PricewaterhouseCoopers (PwC) donde ellas desarrollaron prácticas de RSC que fueron difundidas para aprovechar los efectos positivos que genera la transparencia informativa.

De igual manera, Piñeiro y Romero (2011, p. 6) destacan la necesidad para las empresas de presentar informes financieros junto con los de sostenibilidad, sobresaltando la conciencia acerca de los aspectos sociales y ambientales que han transformado las necesidades de las compañías y los grupos de interés, los cuales deben responder a altos estándares de ética, transparencia y de buenas prácticas, aumentando el valor de las empresas desde la responsabilidad de los directores y las prácticas contables. Curiosamente, Grau-Ruiz (2013) afirma que “menos del 10% de las mayores empresas europeas divulgan la información no financiera con regularidad, quizás porque los requisitos de la legislación vigente han resultado ineficaces” (p. 38).

Todo ello ha llevado a los investigadores a definir el efecto que este posee frente a la rentabilidad económica o crecimiento de la empresa. Saavedra (2011, p. 45) realizó una recopilación de los estudios realizados al respecto, estudiando 74 casos. Sus hallazgos afirman que 44 autores (59.36%) señalaron que la relación entre RSC y rendimiento económico es positivo; en una menor medida, 17 (22.97%), no evidenciaron ningún tipo de relación; y tan solo 13 de ellos (17.57%) afirmaron tener una relación negativa.

Al respecto, Piñeiro y Romero (2011, p. 17) describen algunas causas que desarrollan las relaciones. La existencia de un efecto negativo concierne con la visión tradicional en la que las inversiones en aspecto sociales y ambientales incrementan los costos de producción, con costos marginales creciente, que reducen competitividad, por lo que lo mejor es limitarse estrictamente a lo

normativo. En contraste, la posibilidad de una relación positiva entre la RSC y la rentabilidad de la empresa se explicaría en alcanzar un punto óptimo de desempeño social en el que se maximiza a su vez el desempeño financiero.

En la revisión de literatura se han encontrado algunos estudios que tocan el tema. Uno de los primeros se remonta a la década de los ochenta donde Cochran y Wood (1984, p. 54) obtienen como resultado que la variable más fuertemente correlacionada con la RSC es la edad de los activos y que su ausencia causa una correlación espuria en la RSC y el desarrollo financiero. Posteriormente en esta misma década, Mcguire, Sundgren y Schneeweis (1988, p. 868) concluyen que “la falta de responsabilidad social puede exponer a una empresa a un riesgo adicional significativo de demandas y multas y puede limitar sus opciones estratégicas.”

Terminando el milenio, Waddock y Graves (1997, p. 303) realizan un estudio de los vínculos empíricos entre el desempeño financiero y social, concluyendo que el desempeño social corporativo se asocia positivamente con el desempeño financiero anterior y futuro de una organización.

En el nuevo siglo, McWilliams y Siegel (2000, p. 608) retomando el modelo de Waddock y Graves (1997) afirman que la ecuación desarrollada por ellos no tuvo en cuenta la Investigación y el Desarrollo (I&D) por lo que su metodología genera vacíos. Al incorporar dicho elemento sus cálculos generan resultados diferentes puesto que la RSC tiene un efecto neutral en la rentabilidad. Posteriormente, Moore (2001, p. 299) realizando un estudio en la industria de los supermercados en el Reino Unido “sugiere que el desempeño social y financiero contemporáneo está negativamente relacionado, mientras que el desempeño financiero del período anterior está relacionado positivamente con el desempeño social posterior”.

En Asia, Lin, Yang y Liou (2009, p. 56) desarrollaron un estudio a 1000 casos de empresas Taiwanesas entre los años 2002 y 2004 tomando la inversión en Investigación y Desarrollo (I&D) como una variable clave, toda vez que ella repercute en las utilidades. Los resultados arrojados muestran que la RSC no posee un impacto positivo en el desempeño financiero en el corto plazo, pero sí ofrece una ventaja fiscal a largo plazo.

En este mismo continente Choi, Kwak y Choe (2010, p. 291) desarrollaron un estudio durante los años 2002 al 2008 en Korea a una muestra de 1222 empresas midiendo la RSC mediante los índices equal-weighted y el stakeholder-weighted. Por su parte, el desempeño financiero fue medido mediante el retorno sobre el patrimonio ROE (Return on Equity), el retorno sobre activos ROA (Return on assets) y el Q de Tobin. Sus resultados mostraron que existe una relación significativa y positiva entre el desempeño financiero y el índice stakeholder-weighted CSR. No obstante, los resultados fueron diferentes para el índice equal-weighted CSR.

Iniciando la segunda década del siglo XXI, Saleh, Zulkifli y Muhamad (2011, p. 165) realizando un panel entre los años 1999 y 2005 en 200 compañías en Malasia, encontraron que dos de las variables de la RSC, las relaciones laborales y participación de la comunidad, estaban relacionadas positivamente con el desarrollo financiero. Sin embargo, también reveló que existe una evidencia limitada en la relación existente entre la RSC y el desarrollo corporativo financiero.

En tal sentido Fernández, Jara-Bertin, y Pineaur (2015, p. 229) basados en las estrategias de divulgación de información en prácticas voluntarias de responsabilidad social a 55 empresas chilenas, tomando como base la información social, ética, medioambiental y de colaboradores, evidenciaron que la implementación de las cuatro dimensiones, anteriormente descritas, influyen positivamente sobre el desempeño financiero.

Aguilera (2015) plantea que “la responsabilidad social empresarial activa el crecimiento de la empresa, debido a que mejora ostensiblemente la reputación y la credibilidad, y con ello logra el reconocimiento ante sus grupos de interés (stakeholder)” (p. 2). Un resultado similar fue obtenido por Rodríguez-Fernández (2016, p. 137) donde se analizó el resultado bidireccional entre la responsabilidad social y el comportamiento financiero en compañías españolas registradas en la bolsa de Madrid. Concluye que todas las políticas sociales incrementan el desempeño financiero, así como el aumento del rendimiento financiero conduce a mayores beneficios sociales.

En este mismo país, Gras-Gil, Palacios Manzano y Hernández Fernández (2016, p. 289) obtuvieron resultados totalmente distintos. Mediante el estudio de un panel en compañías no financieras entre los años 2005 a 2012, evidencian un impacto negativo de las prácticas de RSC en la administración de ganancias, por tanto, concluyen que las empresas que están más comprometidas con la RSC se involucran menos en esta gestión.

Para Latapí, Jóhannsdóttir y Davídsdóttir (2019), la comprensión de la RSC ha evolucionado desde circunscribirse a la generación de ganancias, para llegar concebirse en la actualidad con fuente de generación de valor compartido. De donde se desprende que, la RSC sigue siendo un tema con relevancia académica y que seguirá haciendo parte del lenguaje de los negocios y la educación en estos.

Las más recientes, por su parte, como las de Coelho, Jayanttila y Ferreira (2023), muestran que RSC incide de forma directa sobre el desempeño financiero, y este efecto se nota más a medida que mejoran las valoraciones que se hacen de la empresa en lo ambiental, lo social y en cuanto a gobierno corporativo.

Sintetizando como lo hacen Ahmad, Yaqub y Lee (2023), los desempeños social y ambiental siguen demostrando estar relacionados con la sostenibilidad empresarial, lo que deja ver que

la economía de las empresas y la creación de valor para los grupos de interés son dependientes entre sí.

A manera de resumen, la Tabla 1 muestra algunas de las investigaciones antes mencionadas.

Tabla 1.

Investigaciones sobre RSC

Autor	Resultado	Muestra
Saavedra (2011, p. 43)	Más de la mitad de las empresas estudiadas describieron en su página WEB los logros en RSE. Contaron con informes específicos en aspectos sociales y ambientales.	Mayor parte de las firmas que componen el Fortune 500
Nieto y Fernández (2004, p. 31)	Sus prácticas en RSE fueron difundidos para aprovechar los efectos positivos que genera la transparencia informativa	10 empresas más admiradas en el ranking de PricewaterhouseCoopers
Saavedra (2011, p. 45)	44 autores (59.36%) señalaron que la relación entre RSE y rendimiento económico es positivo; en una menor medida, 17 autores (22.97%), no evidenciaron ningún tipo de relación; y tan solo 13 de ellos (17.57%) afirmaron tener una relación negativa.	74 estudios de RSE y su impacto financiero

Waddock y Graves (1997, p. 303)	Realizan un estudio de los vínculos empíricos entre el desempeño financiero y social, concluyendo que el desempeño social corporativo se asocia positivamente con el desempeño financiero anterior y futuro de una organización.	N/A
McWilliams y Siegel (2000, p. 608)	Critican el método Waddock y Graves (1997) puesto que no incorpora la Investigación y Desarrollo. Al desarrollarlo en sus cálculos obtienen que la RSE tiene un efecto neutral en la rentabilidad.	N/A
Moore (2001, p. 299)	El desempeño social y financiero contemporáneo está negativamente relacionado, mientras que el desempeño financiero del período anterior está relacionado positivamente con el desempeño social posterior	Industria de los supermercados en el Reino Unido
Lin, Yang y Liou (2009, p. 56)	Los resultados arrojados muestran que la RSE no posee un impacto positivo en el desempeño financiero en el corto plazo, pero sí ofrece una ventaja fiscal a largo plazo.	1000 casos de empresas Taiwanesas
Saleh, Zulkifli y Muhamad (2011, p. 165)	Las variables de relaciones laborales y participación de la comunidad están relacionadas positivamente con el desarrollo financiero.	200 compañías en Malasia
Fernández, Jara-Bertin, y Pineaur	La información social, ética, medioambiental y de los colaboradores, influyen	55 empresas chilenas

(2015, p. 229)	positivamente sobre el desempeño financiero	
Rodriguez-Fernandez (2016, p. 137)	Concluye que todas las políticas sociales incrementan el desempeño financiero, así como el aumento del rendimiento financiero conduce a mayores beneficios sociales.	Compañías españolas de la Bolsa de Madrid
Gras-Gil, Palacios Manzano y Hernández Fernández (2016, p. 289)	Evidencian un impacto negativo de las prácticas de RSE en la administración de ganancias	Compañías no financieras españolas.

Nota. Elaboración propia.

De esta manera, el auge de la RSC, tanto en la implementación organizacional como en los estudios analizados, evidencian la importancia de este concepto en la incidencia de la gestión financiera organizacional, toda vez que son más los estudios que conllevan resultados positivos en este ámbito. De la misma forma, la literatura muestra como el concepto se ha desplegado positivamente en el entorno empresarial, permitiendo que el medio ambiente y diferentes comunidades se beneficien de su aplicación.

4. Materiales y métodos

Para relacionar empíricamente la contabilidad con la RSC, se harán las estimaciones con los modelos Logit y Probit, que son no lineales, estiman probabilidades y tienen como variable dependiente a una dummy (Wooldridge, 2006).

Este tipo de modelos no arrojan el coeficiente R2 producido por la regresión, por lo que se han desarrollado diferentes coeficientes

pseudo R2 (Berry, 2005). En este caso, se usará el que es más usual y que está basado en Chi2 (Núñez, 2014).

Las ecuaciones que describen los modelos propuestos para los análisis son:

$$prob(RSC) = \beta_0 + \beta_1 Ingreso\ Operacional_t + \beta_2 Tama\tilde{n}o_t + \beta_3 Apalancamiento_t + \varepsilon_i(1)$$

$$prob(RSC) = \beta_0 + \beta_1 Rentabilidad\ neta_t + \beta_2 Tama\tilde{n}o_t + \beta_3 Apalancamiento_t + \varepsilon_i(2)$$

La variable dependiente es $prob(RSC)$, que corresponde a la probabilidad de que una empresa haga o no RSC, lo cual será medido como una variable proxy con la adhesión de esta al Pacto Global Colombia. De manera que es uno (1) cuando la empresa se adhirió y cero (0) cuando no lo hizo.

Las variables independientes son el $Ingreso\ Operacional_t$ (ventas) y la $Rentabilidad\ neta_t$ (utilidad), que se usarán en modelos separados. Se le hizo una transformación a la variable ingreso operacional, mediante un logaritmo neperiano para normalizarla.

De otro lado, se incluyeron dos variables para controlar el modelo, siguiendo la pauta metodológica de Camargo, Ruiz y Cardona (2020), escogiendo para tal fin las siguientes: (i) tamaño de la empresa ($Tama\tilde{n}o_t$), que se calculó como el logaritmo neperiano de los activos totales, y (ii) Apalancamiento ($palancamiento_t$), que es el cociente entre los pasivos totales y los activos totales.

De otro lado, se aclara que β_0 es el intercepto y β_1 , β_2 y β_3 son los coeficientes de las variables dependientes. ε_i corresponde al término de error de error de los modelos de regresión. Para procesar las variables se usó el software Stata® versión 16.0, y las interpretaciones de las salidas se hacen a partir de los efectos

marginales, que son los que permiten la predicción de las probabilidades.

Los datos para el cálculo de las mencionadas variables se extrajeron de la Superintendencia de Sociedades de Colombia (<https://www.supersociedades.gov.co/>). Estos son de las 1000 empresas más grandes para t = 2016 y 2017, correspondiente a dos años antes de la pandemia por Covid 19 e inmediatamente posteriores a la adopción de NIIF en Colombia, la cual se hizo en el año 2015, evitando así sesgos en la medición contable de las variables y por efecto del ciclo económico.

Para confirmar que entre las variables de las empresas que se agrupan por hacer o no RSC existen diferencias que ameriten el análisis econométrico, se aplicó una prueba de hipótesis para determinar si había diferencia de medias basada en la t de Student. Los resultados que demuestran las diferencias encontradas se pueden visualizar en las tablas 2 y 3, excepto para el apalancamiento en el año 2017. En complemento, en estas tablas se presentan la media y desviación estándar de las variables por grupo (RSC=1 y RSC=0).

Tabla 2.

Prueba de diferencia de medias, año 2016

Variables	RSC=1 (n=102)		RSC=0 (n=898)		t
	Media	Desv. Est.	Media	Desv. Est.	
Rentabilidad neta	0,124	0,250	0,056	0,232	-2,758**
Ingresos operac.	20,413	1,284	19,429	0,815	-10,768**
Tamaño	20,740	1,759	19,158	1,145	-12,395**

Apalancamiento	0,534	0,241	0,631	0,363	2,618**
-----------------------	-------	-------	-------	-------	---------

*Significancia al 5%; **Significancia al 1%

Nota. Elaboración propia a partir de Stata 16.0.

Tabla 3.

Prueba de diferencia de medias, año 2017

Variables	RSC=1 (n=102)		RSC=0 (n=898)		t
	Media	Desv. Est.	Media	Desv. Est.	
Rentabilidad neta	0,136	0,269	0,055	0,041	-3,499**
Ingresos operac.	20,419	1,265	19,511	0,757	-10,560**
Tamaño	20,811	1,762	19,237	1,127	-12,479**
Apalancamiento	0,539	0,238	0,633	0,514	1,817

*Significancia al 5%; **Significancia al 1%

Nota. Elaboración propia a partir de Stata 16.0.

5. Resultados y discusión

Los resultados se dividen en dos, los del año 2016 y los de 2017. Para empezar, se muestran los hallazgos para las variables del año 2016. En la tabla 4 se incluyen las salidas de los modelos Logit y Probit considerando el ingreso operacional como variable independiente, mientras que la tabla 5 se dejan ver para la rentabilidad neta como variable en la misma condición.

En la tabla 4, la estimación arroja que tanto el ingreso operacional, como el tamaño de la empresa tienen efectos marginales

significativos sobre la probabilidad de que las empresas hagan RSC. Esto quiere decir que, frente a una variación de uno por ciento en el ingreso operacional, la probabilidad de hacer RSC se incrementa en 2.2% en el modelo Logit y en 2.7% en el Probit, esto con un nivel de confianza del noventa y cinco por ciento. De forma análoga, es la interpretación para la variable tamaño de la empresa.

Respecto al ingreso operacional, como medida del desempeño financiero, los presentes hallazgos coinciden con lo encontrado por Arora y Soni (2017) para empresas de también de una economía emergente como la de la India, mediante el uso de una metodología semejante por la aplicación de modelos probabilísticos. Y también son concordantes con Malasia, Saleh, Zulkifli y Muhamad (2011), quienes encuentran una relación directa entre los desempeños social y económico utilizando como metodología los datos panel para siete países.

Por el contrario, Gras-Gil, Palacios Manzano y Hernández Fernández (2016); Aguilera, Guerrero-Villegas y Morales (2015); y Cardebat & Sirven (2010), encuentran que para empresas europeas y usando otras metodologías, esta relación no se mantiene.

En cuanto a la rentabilidad neta, en la tabla 5 se evidencia que esta variable no es significativa al cinco, y tampoco, al diez por ciento, lo que se asemeja a lo hallado por Cominetti, Poddi y Vergalli (2013). Además, el signo que la precede no corresponde con lo que podría esperarse de la relación entre rentabilidad y RSC, sin embargo, este tipo de resultados son más bien comunes en la literatura. De esto se deduce que para el año 2016, esta variable no modifica la probabilidad de que una empresa haga RSC.

Empero, el tamaño de la empresa sí tiene efecto, tal como le ocurre a Camargo, Ruiz y Cardona (2020), quienes toman esta misma variable de control, pero usando como variables independientes el ROA y el ROE. Hay que considerar que el apalancamiento no tuvo alguna significancia estadística, para

ninguno de los dos modelos considerando las dos variables dependientes.

En general, la significancia global medida por el Pseudo R2 para ambos pares de estimaciones del año 2016 fue superior al noventa y nueve por ciento, al tiempo que, la correcta especificación fue superior al noventa por ciento.

Tabla 4.

Estimaciones con el ingreso operacional como variable dependiente, año 2016

Variables	Probit		Logit	
	Coefficiente	Efectos marginales	Coefficiente	Efectos marginales
Ingreso operacional	0,2*	0,027*	0,357*	0,022*
Tamaño	0,311**	0,042**	0,625**	0,039**
Apalancamiento	-0.175	-0.024	-0.193	-0.012
Intercepto	-11,27**		-21,56**	
Correcta clasificación	91.60%		91.10%	
Pseudo R2	0.179		0.187	
Chi2	118.5**		123,26**	

***Significancia al 5%; **Significancia al 1%**

Nota. Elaboración propia a partir de Stata 16.0.

Tabla 5.*Estimaciones con la rentabilidad neta como variable dependiente, año 2016*

Variables	Probit		Logit	
	Coefficiente	Efectos marginales	Coefficiente	Efectos marginales
Rentabilidad neta	-0.324	-0.044	-0.641	-0.039
Tamaño	0,443**	0,061**	0,876**	0,054**
Apalancamiento	-0.087	-0.012	-0.015	-0.001
Intercepto	-9,96**		-18,82**	
Correcta clasificación	90.90%		91.10%	
Pseudo R2	0.174		0.183	
Chi2	115.1**		120,71**	

Significancia al 5%;***Significancia al 1%**

Nota. Elaboración propia a partir de Stata 16.0.

Por otro lado, para el año 2017, las tablas 6 y 7 muestran que tanto el ingreso operacional como la rentabilidad neta no son significativas estadísticamente, pero sí lo son las variables de control, lo que es coincidente parcialmente con los hallazgos de McWilliams y Siegel (2000). De este modo, los coeficientes de las variables independientes que son representativas de la contabilidad no fueron significativas para predecir la probabilidad de que una empresa haga RSC.

Las estimaciones para el año 2017 parecen seguir la misma dinámica que las demás regresiones, con una variable tamaño estadísticamente significativa y las demás estadísticamente irrelevantes para los modelos Logit y Probit. Y al igual que en el año 2016, la significancia global fue superior al noventa y nueve por ciento, y la correcta especificación superó el noventa y uno por ciento.

Tabla 6.

Estimaciones con el ingreso operacional como variable dependiente, año 2017

	Probit		Logit	
	Coefficiente	Efectos marginales	Coefficiente	Efectos marginales
Ingreso operacional	0.143	0.019	0.241	0.015
Tamaño	0,354**	0,049**	0.705	0,044**
Apalancamiento	-0.032	-0.004	0.060	0.003
Intercepto	-11,119**		-21,074**	
Correcta clasificación	91.50%		91.40%	
Pseudo R2	0.176		0.182	
Chi2	116,2**		120,5**	

***Significancia al 5%; **Significancia al 1%**

Nota. Elaboración propia a partir de Stata 16.0.

Tabla 7.

Estimaciones con la rentabilidad neta como variable dependiente, año 2017

	Probit		Logit	
	Coeficiente	Efectos marginales	Coeficiente	Efectos marginales
Rentabilidad neta	-0.319	-0.044	-0.663	-0.041
Tamaño	0,453**	0,062**	0,889**	0,055**
Apalancamiento	-0.022	-0.003	0.052	0.003
Intercepto	-10,211**		-19,877**	
Correcta clasificación	91.00%		91.10%	
Pseudo R2	0.175		0.183	
Chi2	115,17**		120,55**	

***Significancia al 5%;**

****Significancia al 1%**

Nota. Elaboración propia a partir de Stata 16.0.

De manera global, estos resultados sugieren que el tamaño de la empresa e incluso los ingresos de una vigencia anterior, pueden afectar la decisión de las empresas de hacer RSC, lo que es coincidente con Waddock y Graves (1997), quienes manifiestan el efecto intertemporal que tiene la RSC sobre el desempeño financiero de las empresas.

6. Conclusiones

Considerando que el objetivo de este artículo era mostrar cómo variables contables como el ingreso operacional (ventas) y la

rentabilidad neta (utilidad) mejoran o desmejoran la probabilidad de que una empresa colombiana dentro de las mil más grandes según la Superintendencia de Sociedades haga RSC, se concluye en primera instancia que, las estimaciones no muestran la existencia de un patrón que demuestre de manera irrefutable que ciertas variables provenientes de la contabilidad tengan un efecto permanente sobre la decisión de las empresas de hacer RSC.

En este caso, hay que excluir la variable de control tamaño de la empresa, que sí mostró cambiar de forma positiva la probabilidad de hacer RSC. Lo que significa que, entre las mil empresas más grandes de Colombia, solo las que tienen más activos, disponen de recursos para emprender acciones socialmente responsables, lo que se puede acreditar mediante la adhesión voluntaria a iniciativas como las del Pacto Global Colombia.

Esto podría explicarse por medio de la hipótesis de la disponibilidad de fondos, la cual establece que cuando el desempeño financiero corporativo es alto, los niveles de RSC son igualmente altos, y viceversa (Martínez-Campillo, Cabeza-García y Marbella-Sánchez, 2013). Y teniendo en cuenta que este desempeño se ve reflejado contablemente en los activos y el ingreso operacional, las estimaciones realizadas confirman potencialmente el cumplimiento de esta hipótesis.

De otro lado, al considerar que la relación entre contabilidad y RSC es bidireccional, porque tanto la RSC incide sobre los resultados contables, como los resultados contables determinan si una empresa hace RSC (Martínez-Campillo, Cabeza-García y Marbella-Sánchez, 2013), se concluye que las estimaciones realizadas se orientaron a probar la segunda de estas, mostrando que la relación fue “positiva” con la RSC para el tamaño de la empresa y el ingreso operacional, pero “neutral” para la rentabilidad y el apalancamiento.

Lo anterior, en alusión a lo que manifiestan Ruiz, Camargo y Cardona (2018), respecto a que dichas relaciones entre los desempeños financiero y social de una empresa pueden ser positivas, negativas y neutrales, en atención a la abundante literatura que explora el tema. De ahí que, los resultados obtenidos alimenten el acervo de evidencia empírica al respecto del sentido que toma dicha relación causal.

La segunda conclusión que se desprende de lo encontrado es que las aquí analizadas, no son las únicas variables contables sobre las que se pueden probar hipótesis para relacionar con la RSC. En cuyo caso, están también, los pasivos, el patrimonio y los indicadores financieros, no limitados únicamente a la rentabilidad. Partiendo de la premisa de que no hay unas únicas variables que fungen como predictores de la RSC, tal como se demostró aquí y se halló en la literatura preexistente.

Para terminar, se propone que posteriores trabajos, incluyan variables cualitativas que, desde la perspectiva de la contabilidad social o ambiental, permitan ahondar desde el enfoque cualitativo sobre lo que al interior de las compañías se hace de RSC, de esta manera, es posible ampliar las perspectivas de análisis para las empresas colombianas sobre sus desempeños en lo social y lo económico.

7. Agradecimientos

Proyecto de investigación INV-ECO-2582 “Análisis de la relación entre el desempeño financiero y los diez principios del Pacto Global durante el periodo 2010-2015 en empresas colombianas adheridas” financiado por la Vicerrectoría de Investigaciones de la Universidad Militar Nueva Granada en la vigencia 2018.

Se agradece a Octavio Cardona García por su colaboración en la definición de la metodología.

8. Referencias

- Ahmad, H., Yaqub, M. & Lee, S.H. (2023). Environmental-, social-, and governance-related factors for business investment and sustainability: a scientometric review of global trends. *Environment, Development and Sustainability*. <https://doi.org/10.1007/s10668-023-02921-x>
- Aguilera, J., Guerrero-Villegas, J., & Morales, M. (2015). Responsabilidad social y desempeño financiero en multinacionales: influencia de la diversificación internacional. *Revista Venezolana de Gerencia*, 20(71).
- Arora, A., & Soni, T. (2017). Corporate social responsibility and firm characteristics: Evidence from BSE 500. *International Journal of Information, Business and Management*, 9(1), 119.
- Berry, W. (2005). Probit/Logit and Other Binary Models. In K. Kempf-Leonard (ed.) *Encyclopedia of Social Measurement*, Elsevier, 161-169. <https://doi.org/10.1016/B0-12-369398-5/00176-6>
- Bowen, H. R. (1953). Social responsibilities of the businessman. *Social Responsibilities of the Businessman*. <https://doi.org/10.2307/j.ctt20q1w8f>
- Camargo, D., Ruiz, L., & Cardona, O. (2020). Un análisis de la influencia de variables de desempeño financiero sobre la adhesión de empresas al Pacto Global Colombia. *Aglala*, 11(2), p. 153–166.
- Cancino, C., & Morales, M. (2008). Responsabilidad social empresarial. Documento Docente No1. Retrieved from http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:LXLd0CAiyIcJ:scholar.google.com/+responsabilidad+social+empresarial&hl=es&as_sdt=0,5&as_vis=1

- Cardebat, J., & Sirven, N. (2010). What corporate social responsibility reporting adds to financial return? *Journal of Economics and International Finance*, 2(2), pp. 20-27.
- Choi, J.-S., Kwak, Y.-M., & Choe, C. (2010). Corporate social responsibility and corporate financial performance: Evidence from Korea. *Australian Journal of Management*, 35(3), pp. 291–311. <https://doi.org/10.1177/0312896210384681>
- Cochran, P. L., & Wood, R. A. (1984). Corporate Social Responsibility and Financial Performance. *Academy of Management Journal*, 27(1), pp. 42–56. <https://doi.org/10.2307/255956>
- Coelho, R., Jayantilal, S., & Ferreira, J. J. (2023). The impact of social responsibility on corporate financial performance: A systematic literature review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, pp. 1–26. <https://doi.org/10.1002/csr.2446>
- Cominetti, P., Poddi, L., & Vergalli, S. (2013). The Push Factors for Corporate Social Responsibility: A Probit Analysis. *Scientific Board Members*, 185.
- Comisión de las Comunidades Europeas (2001). Libro Verde: Fomentar Un Marco Europeo Para La Responsabilidad Social de Las Empresas, p. 1–35. <https://doi.org/10.3232/GCG.2010.V4.N2.02>
- Drucker, P. F. (1984). The New Meaning of Corporate Social Responsibility. *California Management Review*, 26(2), 53–63. <https://doi.org/10.2307/41165930>
- Duque, Y. V, Cardona, M., & Rendón, J. A. (2013). Responsabilidad social empresarial: teorías, índices, estándares y certificaciones. *Cuadernos de Administración*, 29(50), 196–206.

Fernández, L. V, Jara-Bertin, M., & Pineaur, F. V. (2015). Social responsibility practices, corporate reputation and financial performance. *RAE Revista de Administracao de Empresas*, 55(3), 329–344. <https://doi.org/10.1590/S0034-759020150308>

Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits, by Milton Friedman. *NY Times*, 5, SM17. Retrieved from <http://www.colorado.edu/studentgroups/libertarians/issues/friedman-soc-resp-business.html>

Gras-Gil, E., Palacios Manzano, M., & Hernández Fernández, J. (2016). Investigating the relationship between corporate social responsibility and earnings management: Evidence from Spain. *BRQ Business Research Quarterly*, 19(4), 289–299. <https://doi.org/10.1016/j.brq.2016.02.002>

Grau-Ruiz, M. A. (2013). Responsabilidad Social Empresarial y fiscalidad internacional en relación con la inversión directa extranjera en países en desarrollo. *Journal Globalization, Competitiveness and Governability*, 7(3), 34–48. <https://doi.org/10.3232/GCG.2013.V7.N3.02>

Hernández, D. R. (2013). Modelo de contabilidad para la responsabilidad social empresarial (RSE). *Revista Civilizar de Empresa y Economía*, 4(8), 60-76. <https://doi.org/10.22518/2462909X.258>

Latapí, M.A., Jóhannsdóttir, L. & Davídsdóttir, B. A. (2019). literature review of the history and evolution of corporate social responsibility. *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 4 (1), 1-23. <https://doi.org/10.1186/s40991-018-0039-y>

Lin, C.-H., Yang, H.-L., & Liou, D.-Y. (2009). The impact of corporate social responsibility on financial performance: Evidence from

business in Taiwan. *Technology in Society*, 31(1), 56–63.
<https://doi.org/10.1016/j.techsoc.2008.10.004>

Liya, Z., & Shaohong, Y. (2013). The Effect of Corporate Social Responsibility on Employees. In 6th International Conference on Information Management, Innovation Management and Industrial Engineering (pp. 268–271).

Martínez-Campillo, A., Cabeza-García, L., & Marbella-Sánchez, F. (2013). Responsabilidad social corporativa y resultado financiero: evidencia sobre la doble dirección de la causalidad en el sector de las Cajas de Ahorros. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, 16(1), pp. 54-68.
<https://doi.org/10.1016/j.cede.2012.04.005>

Martínez-Ferrero, J., Prado-Lorenzo, J. M., & Fernández-Fernández, J. M. (2013). Responsabilidad social corporativa vs. responsabilidad contable. *Revista de Contabilidad*, 16(1), 32–45.
[https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(13\)70004-9](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(13)70004-9)

Mcguire, J. B., Sundgren, A., & Schneeweis, T. (1988). Corporate Social Responsibility and Firm Financial Performance. *Academy of Management Journal*, 31(4), pp. 854–872.
<https://doi.org/10.2307/256342>

McWilliams, A., & Siegel, D. (2000). Corporate social responsibility and financial performance: Correlation or misspecification? *Strategic Management Journal*, 21(5), pp. 603–609.
[https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(200005\)21:5<603::AID-SMJ101>3.0.CO;2-3](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(200005)21:5<603::AID-SMJ101>3.0.CO;2-3)

Moore, G. (2001). Corporate social and financial performance: An investigation in the U.K. Supermarket industry. *Journal of Business Ethics*, 34(3–4), pp. 299–315.
<https://doi.org/10.1023/A:1012537016969>

Nieto, M., & Fernández, R. (2004). Responsabilidad social corporativa: la última innovación en management. *Universia Business Review*, 2004–1, p. 28–39. <https://doi.org/10.3145/epi.2011.may.15>

Núñez, W. (2014). Uso del modelo logit para estimar la probabilidad de graduarse de un estudiante que ha estado en prueba. Trabajo de grado. Pregrado en Ingeniería Industrial, Universidad de los Andes. <http://hdl.handle.net/1992/20215>

Piñeiro, J., & Romero, N. (2011). Responsabilidad social empresarial y resiliencia. *Revista Galega de Economía*, 20(2), p. 1–34.

Reyes, P. & Leal, R. (2019). Responsabilidad social corporativa desde la contabilidad: un mapeo sistemático de la literatura para Colombia. *Apuntes Contables*, 24, pp. 179–193. <https://doi.org/10.18601/16577175.n24.11>

Rodríguez, M. (2003). Contabilidad y responsabilidad social: un camino por recorrer. *Contabilidad y Auditoría*, 18(9), pp. 63-73.

Rodríguez-Fernández, M. (2016). Social responsibility and financial performance: The role of good corporate governance. *BRQ Business Research Quarterly*, 19(2), pp. 137–151. <https://doi.org/10.1016/j.brq.2015.08.001>

Rodríguez, L. D., & Peña, V. D. (2017). Disyuntiva entre Responsabilidad Social Empresarial (RSE) y Creación de Valor Compartido (CVC): Una alternativa de gestión responsable para el Cerrejón. Universidad de la Salle. Retrieved from http://repository.lasalle.edu.co/bitstream/handle/10185/20911/64/121029_2017.pdf?sequence=1

Rueda, G. & Uribe, M. V. (2012). Aportes de la información contable a una responsabilidad empresarial acorde con las necesidades de la sociedad. Una mirada crítica. *Cuadernos de Administración*,

24(43), 241-260. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cao24-43.aicr>

- Ruiz, L., Camargo, D., & Cardona, O. (2018). Return on Equity and the Global Compact: Its Effect on Colombian Companies that Have Adhered to It. RAIS Conference Proceedings - The 11th International RAIS Conference on Social Sciences. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3303331>
- Saavedra, M. L. (2011). La Responsabilidad Social Empresarial y las finanzas. Cuadernos de Administración, 27(46), pp. 39–54. <https://doi.org/10.3232/GCG.2013.V7.N3.04>
- Saleh, M., Zulkifli, N., & Muhamad, R. (2011). Looking for evidence of the relationship between corporate social responsibility and corporate financial performance in an emerging market. Asia-Pacific Journal of Business Administration, 3(2), pp. 165–190. <https://doi.org/10.1108/17574321111169849>
- Sámamo, A., Hernández, M., & Escamilla, Z. (2013). Inclusión de la responsabilidad social en la información financiero de las organizaciones. XVIII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Universidad Nacional Autónoma de México, ANFECA. <https://investigacion.fca.unam.mx/docs/memorias/2013/5.07.pdf>
- Waddock, S. a., & Graves, S. B. (1997). The Corporate Social Performance - Financial Performance Link. Strategic Management Journal, 18(4), 303–319. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199704\)18:4<303::AID-SMJ869>3.3.CO;2-7](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199704)18:4<303::AID-SMJ869>3.3.CO;2-7)
- Wooldridge, J. (2006). Introducción a la Econometría. Segunda edición. Madrid: Ediciones Paraninfo.

Wood, D. (1991). Corporate social performance revisited. *Academy of Management Review*, 16(4), pp. 691–718.
<https://doi.org/10.1002/csr.27>

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 58 – año 29

LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA, LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LOS INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL EN EL TRANSPORTE AÉREO ESPAÑOL

Autoras

LILIANA BEATRIZ FREIRE FERRER

ROSA MECHA LÓPEZ

liliana.freire@econo.unlp.edu.ar

Universidad Nacional de la Plata

Dra. Liliana Beatriz Freire Ferrer

- Dra. Área Derecho- Cum Laude, Universidad Complutense de Madrid
- Contadora Pública Nacional, Universidad Nacional La Plata
- Docente - Investigadora

Dra. Rosa Mecha López

- Dra. en Geografía, Universidad Complutense de Madrid
- Licenciada en Geografía e Historia, Universidad Complutense de Madrid.
- Docente - Investigadora

Publicación:

- Presentado el 06/07/2023
- Aprobado el 25/09/2023
- Publicado en Noviembre del 2023

LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA, LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LOS INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL EN EL TRANSPORTE AÉREO ESPAÑOL

NON-FINANCIAL INFORMATION, MANAGEMENT ACCOUNTING AND ECONOMIC INSTRUMENTS OF ENVIRONMENTAL PROTECTION IN SPANISH AIR TRANSPORT

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción a la información no financiera en españa
2. La información no financiera y la gestión
3. Los instrumentos económicos de protección ambiental y la contaminación acústica del transporte aereo
4. La importancia del aseguramiento en las formas emergentes de información no financiera
5. Reflexión
6. Bibliografía general

Palabras clave:

Información no financiera, gestión medioambiental, instrumentos de protección ambiental, contaminación acústica del transporte aéreo.

Keywords:

Non-financial information, environmental management, environmental protection instruments, noise pollution from air transport.

Resumen

El presente artículo describe los requerimientos exigidos por la Ley 11/2018 en España, a través del Estado de Información no Financiera que sólo un número limitado de grandes empresas publican en asuntos ambientales, asuntos sociales y relacionados con los empleados, el respeto a los derechos humanos, anti-corrupción y sobornos.

Se estudia el caso de AENA en cuestiones medioambientales, profundizando el tema en la contaminación acústica para dar respuestas en la toma de decisiones, a través de los instrumentos económicos de protección ambiental y la contabilidad de gestión. Se resalta el papel del auditor en brindar credibilidad sobre este tipo de declaraciones no financieras.

Abstract

This article describes the requirements demanded by Law 11/2018 in Spain, through the Non-Financial Information Statement that only a limited number of large companies publish on environmental matters, social matters and related to employees, respect for human rights, anti-corruption and bribery.

The case of AENA is studied in environmental issues, delving into the topic of noise pollution to provide answers in decision-making, through economic instruments of environmental protection and management accounting. The role of the auditor in providing credibility on this type of non-financial statements is highlighted.

1. Introducción a la información no financiera en España

El Parlamento Europeo pidió a la Comisión Europea en febrero de 2013, que presente una propuesta legislativa sobre la divulgación de Información no Financiera por las grandes empresas con el fin de tener en cuenta el carácter multidimensional de la Responsabilidad Social Corporativa y la diversidad de sus políticas. En abril de ese mismo año la Comisión Europea publicó su propuesta de modificación de la entonces Directiva de Contabilidad 2013/34/UE relativa a la divulgación de información no financiera, información financiera específica e información sobre la diversidad, para determinadas empresas y grupos. En España a través del Decreto Ley 18/2017, se dio tiempo a las empresas para adaptarse a las nuevas exigencias, iniciándose la presentación de los informes a partir de los ejercicios económicos del 2017 y a través la Ley 11/2018¹, pone en vigencia el reflejo de la Directiva de Contabilidad.

La Ley citada supra, requiere a ciertas empresas grandes que preparen el Estado de Información no Financiera que contenga información relativa a asuntos ambientales, sociales y relacionados

¹ Ley 11/2008, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Al momento de realizar este estudio, la Directiva de Información No Financiera, se encontraba bajo revisión.

con los empleados, el respeto a los derechos humanos, anti-corrupción y sobornos.

Se rescata para el análisis del presente artículo a la empresa estatal AENA, que ha presentado su primer Estado de Información No Financiera a fines del año 2018, siguiendo los lineamientos legales correspondientes.

También se sigue la regla de cumplir o explicar, en el caso que la entidad no aplique políticas con relación a los asuntos detallados y; para una mejor comprensión del desarrollo de la entidad, la posición y el impacto de su actividad, deberá incluir:

- a) Los procesos de diligencia debida (due diligence) que se hubiesen aplicado;
- b) Los resultados de esas políticas;
- c) Los principales riesgos relacionados con los asuntos vinculados a las operaciones de la entidad, incluyendo cuando sea pertinente, en cuanto a sus cadenas de suministro y subcontratación.

El Estado debe abordar brevemente una descripción del modelo de negocio e indicadores clave de desempeño (Key Performance Indicators) no financieros de la entidad. En España y siguiendo la Ley citada, mediante la Comunicación de la Comisión (2017/C 215/01) se aprobaron en mayo de 2017 las Directrices sobre la presentación de informes no financieros y su metodología. En este sentido, cabe mencionar que se han llevado a cabo iniciativas sobre indicadores fundamentales financieros y no financieros como los propuestos en la «Guía para la elaboración del informe de gestión de las entidades cotizadas» de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) o en el modelo sobre información integrada de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), recogido en el «Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL», referenciado, a su vez, por la citada Guía.

Las entidades pueden basar esas revelaciones en diversos marcos nacionales, de la UE o internacionales (por ejemplo, el Pacto Global de la ONU, ISO 26000), y tendrán que especificar el marco utilizado para su información. AENA utiliza para confección del Estado los indicadores GRI.

Asimismo, y aparte de las guías de la Comisión Europea, se exige a las empresas producir un informe país por país (a country-by-country report), tendiente a aumentar la transparencia en la información financiera llevada a cabo a nivel internacional.

Los reguladores internacionales requieren la elaboración del Informe de Gestión, explicación narrativa que acompaña a los estados financieros, en la que los gestores informan sobre la evolución pasada y prevista de la entidad, en relación con sus objetivos y estrategias. Se concibe como un informe flexible, que aporta información voluntaria y subjetivamente seleccionada por los gestores, por lo que las guías se basan en principios y características cualitativas, antes que en una lista cerrada de elementos informativos.

De este modo el Informe de Gestión se ha ido configurando como el principal complemento de la información comunicada en los estados financieros, al proporcionar a las compañías la flexibilidad necesaria para ofrecer explicaciones cualitativas y métricas útiles para los inversores, al margen de la normativa contable que rige la elaboración de las cuentas (NIC o GAAP). El esfuerzo normalizador del Informe de Gestión llevado a cabo por los principales organismos contables y reguladores internacionales, entre ellos la CNMV española, se ha materializado en una mejora de la calidad de los informes de gestión que presentan hoy en día las empresas españolas cotizadas, pudiendo consultarse desde sus sitios web, que no se ciñen a solamente las menciones mínimas legales, sino que aportan información voluntaria relevante.

Este trabajo considera el modelo español de información corporativa, entendido como el conjunto que comprende tanto la información financiera tradicional como la información no financiera o relativa al ámbito de la Responsabilidad Social Corporativa; y en especial, sobre los informes anuales de empresas. Algunos ejemplos son los esfuerzos que el Global Reporting Initiative (GRI) ha realizado a través de sus distintas versiones y, del Informe Integrado promovido por IFAC y otras organizaciones.

También se destaca la importancia que los usuarios le adjudican a la información allí presentada junto a los estados contables auditados, valorando el papel del auditor. En las empresas españolas, y el marco de la información integrada que presentan a través de la web, se puede decir que, el Informe Integrado no se identifica expresamente con el Informe de Gestión, ni con el informe de Responsabilidad Social Corporativa ni con el Informe Anual. Algunas lo utilizan como equivalente al Informe de Responsabilidad Social Corporativa (v.g. Técnicas Reunidas, Telefónica, Mediaset, Red Eléctrica), mientras que otras lo emplean como un marco en el que agregan la información financiera, incluyendo el Informe de Gestión, y la información sobre Responsabilidad Social Corporativa (v.g. Viscofan, AENA, -empresa que detallamos su enfoque-). Otras sociedades no utilizan el Informe Integrado (p. e. Merlin propiedades, Repsol) o indican que se basan en los principios, pero prefieren el término Informe o Memoria anual, en lugar de Informe Integrado, para referirse al conjunto de la información financiera y a la memoria de sostenibilidad (v.g. Inditex, Mediaset). También se refiere al Informe de Gestión como verdadero informe integrado, al comprender la información sobre la estrategia y creación de valor y la información clave sobre Responsabilidad Social Corporativa (v.g. Ferrovial).

Se pone en evidencia la falta de homogeneidad en España muy a pesar del Informe Integrado, buscando la integración efectiva.

El peso que los usuarios asignan a esa “otra información”, y la necesidad de una mejor claridad referida al involucramiento del auditor sobre esa otra información también aumentaron notablemente. A la luz de esos desarrollos, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (en adelante, IAASB, por sus siglas en inglés) inició un proyecto de revisión de la NIA 720 para clarificar el entendimiento del público sobre la responsabilidad del auditor en lo que respecta a la información que acompaña a los estados contables auditados, y mejorar la coherencia de dicha responsabilidad respecto de la que asume el auditor al emitir su informe sobre los estados contables.

Tener presente para ello, las propuestas que el IAASB sugirió introducir a la NIA 720, cuya vigencia se inició en 2009. Dichas propuestas surgieron del borrador para discusión publicado en abril 2014, cuyo período para comentar finalizó en julio de 2014. En particular, las propuestas tenían: (1) el alcance de la “otra información” que acompaña los estados contables auditados, (2) la naturaleza y el alcance de la responsabilidad del auditor sobre esa “otra información” y (3) las implicancias sobre el informe del auditor.

Se valora a las empresas viables para un futuro sostenible, se realiza un estudio sobre los instrumentos económicos de protección ambiental y en especial de la contaminación acústica por la empresa AENA España, considerando que la preocupación ambiental guía en la actualidad muchas de las estrategias globales y nacionales de aplicación al sector transporte y se enfoca en el transporte aéreo que presenta actualmente, según los indicadores, el mayor crecimiento de todos los modos de transporte en España, resaltando a su vez en el análisis, la importancia de la gestión, para poder concluir con una reflexión crítica desde el punto de vista del auditor.

2. La información no financiera y la gestión

Las empresas que están obligadas a preparar el Informe deben incluido en el Informe de Gestión o “management report” (excepcionalmente en el informe por separado) de la empresa de que se trate.

La valoración que los usuarios realizan de la información no financiera fue creciente en estos últimos años. Los factores ambientales, sociales y de gobierno corporativo han ido tomando mayor peso relativo en sus decisiones. Así lo revela un estudio reciente de EY (2017) lo que también se correlaciona con el mejor desempeño de los títulos en el mercado mencionado por Eccles et al. (2012).

Las partes interesadas desean saber si la información revelada es confiable. Según EY (2017), la cantidad de inversores que creen que la información no financiera puede ser no coherente creció en el año 2017. Los usuarios internos tales como la alta gerencia, en tanto parte de su rol de gobierno corporativo, también buscan información confiable para mejorar su proceso de toma de decisiones y de gestión.

La citada Ley 11/2018, en el apartado dos, del art. 1, sobre cuestiones medioambientales expresa: que deberá incluir “...Información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente y en su caso, la salud y la seguridad, los procedimientos de evaluación o certificación ambiental; los recursos dedicados a la prevención de riesgos ambientales: la aplicación del principio de precaución, la cantidad de provisiones y garantías para riesgos ambientales...” y en el ítem contaminación, se subraya lo que atañe a nuestra investigación: “...medidas para prevenir, reducir, o reparar las emisiones de carbono que afectan gravemente el medioambiente, teniendo en

cuenta cualquier forma de contaminación atmosférica específica de una actividad, incluido el ruido y la contaminación lumínica...”

Se pasa a analizar uno de los asuntos, el medio ambiental y especialmente el relacionado con el ruido, detallando la información no financiera con la empresa pública AENA. Se observa la importancia que la contabilidad de gestión tiene hoy en día aportando la información necesaria para la toma de decisiones. Desde Kaplan y Norton, (2008) se impulsó la conectividad entre los sistemas de información financiera y no financiera, permitiendo y resaltando la necesidad de una mejor interacción organizacional, por ende, una mayor planificación, control y evaluación de las decisiones, que permite evaluar el grado de cumplimiento de las metas y los objetivos en las diferentes áreas de responsabilidad empresarias.

Dado que la preocupación medioambiental guía en la actualidad muchas de las estrategias globales y nacionales de aplicación al sector del transporte, se elige al transporte aéreo, pues presenta actualmente, según los indicadores, el mayor crecimiento de todos los modos de transporte en España. Según la Commission of the European Communities en el 2008 y Eurocontrol en los años 2004 y 2010, los tipos de impacto ambiental del transporte aéreo se pueden clasificar como de efecto local (ruido, contaminación de aire local, uso de espacio) o de efecto global (consumo de materiales no renovables, aportación al cambio climático).

En función de su alcance, el transporte aéreo puede afectar determinadas cualidades del medio ambiente local, en las zonas alrededor del aeropuerto que se dividen en tres categorías:

1. Ruido, en su mayor parte, ocasionado por los movimientos de las aeronaves:

Las principales fuentes de ruido en la operación de las aeronaves son los motores, y el ruido aerodinámico, este último dependiente

de la posición de los dispositivos hipersustentadores y el tren de aterrizaje.

El ruido de los motores es dominante en las operaciones de despegue tanto bajo el avión como en dirección lateral.

El gradiente de subida es un elemento esencial en el ruido ocasionado. En aproximación y aterrizaje de los aviones modernos, en los niveles de ruido, propulsivo y aerodinámico son comparables, dependiendo de la configuración del avión.

La OACI Organización de Aviación Civil Internacional, requiere la certificación acústica, de los aviones, antes de concederle el certificado de tipo.

2. Emisiones que deterioran la calidad del aire en el entorno aeroportuario:

Su origen son los movimientos de las aeronaves, el funcionamiento de los equipos auxiliares, las actividades de las terminales y otros edificios aeroportuarios y el tráfico de otros modos de transporte que acceden al aeropuerto para transportar pasajeros y trabajadores.

3. Afección paisajística:

La modificación del entorno requerida por las operaciones aeroportuarias, tanto por orografía como por el biotopo, eliminando especies incompatibles con la actividad aeronáutica, y acciones para evitar la contaminación de tierras y aguas por residuos y vertidos de esa actividad.

Por su parte, los impactos globales se subdividen en:

a- Consumo de materias primas no renovables, principalmente queroseno, extraído de la destilación del crudo petrolífero, pero también algunos metales escasos, como el titanio, y empleo de sustancias prohibidas, como el halón.

La aviación consume alrededor del 12% del combustible fósil empleado en transporte. En 2010 se consumieron 286.000 millones de litros de queroseno, más una pequeña cantidad de gasolina de alto octanaje. El coste para la industria ascendió a 139.000 millones de dólares, equivalentes al PIB de un país como Hungría. No existe un combustible alternativo viable técnica y económicamente a corto y medio plazo, que se pueda emplear en las operaciones de vuelo como sustitutivo del queroseno. El mayor potencial de uso futuro reside en los combustibles sintéticos, particularmente los biocombustibles de segunda y tercera generación.

b- Uso del espacio:

El transporte aéreo necesita:

- * Suelo para infraestructuras (aeropuertos y centros de control de navegación aérea).
- * Espacio aéreo para los vuelos, distribuido según la estructura local de sistemas de ayudas a la navegación.
- * Una fracción del espectro radioeléctrico para las comunicaciones y servicios ATC (comunicaciones de las aeronaves con tierra).

La infraestructura de transporte ocupa, aproximadamente, el 1,2% del territorio de la UE. Los aeropuertos, a su vez, ocupan el 1% del terreno usado para infraestructura de transporte.²

² Los principales impactos ambientales derivados de esta utilización de los distintos espacios son:

- * Degradación de los ecosistemas por su adaptación al uso aeronáutico
- * Contaminación de suelos y la capa freática por los vertidos de las actividades aeroportuarias
- * Contaminación o desvío del drenaje natural
 - Impacto paisajístico global

c- Contribución al calentamiento terrestre por emisión de gases de efecto invernadero:

AENA, a través de la Dirección de Medio Ambiente que coordina todas las actuaciones medioambientales incluyendo, el impulso de las actividades de eficiencia energética y energías renovables planifica mantener los máximos niveles de seguridad, aumentar la calidad de los servicios y adaptar la capacidad de las infraestructuras, tanto a la demanda actual como futura del tráfico aéreo.

El Sistema de Gestión Ambiental, AENA, integra la gestión ambiental en el desarrollo de sus actividades y la prestación de servicios, mediante la implantación de los sistemas de gestión ambiental conforme a la Norma UNE-EN-ISO 14001 en cada uno de sus centros, permitiendo definir periódicamente objetivos y metas medioambientales, así como controlar y evaluar de forma sistemática su grado de cumplimiento asegurando la mejora continua y la prevención de la contaminación.

La Comisión Europea de Derechos Humanos conforme a las cuales, expresa "...la existencia de grandes aeropuertos internacionales, incluso en zonas urbanas muy pobladas, y el incremento del empleo de los aviones a reacción se han hecho indudablemente necesarios para el bienestar económico del país..." También se reconoce en las Sentencias del TEDH de 2 de octubre de 2001 (TEDH 2001/567) y de 8 de julio de 2003 (TEDH 2003/40), "...en un campo tan sensible como el de la protección medioambiental, la mera referencia al bienestar económico del país no es suficiente para superar los derechos de los demás..."

- Interferencia con las rutas de aves migratorias en algunas rutas de ascenso y aproximación

Por otro lado, el respeto del derecho a la vida privada y familiar, por ello, como advierten los dos últimos pronunciamientos citados del TEDH, "...debe exigirse a los Estados que minimicen, hasta donde sea posible, la injerencia en estos derechos, intentando encontrar soluciones alternativas y buscando, en general, alcanzar los fines de la forma menos onerosa para los derechos humanos...".

Esas soluciones alternativas y las medidas necesarias a adoptar para reducir el ruido generado por el tráfico aéreo y garantizar con ello la conformidad con el CEDH entran dentro del margen de apreciación que se reconoce a los Estados tal y como el TEDH tiene declarado desde la Sentencia de 21 de febrero de 1990 (TEDH 1990/4).³

En verdad, se ha avanzado mucho en el proceso de minoración del impacto acústico generado por las operaciones aéreas de despegue y aterrizaje en los aeropuertos y ello no sólo mediante la adopción de normas estrictas que contemplan restricciones operativas, sino incluso alcanzando a la retirada de las aeronaves más ruidosas y procediendo a la zonificación de las áreas más próximas al aeropuerto en función de su distinta exposición al ruido, aun así y pese a todo el elenco de medidas expuestas, se siguen ocasionando serias perturbaciones en el caso de los habitantes de las zonas más afectadas por el sobrevuelo continuo de aeronaves.

La Sentencia en la instancia del TSJ de Madrid de fecha 31 de enero de 2006 (RJCA 2007/184) e impugnada en casación ante el TS, desestimó el recurso al considerar que el nivel de ruido causado por los aviones no tenía la frecuencia, duración e intensidad necesarias para atribuirle la lesión de los derechos tanto a la

³ El problema radica, así expuesto, en determinar cuándo y cómo se han adoptado las medidas necesarias para proteger la situación de las personas que viven en núcleos cercanos a los aeropuertos.

integridad física como de la intimidación domiciliaria admitimos que no todo supuesto de riesgo o daño para la salud implica una vulneración del artículo 15 CE.⁴

En marzo de 2017, el Supremo permite los vuelos sobre la urbanización Santo Domingo en Madrid. El Tribunal Supremo ha tomado una decisión sobre el pulso que mantiene desde 2004 la urbanización Santo Domingo, en Algete, con el aeropuerto de Barajas y su gestora AENA por el ruido que generan los sobrevuelos. El alto tribunal avanzó que no prohíbe todos los vuelos.⁵

El conflicto entre AENA (gestora del aeropuerto de Barajas) y la urbanización Santo Domingo dura ya 15 años. Los vecinos de estas casas construidas en los años setenta empezaron su batalla en 2004 porque los vuelos de la pista más larga del aeropuerto, la 18R/36L, construida en 1998, después de las casas de los demandantes, ocasionaban mucho ruido sobre sus viviendas. Inicialmente 346 vecinos habían presentado como denunciantes. El largo litigio dejó solo a 5 de ellos al frente de la pelea judicial, aunque el resto siguen en la causa personados para la ejecución de la sentencia. Y el Supremo en 2008 condenó a la gestora de aeropuertos a adoptar las medidas precisas para que cesara el ruido producido por el sobrevuelo de aviones sobre la urbanización y a que indemnizara a

⁴ “...cuando los niveles de saturación acústica que deba soportar una persona, a consecuencia de una acción u omisión de los poderes públicos, rebasen el umbral a partir del cual se ponga en peligro grave e inmediato la salud, podrá quedar afectado el derecho garantizado...”

⁵ El supremo, avanzó en una nota que rechaza en su decisión de 2008, en la que amparaba a los vecinos en sus quejas por el ruido, se exigiera una prohibición absoluta de sobrevuelo en la zona controvertida.

Pero tampoco la interpretación que después en 2014 hizo el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fijó una reducción de vuelos al 30%, constituye fiel ejecución de lo ordenado en su día.

los 5 vecinos con 6.000 euros a cada uno por vulnerar su derecho fundamental a la intimidad por el ruido producido durante las maniobras de aterrizaje. Los vecinos cobraron la indemnización. Sin embargo, aseguraron que AENA no estaba acatando la sentencia y el ruido seguía.

El Informe No Financiero de AENA, abarca las exteriorizaciones citadas, es así que el 31 de diciembre de 2018, en la página 184 del Estado de Información no Financiera, la empresa informa en el ítem: Incumplimiento de la legislación y la normativa ambiental "...en relación al recurso contencioso-administrativo contra AENA, ENAIRE y el Ministerio de Fomento interpuesto por algunos habitantes del núcleo de población denominado Ciudad Santo Domingo (Algete, Madrid) la sección 9na. De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el auto de 30 de julio 2018, dio por ejecutada la sentencia emitida en 2008, sobre el ruido provocado por los vuelos del aeropuerto Adolfo Suarez – Madrid – Barajas al apreciar una reducción evidente de la contaminación acústica..."

Además, y en el caso particular que se analiza, abarca las exteriorizaciones, como así también las mediciones cualitativas y cuantitativas, pues son estas cuestiones las que se vinculan con el informe de aseguramiento; se incluye el aseguramiento por parte del auditor independiente, en el último eje temático.

3. Los instrumentos económicos de protección ambiental y la contaminación acústica del transporte aéreo

Dentro de las externalidades negativas que se estudian para la realización del presente trabajo, se considera al tráfico aéreo como un importante foco de contaminación acústica, puesto que los despegues producen ruido intenso, vibraciones y traqueteos, y los aterrizajes generan pasillos de ruido a baja latitud. En general

cuando el avión es más grande y por tanto pesa más, produce más ruido, pero también se incrementa el problema en los aeropuertos militares con los entrenamientos nocturnos, y vuelos a baja altitud.

Según la Organización Mundial de la Salud, el 22% de la población europea sufre molestias a causa del ruido, estos problemas se traducen en efectos negativos para la salud. (OSMAN, 2016)⁶

Como se ha expuesto anteriormente, el ruido producido por las aeronaves genera una gran problemática ambiental; para tratar de solucionarlo existen varias alternativas, empresariales y también se

6

- Efectos auditivos: con una exposición de 8 horas diaria a más de 85 DBA, se puede llegar a producir pérdida de audición.
- Perturbación del sueño: con ruido por encima a 30 DB durante la noche se puede alterar el sueño, lo que conlleva multitud de efectos negativos como insomnio, reducción de la fase REM, despertares frecuentes, incremento de presión arterial, arritmia cardiaca, fatiga, estado de ánimo depresivo, disminución del rendimiento, etcétera.
- Efectos cardiovasculares: hay estudios que evidencian que una exposición diaria a más de 65 DB independientemente de que se produzca durante las horas de sueño, puede provocar a largo plazo enfermedades cardiovasculares.
- Estrés y sistema inmune: el ruido es capaz de alterar el estado de homeostasis, lo que produce cambios hormonales que pueden generar en estrés agudo o crónico.
- Interferencia en la comunicación oral: el ruido interfiere en la capacidad de comprender una conversación, lo que produce pérdida de atención, malentendidos, fatiga, etcétera.
- Efectos sobre fetos y recién nacidos: la exposición al ruido de mujeres embarazadas puede provocar pérdida auditiva en los recién nacidos, retraso del crecimiento y prematuridad. Además, la exposición al ruido de los niños puede interferir en su correcto desarrollo.

pueden establecer instrumentos regulatorios. Pero en este eje temático, se analizarán los instrumentos económicos de protección ambiental (en adelante IEPA) que se utilizan, para tratar de solventar la contaminación acústica.

Lo positivo de estos instrumentos, es el hecho de que se corresponden con el principio de quien contamina paga, haciendo responsables a las compañías aéreas del ruido causado. Se previenen la contaminación acústica antes de que se produzca, tratando de contribuir a un cambio de comportamiento, dirigido hacia la sostenibilidad ambiental

Debido a la naturaleza de la contaminación acústica, los IEPA que mejor se adaptan a este problema serían los impuestos, las tasas, y las subvenciones. A continuación, se explican algunos de los establecidos para minimizar el ruido de los aeropuertos.

Uno de los IEPA, que se utiliza en España es la tasa; la Organización Internacional de Aviación Civil (OACI) estableció en 1981 una política sobre tasas relacionadas con el ruido, la cual se recoge en su DOC 9082, políticas de la OACI sobre derechos aeroportuarios y por servicios de navegación aérea. (SENASA, 2019)

Con este fin y según la disposición final segunda de la Ley 34/2007 de Calidad del Aire y de Protección de la Atmósfera, el 15 de noviembre del 2007 se crea en Madrid una tasa de ruido aplicada en el aeropuerto Adolfo Suárez Madrid Barajas con el fin de desincentivar el uso de las aeronaves que más ruido generan.

Esta tasa supone una penalización (o recargo) que se aplica sobre el importe de la tasa de aterrizaje, solamente a aquellas aeronaves que superen los límites de certificación acústica establecidos en el anexo 16 del Convenio de Aviación Civil internacional. El incremento que se produce sobre la tasa se aplica para los aviones de reacción subsónicos civiles en función de dos

variables, por un lado, según la franja horaria en la que se realice el aterrizaje o despegue, y por otro dependiendo de la clasificación de las aeronaves.

Como se puede ver, la tasa de ruido es mucho más elevada para las operaciones nocturnas, puesto que las molestias causadas por la contaminación acústica son mayores por la noche, cuando la población descansa. (Ministerio de Fomento, 2010)

La tasa de aterrizaje sobre la que se aplica el recargo por ruido, grava la utilización de las pistas por aeronaves y la prestación de los servicios precisos para dicha utilización. Se considera obligado tributario a las compañías aéreas y las personas físicas y jurídicas o entidades que perciban los servicios antes descritos.

La cuantía se determina según:

- El peso máximo del despegue
- La clase del vuelo
- La calificación acústica de la aeronave

Aunque no exista el recargo de la tasa de ruido, todos los aeropuertos consideran el volumen acústico de sus aviones en la propia tasa de aterrizaje. (AENA 2016). A nivel mundial hay aproximadamente 130 aeropuertos que ya aplican este tipo de tasa de ruido. Esto ha supuesto que las compañías aéreas deben asumir la externalidad medioambiental producida por el ruido.

Esta tasa hace que se incrementen en mayor medida los costes de operación que supone a una compañía realizar un servicio aéreo, por ello estas empresas han decidido apostar por diversas estrategias con el fin de ahorrar gastos, como puede ser invertir en nueva tecnología, y renovar la flota de aviones más ruidosos.

La OACI recomienda que el incremento producido por la tasa de ruido se aplique solo en aeropuertos donde el ruido suponga un

problema real, y que no se debe recaudar más dinero que el invertido. (DOC 9082, OACI)

El dinero recaudado mediante esta tasa se puede destinar a múltiples finalidades, por ejemplo, para financiar el aislamiento sonoro de residencias o de instalaciones aeroportuarias, también para implantar sistemas encargados de vigilar el nivel de ruido o cualquier otra acción que contribuya a sufragar las medidas de control de la contaminación acústica.

Otro instrumento económico efectivo para disminuir la contaminación acústica son las subvenciones para la innovación y mejoras técnicas para reducir el ruido producido por aeronaves.

La gestión del impacto ambiental comprende, además de medidas de reducción técnicas, diversas posibilidades económicas, que utilizan mecanismos de mercado (acuerdos voluntarios entre administración, operadores y consumidores, o cualquier combinación de ellos, impuestos y tasas, comercio de emisiones). Este impacto puede convertirse en un factor limitador en la expansión del sector, tratándose pese a eso, en el tipo de transporte que presenta durante los últimos años un crecimiento persistente. Es un reto para la industria de la aviación el ser activa en la búsqueda e impulso de soluciones para alcanzar la sostenibilidad del sector y buscar las fórmulas adecuadas para reducir los impactos que produce en el medio ambiente. Tal y como se ha especificado anteriormente, algunos de estos impactos son: ruido, emisiones que deterioran la calidad del aire, afección paisajística, uso del espacio y contribución al calentamiento terrestre por emisión de gases de efecto invernadero.

Las principales fuentes de ruido en la operación de las aeronaves son los motores y el ruido aerodinámico, este último dependiente de la posición de los dispositivos hipersustentadores y el tren de aterrizaje.

La necesidad de hacer compatible el desarrollo del transporte aéreo con la conservación de los valores naturales y de la calidad de vida en el entorno aeroportuario, precisa un modelo de actuación basado en el equilibrio entre los factores económicos, sociales y ambientales, que nos permita acercarnos a un modelo sostenible de desarrollo.

La política de mitigación adoptada por los Estados contratantes de la OACI, el llamado enfoque equilibrado, proporciona un enfoque internacionalmente convenido para afrontar el problema del ruido en los aeropuertos. Comprende cuatro elementos principales: reducción del ruido en la fuente, planificación y gestión de la utilización de los terrenos, procedimientos y operaciones de atenuación del ruido y restricciones a las operaciones de las aeronaves.

La OACI, requiere la certificación acústica de los aviones antes de concederles el certificado de tipo. Las normas se encuentran en el Anexo 16, Parte I, al Convenio de Chicago. Estas normas aumentan su exigencia a medida que avanza el diseño acústico, para asegurar la aplicación de la mejor tecnología disponible. El objetivo de estas normas es fomentar la introducción de la mejor tecnología acústica disponible en los nuevos diseños de aeronaves civiles. En consecuencia, los requisitos van haciéndose más estrictos, siguiendo los progresos de la tecnología. En este contexto, las subvenciones para la innovación y mejoras técnicas para reducir el ruido producido por las aeronaves podrían considerarse un IEPA que podría ser eficaz si se aplica de la manera correcta.

En este contexto de subvenciones se encuentra una convocatoria, aunque ya finalizada, que podría servir de ejemplo de IEPA a la contaminación acústica producido por aeronaves. Se trata de la convocatoria FP7-AAT-2013-RTD-1, con fecha de inicio 10/07/2012 y fin, 14/11/2012. Dotada de un total de 134.950.000€ y cuya contribución solicitada a la UE por proyecto eran como máximo

5 millones €. Esta convocatoria se encuentra dentro del programa Horizonte 2020(H2020) el cual es el Programa Marco de Investigación e Innovación de la Unión Europea para el periodo 2014-2020. Impulsado por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI), entidad pública empresarial, dependiente del Ministerio de Económica y Competitividad entre cuyos objetivos está el promocionar e impulsar la participación en los programas Marco de I+D+i de la Unión Europea. El programa nace para apoyar la implementación de la Estrategia “Europa 2020” y la iniciativa emblemática “Unión por la Innovación” contribuyendo a abordar los principales retos de la sociedad, a crear y mantener el liderazgo industrial en Europa, así como reforzar la excelencia de la científica, esencial para la sostenibilidad, prosperidad y el bienestar de Europa a largo plazo.

Horizonte 2020 financia proyectos (en general en colaboración transnacional) en todas las fases del proceso que lleva desde la investigación al mercado: actividades de investigación, desarrollo tecnológico, demostración e innovación, así como actividades horizontales de apoyo a la investigación y la innovación.

Tal y como se ha mencionado con anterioridad, dentro de este Programa Horizonte 2020, la convocatoria que nos sirve de referencia para hablar de un instrumento económico de protección ambiental es la convocatoria: FP7- AERONAUTICS and AIR TRANSPORT (AAT)-2013-RTD-1, correspondiente al objetivo 1: Eco-innovación, actividad 7.1.1. -The greening of air transport-.

El objetivo central de la investigación sobre transporte es desarrollar un sistema paneuropeo más seguro, ecológico y más inteligente para el beneficio de todos los ciudadanos, la sociedad y la política climática, respetando el medioambiente y los recursos naturales, y asegurando el desarrollo de la competitividad obtenida por las industrias europeas en el mercado global. Más

concretamente la transformación ecológica del transporte aéreo, se basa en:

- 1) Conceptos y tecnologías para:
 - Reducir la emisión de gases de efecto invernadero, contaminantes y ruido en operaciones en pistas.
 - Nuevo enfoque ecológico para deshielo de aviones, detección, monitorización y modelado en tiempo real de la calidad del aire local y del ruido de tráfico aéreo alrededor de los aeropuertos.
- 2) Investigaciones para mejorar la comprensión del efecto del ruido de los aviones en las poblaciones que rodean los aeropuertos (fomentando la cooperación con EE. UU. en este tema en particular, cuya tabla se detalla en Anexo)

La UE ha utilizado instrumentos de mercado no sólo porque contribuyen a lograr objetivos políticos específicos, sino también para evitar distorsiones en el mercado interior a causa de enfoques divergentes en los Estados miembros, para garantizar que un mismo sector esté sometido a cargas similares en toda la Unión, y para subsanar posibles efectos negativos sobre la competitividad en la UE. La actuación común también fortalece a la UE a la hora de afrontar la competencia exterior de sus socios comerciales.

A nivel comunitario, los instrumentos de mercado más comúnmente utilizados son los impuestos, las tasas y los sistemas de permisos negociables. En términos económicos, estos instrumentos funcionan de manera similar. No obstante, también difieren en aspectos fundamentales.

En primer lugar, los sistemas cuantitativos, como los regímenes de permisos negociables, proporcionan más certeza en cuanto a la realización de objetivos políticos específicos, por ejemplo, los límites de emisión (siempre que estén sujetos a control y cumplimiento

efectivos), que los instrumentos basados únicamente en los precios, como los impuestos. Los instrumentos basados en los precios, a su vez, proporcionan seguridad en relación con el coste o el precio del objetivo político y suelen ser más fáciles de gestión.

En segundo lugar, difieren en lo que respecta a la generación de ingresos. Los impuestos (y de forma más limitada, las tasas) se utilizan cada vez más para influir en los comportamientos, pero también generan ingresos. Los sistemas de permisos negociables pueden generar ingresos si los derechos de emisión son adjudicados mediante subasta por los poderes públicos. Estos sistemas que utilizan derechos de emisión adjudicados mediante subasta tienen por tanto características similares a los impuestos (los aspectos normativos y de cumplimiento son diferentes). Las tasas, por el contrario, consisten normalmente en un pago como contrapartida de un servicio o de un coste claramente identificado y, por ello, carecen de flexibilidad para su utilización en el presupuesto público.

Las características mencionadas han influido de manera importante en el modo y en los ámbitos en que la UE utiliza actualmente los instrumentos de mercado a nivel comunitario, lo que ha llevado a la introducción de instrumentos como el Régimen Comunitario de Comercio de Derechos de Emisión («el RCCDE»), la Directiva sobre imposición de los productos energéticos, y, en el sector del transporte, la Directiva sobre el distintivo europeo o Euroviñeta. Hay que tener en cuenta estos aspectos, en caso de que se plantee potenciar la utilización de los instrumentos de mercado a nivel de la UE, de manera que se haga el mejor uso posible de cada uno de ellos, en el ámbito más adecuado, y se eviten solapamientos.

Se destaca que desde el desarrollo de la aviación civil a partir del siglo XX y la aparición de la aeronave surgieron problemas y el ruido es indisoluble a las operaciones de tráfico aéreo, existe una gran cantidad de normativa comunitaria europea en materia de ruidos generados por el tráfico aéreo.

Tiene por objeto regular determinadas restricciones a la utilización de aviones de reacción subsónicos civiles encaminadas a la limitación de las emisiones sonoras el problema de la contaminación acústica generado por las operaciones de tráfico aéreo ha tratado de solventarse desde una doble vertiente:

- * La primera de ellas, dinámica, se refiere al propio movimiento y circulación de aeronaves. Estos procedimientos se aprueban específicamente para cada aeropuerto, teniendo en cuenta los elementos con trascendencia acústica, las características físicas y de configuración del aeropuerto en cuestión, los sistemas de ayudas a la navegación, y las características y limitaciones de los aviones afectados.
- * La segunda de las vertientes, la dimensión estática, la misma responde a la incidencia que un aeropuerto y el resto de las infraestructuras aeroportuarias presentan en el ámbito territorial circundante en el que se sitúan. De todas esas eventuales incidencias destacan las afecciones acústicas, por su repercusión en el planeamiento territorial y urbanístico, y que se concretan a través de los planos o mapas de ruido en los que quedan representados las curvas isófonas (conocido como huella de ruido) correspondientes a determinados niveles de inmisión acústica de acuerdo con las condiciones expresadas en el correspondiente Plan Director del Aeropuerto.

La gestión del aeropuerto debe tender, a aminorar progresivamente el impacto de los ruidos producidos por los despegues y aterrizajes de las aeronaves a través de un sistema de monitorización de ruidos y sendas de vuelo que eviten en lo posible las grandes zonas edificadas.

La localización física del aeropuerto, rodeado de áreas urbanas densamente pobladas en las que la incidencia del ruido producido por los aviones afecta a la calidad de vida de sus habitantes sumado

a la intensidad del tráfico aéreo que soporta, obligó en el año 1992, en el seno del llamado “Plan Barajas”, a la ampliación de las instalaciones existentes y, por lo que nos interesa a los efectos de este trabajo, a la construcción de una nueva pista 18R-36L, dada la inviabilidad de la construcción de un nuevo aeropuerto.

La Administración decide en cada momento -motivos de oportunidad y conveniencia-, las distancias que deben respetar las aeronaves entre sí, la cota de altura y los niveles de vuelo, la dirección a seguir, los virajes, la preferencia en el paso en los cruces de aeronaves, las restricciones o alteraciones de vuelo por determinadas zonas, e incluso la velocidad y trayectoria de aproximación a un aeropuerto, todo para garantizar unas operaciones aéreas seguras y ordenadas es decir garantizar el aterrizaje en las mejores condiciones posibles de seguridad, y sólo cuando sea apropiado y en la medida de lo posible, la toma en consideración de procedimientos para la atenuación del ruido generado por las maniobras de aterrizaje y despegue.

De esta forma, AENA contempla los IEPA, ya que en la tensión seguridad-protección ambiental, la seguridad parece erigirse como un valor prioritario e irrenunciable en los procedimientos de disciplina de tráfico aéreo en materia de ruido. Así se desprende, en el caso del aeropuerto de Madrid-Barajas, de los artículos 1 y 3 de la Circular 2/2006, de 26 de julio, de la DGAC, que imponen a los operadores aéreos, pilotos y controladores aéreos seguir el régimen de utilización de pistas, trayectorias de vuelo, y el empleo de procedimientos de atenuación del ruido para el despegue y el aterrizaje indicados en el anexo I de la Circular citada, salvo por razones de seguridad.

4. La importancia del aseguramiento en las formas emergentes de información no financiera

El aseguramiento sobre esas formas emergentes de información no financieras surge como una demanda proveniente tanto de usuarios tradicionales de la información contable, por ejemplo: inversores, propietarios, acreedores, reguladores), así como de “nuevos” usuarios, también llamados “stakeholders”, por ejemplo: clientes y consumidores, empleados y sus agrupaciones sindicales, organizaciones ambientalistas, y la comunidad en general.

El aseguramiento independiente de los informes corporativos es un medio importante para el logro de tres objetivos diferentes:

- satisfacer las demandas de los grupos de interés sobre la rendición de cuentas por parte de quienes gestionan un ente,
- viabilizar o sustentar la estabilidad del mercado financiero, y
- ayudar a un ente a mejorar su rendimiento operativo.

En la información no financiera, el auditor o sociedad de auditoría legal, sólo comprueba, si la declaración no financiera se ha incluido en el informe de gestión o, alternativamente, si se ha proporcionado el informe separado, es decir, "comprobar la existencia".

Los Estados de la Comunidad Económica Europea, hoy pueden requerir que la información en la declaración no financiera sea verificada por un proveedor independiente de servicios de aseguramiento, como sucede en AENA, donde el informe de la auditora expresa "...VALORA llevó a cabo la tarea NIA3000 (Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento), en vigor, "Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría y de la Revisión de Información Histórica" (ISAE3000), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores de la IFAC...". Independencia: "... se ha cumplido con los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética

para servicios Profesionales de Aseguramiento de Información no Financiera la firma aplica la NICC1 Norma Internacional de Control de Calidad 1 y aplica la 14001 Norma Internacional ISA, para minimizar el impacto ambiental...”

En la declaración sobre gobierno corporativo, normalmente hay dos categorías de información para las que se requieren dos diferentes actividades del auditor. La denominada categoría de información, por ejemplo, una descripción de la política de diversidad debe estar contenida en la declaración de gobierno corporativo de las empresas afectadas. En cuanto a esa información, sólo se requiere que el auditor compruebe si se han proporcionado en la declaración de gobierno corporativo.

Ello no debe confundirse con el requisito de que el auditor exprese una opinión sobre los otros tipos de información, como la descripción de las principales características del control interno de la empresa, los sistemas de gestión de riesgos y otra información requerida en su momento por la Directiva europea relativa a las ofertas públicas de adquisición.

Así el auditor no sólo comprueba si la información se encuentra en el informe, pero necesita expresar una opinión sobre si esta parte del informe de gestión, “management report”, es coherente con los estados financieros y si ha sido elaborado de conformidad con los requisitos legales aplicables. También el auditor indicará si identificó los errores significativos en el management report, y de la naturaleza de dichos errores.

El abordaje representa una manifestación de seguridad razonable lo que, en alguna medida, se opone al criterio de la Norma Internacional de Auditoría N°720. Según dicha norma internacional, el auditor no asume responsabilidad sobre la otra información que el ente incluya en su informe anual, sino que debe evaluar su coherencia y, eventualmente, discutir con aquellos encargados del

gobierno corporativo (el directorio y la gerencia) sobre las posibles discrepancias.

No obstante, la emisión de una manifestación de seguridad razonable no es incompatible con el abordaje previsto en la Norma Internacional de Trabajos sobre Aseguramiento 3000 del IAASB, que prevé este tipo de manifestaciones al igual que manifestaciones de seguridad negativa, tal como la que se emite en trabajos de revisión de información financiera histórica.

AENA ha realizado verificación independiente de seguridad limitada por parte de una firma de auditores, del Estado de Información No Financiera, desde el año 2018 y hasta la actualidad, sujeto a estudio de acuerdo al artículo 49 del Código de Comercio de España. En ese sentido, la verificación se ha limitado exclusivamente a la información en la Tabla de índice de contenidos Ley 11/2018, incluida en el EINF. Hoy en día, AENA aparte de la Tabla de contenidos GRI, ha ampliado su marco reporting de sostenibilidad al adoptar el estándar de reporte SASB (Sustainability Accounting Standards Board).

5. Reflexión

Una vez realizado este trabajo, se sabe que la gestión del ruido producido por los aeropuertos es de vital importancia debido a las externalidades negativas que producen mediante la contaminación acústica. Pero, aunque hay reglamentos sobre el ruido a nivel estatal, y por comunidades autónomas y un gran número de medidas estructurales en la mayoría de los planes de aviación de AENA, o del ministerio de fomento, hay pocas medidas relacionadas con los instrumentos económicos de protección ambiental.

Aunque las medidas estructurales siguen siendo necesarias para minimizar las molestias a los residentes cercanos a los aeropuertos, hemos llegado a la conclusión de que deberían aplicarse con más

contundencia los instrumentos económicos, puesto que presentan ventajas frente a otros instrumentos, como pueden ser los regulatorios. Es así que, benefician a aquellas compañías aéreas que invierten en tecnología para disminuir el ruido de sus aeronaves y por el contrario penalizan con tasas o impuestos a aquellos que no lo hacen.

El impacto acústico es el de mayor repercusión pública de todas las afecciones locales. La política de mitigación adoptada por OACI, bajo la denominación de “Aprox equilibrada” (Balanced Approach), recomienda el estudio caso por caso de la situación en cada aeropuerto y aplicar la mezcla más eficiente de 4 elementos: la reducción de ruido en la fuente, la optimización de procedimientos operativos, las políticas de uso de suelo, y la restricción de operaciones de los aviones más ruidosos. Todo un desafío para la contabilidad, que debe dar las respuestas necesarias, y en esa búsqueda, cómo se gestiona la sustentabilidad para una mejora continua en la toma de decisiones.

En cualquier caso, resulta relevante que la normativa de la Unión Europea prevea la necesidad de intervención del auditor, aunque más no fuere para comprobar la presentación (o no) de la información sobre la diversidad del Directorio y la gerencia, y la opinión sobre la información no financiera. Conforme se produzca el avance de las técnicas y procedimientos de auditoría para tales informaciones, la normativa podrá avanzar en mayores y mejores requerimientos regulatorios. Los que antes fueron elementos de información voluntaria exhibidos por los entes, hoy son informes contables exigidos por la regulación.

No obstante, como tal información es cada vez más estratégica para las decisiones tanto de gestión como de inversión, esa información debe ser relevante, confiable y comparable. Ello otorgará siempre valor al aseguramiento.

ANEXO

CHALLENGE / ACTIVITY / Topics	Funding Schemes & eligibility criteria
CHALLENGE 1. ECO-INNOVATION	
ACTIVITY 7.1.1. THE GREENING OF AIR TRANSPORT	
AAT.2013.1-1. Flight physics	CP-FP <i>The requested EU contribution shall not exceed EUR 5 000 000</i>
AAT.2013.1-2. Aerostructures	CP-FP <i>The requested EU contribution shall not exceed EUR 5 000 000</i>
AAT.2013.1-3. Low pressure system for Ultra High By-Pass Ratio Engine. <i>Up to 1 project is expected to be funded.</i>	CP-IP <i>The requested EU contribution shall exceed EUR 5 000 000</i>

AAT.2013.1-4. Maturation of an integrated set of active flow, load and noise control technologies for the next generation of active wing, including in-flight demonstration. <i>Up to 1 project is expected to be funded.</i>	CP-IP <i>The requested EU contribution shall exceed EUR 5 000 000</i>
--	--

Tabla resumen Objetivo 1.Convocatoria.FP7- AERONAUTICS and AIR TRANSPORT (AAT)-2013-RTD-1.

6. Bibliografía general

ACCOUNTANCY EUROPE (2017). How to respond to assurance needs on non-financial information- *Discussion Paper*. Octubre. www.accountancyeurope.eu

Aeropuertos Españoles y navegación aérea, Guía de tarifas 2019. <http://www.aena.es/csee/ccurl/696/857/Guiadetarifas2019.pdf>

Airbus, Global market forecast, 2010-2029. www.airbus.com

ALONSO, G. y BENITO, A. (2012). El impacto ambiental del transporte aéreo y las medidas para mitigarlo. [http://oa.upm.es/20345/1/INVE MEM 2012 133532.pdf](http://oa.upm.es/20345/1/INVE_MEM_2012_133532.pdf)

AMAT, O. y otros. (2011). Documentos AECA N°37, Serie Contabilidad de Gestión. “La contabilidad de gestión en las Empresas de Transporte Aéreo”

BENITO, A. (2008). *Los aeropuertos en el sistema de transporte*, Fundación AENA.

Boeing, Informe medioambiental 2008. www.boeing.com

Boeing, Current Market Outlook, 2010-2029. www.boeing.com

CANETTI, M. M. (2015). “Hacia la obligatoriedad de presentar información no financiera.” *Documentos de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social*, Facultad de Ciencias. Económicas, UBA, Argentina.

Convención sobre Aviación Civil Internacional http://www.icao.int/publications/Documents/7300_cons.pdf

Convocatoria FP7- AERONAUTICS and AIR TRANSPORT (AAT)- 2013-RTD-1. https://ec.europa.eu/research/participants/portal/doc/call/fp7/fp7-aat-2013-rtd-1/32721-fp7-aat-2013-rtd-1_en.pdf

Commission of the European Communities. Single European Sky II: towards more sustainable and better performing aviation, Communication [(2008) 389/2] from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Brussels.

ECCLES, R. G., IOANNOU, Ioannis, y SERAFEIM, G. (2012). “The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance.” *Harvard Business School Working Paper*.

EY (2017). *Is your nonfinancial performance revealing the true value of your business to investors?*
www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-is-your-nonfinancial-performance-revealing-the-true-value-of-your-business-to-investors-2017.pdf

Guía Rápida Horizonte 2020. Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI).
http://eshorizonte2020.cdti.es/recursos/doc/Programas/Cooperacion_internacional/HORIZONTE%202020/49690_237237201410168.pdf

IAASB (2008). NIA 720 – Responsabilidades del auditor sobre la otra información. www.ifac.org

IAASB (2012). ED-NIA 720 – Responsabilidades del auditor sobre la otra información. www.ifac.org

IAASB (2014). ED-NIA 720 Rev. – Responsabilidades del auditor sobre la otra información. www.ifac.org

IAASB (2015). NIA 720 (R) – Responsabilidades del auditor sobre la otra información www.ifac.org

IBÁÑEZ JIMÉNEZ, E. (2017). La normalización del Informe de Gestión mediante guías basadas en principios y características cualitativas. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*.L ISSN:1133-3677, P.345-378.

ICAEW (2014). Enlighthening professions? www.icaew.co.uk

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC) (2015). *Assurance on <IR>. Overview of feedback and call to action*. Julio. <http://integratedreporting.org>

KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P., (2008). *Integrando la estrategia y las operaciones para lograr ventajas competitivas*. Barcelona Deusto

Libro Verde de la lucha contra el ruido de la Unión Europea, 2006.

Ministerio de Fomento, Plan de acción. Delimitación de servidumbre acústica. Aeropuerto Madrid Barajas. Septiembre 2010. http://www.fomento.gob.es/NR/rdonlyres/90D7DCCB-3EE1-4BF5-9ECB-F851086872BC/102787/3_PlanAccion.pdf

Ministerio de Fomento, Actualización de los mapas estratégicos de ruido de grandes aeropuertos. Aeropuerto de Barcelona. Diciembre 2008. http://www.aena.es/csee/ccurl/898/483/MER_LEPA_MEMORIA_V1.pdf

Observatorio de Salud y Medio Ambiente de Andalucía, Ruido y salud, OSMAN, (2016) https://www.diba.cat/c/document_library/get_file?uuid=72b1d2fd-c5e5-4751-b071-8822dfdfded&groupId=7294824

Observatorio de Sostenibilidad en Aviación (2019). <http://www.obsa.org/PaginasOBSA/Navegacion/Ruido-Mitigacion.aspx>

Organización de aviación civil internacional, OACI, Environmental Report 2010. (www.icao.org)

Organización de aviación civil internacional, OACI, DOC 9082, políticas de la OACI sobre derechos aeroportuarios y por servicios de navegación aérea, 2012.

http://www.icao.int/publications/Documents/9082_cons_es.pdf

Plan de acción y mapa del ruido del aeropuerto de Barajas.

Programa de las Naciones Unidas para el desarrollo organización de aviación civil internacional, Manual-Guía de protección ambiental para el aeropuerto, diciembre 1999.

http://www.kpesic.com/sites/default/files/MANUAL_Guia_Prot_Amb_Aero-OACI.pdf

Web 2020 Horizon. Target AAT.2013.2-1 Aeropuertos.

<http://www.2020horizon.es/Aeropuertos-i657.html>

Web Observatorio de la sostenibilidad en aviación, Ruido.

Consultado 22/03/19 <http://www.obsa.org/default.aspx>

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C. (2014). Las Directivas de la Unión Europea y las revelaciones sobre información no-financiera, *D&G Profesional y Empresaria*, Errepar, ISBN 978-987-01-1597-7, Tomo XV, Nº 181, octubre, p.1081-1091.

SENASA (2019). <https://www.senasa.es/index.php?lang=es-ES&idPag=25>

Tabla resumen Objetivo 1. Convocatoria FP7- AERONAUTICS and AIR TRANSPORT (AAT)-2013-RTD-1.

<https://ec.europa.eu/research/participants/portal/doc/call/fp7/fp7-aat-2013-rtd->

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 58 – año 29

**ÍNDICE POR AUTOR DE LA PUBLICACIÓN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
DEL Nº 1 AL 58 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	Nº 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.	Nº 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.	Nº 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	Nº 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P.143/174
ALVAREZ LANCELLOTTI J.I.	ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA SEGÚN DIVERSOS ENFOQUES	Nº 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	Nº 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	Nº 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 71/84
ARREGHINI H. R.	TEORÍA DEL COSTO INCURRIDO	Nº 1 – AÑO 1 (1995) P. 99/113
ARREGHINI H. R.	TEORÍA DEL VALOR CORRIENTE	Nº 3 – AÑO 2 (JULIO 1996) P.1/22
ARREGHINI H. R.	EL TIEMPO ES UN COSTO	Nº 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.	Nº 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.	Nº 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.	Nº 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	Nº 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 1/11
BIONDI, M., FARINOLA S., ROMANELLO.	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.	Nº 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 ZULIA	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 253/280

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

CANETTI M.A.	AUDITORÍA: CONSIDERACIONES SOBRE SU EJERCICIO PROFESIONAL EN ARGENTINA. ALGUNAS IMPLICANCIAS SOBRE SU ENSEÑANZA.	Nº 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 121/142
CARRIZO G.	AUDITORÍA DE INFORMES DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA	Nº 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 163/188
COHEN N., GAJINDRA M.	FRAUDE Y LAVADO DE DINERO: AMENAZAS Y VULNERABILIDADES DE FUENTES DISTINTAS AL EFECTIVO	Nº 53 – AÑO 27 (JUNIO 2021) P. 45/80
CUENÚ CABEZAS J. E.	DELEGAR EL OFICIO DE LAS CUENTAS. IMPLICACIONES CONTABLES. PARTE I	Nº 52 – AÑO 26 (DICIEMBRE 2020) P. 15/44

CH		
CHIQUIAR W. R.	ARÉVALO Y SU INFLUENCIA EN LA REGULACIÓN CONTABLE	Nº 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 75/86
CHIQUIAR W.R., KWASNYCIA P.	REFLEXIONES SOBRE LA TASA DE DESCUENTO PARA LA MEDICIÓN DEL PATRIMONIO CORPORATIVO EN MONEDA CORRIENTE RECUPERABLE.	Nº 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 91/114
CHAVES DA SILVA R. A.	A RESULTABILIDADE	Nº 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 101/118
CHAVES DA SILVA R. A.	PONTOS DA MODERNA ANÁLISE E REGULAÇÃO ECONÓMICA DAS EMPRESAS E MEIOS PARA A SUA CONCRETIZAÇÃO	Nº 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 106/176
CHAVES DA SILVA R. A.	ASPECTOS DAS FINANÇAS EMPRESARIAIS E A SUA DINÂMICA - PONTOS IMPORTANTES E PROPOSTA DE UMA NOVA FÓRMULA	Nº 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 81/104

CHAVES DA SILVA R. A.	PONTOS INTRODUTÓRIOS DA TEORIA DA SOCIALIZAÇÃO DO PATRIMÔNIO EM ÓTICA NEOPATRIMONIALISTA COMO BASE PARA A BENESSE SOCIAL E HUMANA: ESTUDO DO CASO BRASILEIRO	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 133/194
CHAVES DA SILVA R. A.	O USO MATEMÁTICO DA EQUAÇÃO DE SEGUNDO GRAU NA CONTABILIDADE	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 59/92
CHAVES DA SILVA R. A.	OS FENÔMENOS PATRIMONIAIS E O “OBJETO” DA CONTABILIDADE	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P. 57/98
CHAVES DA SILVA R. A.	EXISTE A ESTÁTICA PATRIMONIAL?.	N° 41 – AÑO 21 (JUNIO 2015) P. 33/68
CHAVES DA SILVA R. A.	O “SER” E O “DEBE SER” EM CONTABILIDADE: ANÁLISE DA LINHA ORIENTADORA DA TEORÍA POSITIVA	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 31/64
CHAVES DA SILVA R. A.	O CONCEITO DE CUSTO E CONSIDERAÇÕES EPISTEMOLÓGICAS DE SUA DEFINIÇÃO	N° 43 – AÑO 22 JUNIO 2016 P. 45/74
CHAVES DA SILVA R. A.	O “POSITIVISMO CONTÁBIL” E A “TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA”	N° 45 – AÑO 23 (JUNIO 2017) P.9/42
CHANGMARÍN REYES C.A.	GOBIERNO CORPORATIVO: EFECTO DEL COMITÉ DE AUDITORÍA Y LA INFORMACIÓN EN LA COMPETITIVIDAD PARA LA PYME	N° 48 – AÑO 24 (DICIEMBRE 2018) P.51/94
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 2001) 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 2008) 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
DIAZ 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 L.	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., GEBÁ N.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., MARCOLIN 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
FREIRE FERRER L. B., MECHA LÓPEZ R.	LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA, LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LOS INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL EN EL TRANSPORTE AÉREO ESPAÑOL	N°58 – AÑO 29 (DICIEMBRE 2023) P. 113/148
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	Nº 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 23/52
GARCÍA CASELLA C.L.	LAS INCERTIDUMBRES NORMALES Y LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS	Nº 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	Nº 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	Nº 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.	Nº 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 35/60
GARCÍA CASELLA C.L.	ANÁLISIS DE LA IASC FOUNDATION	Nº 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”	Nº 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 79/104
GARCÍA CASELLA C.L.	DIÁLOGO SOBRE LA CONTABILIDAD CON EL COLEGA HUGO RICARDO ARREGHINI	Nº 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 25/54
GARCÍA CASELLA C.L.	RECIENTES CONSIDERACIONES SOBRE LAS AUDITORÍAS CONTABLES DE LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS	Nº 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 39/68
GARCÍA CASELLA C.L.	UNA PROPUESTA ACERCA DE LA ACEPTACIÓN DE LAS TEORÍAS CONTABLES	Nº 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	Nº 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
GORROCHATAGUI 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 ROBERTO 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
JIMÉNEZ MONTAÑÉS M. A., VILLALUENGA DE GRACIA, S.	LA IMPLEMENTACIÓN DE NIA-EMC: UN CAMBIO IMPORTANTE EN LA AUDITORÍA PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS	N°58 – AÑO 29 (DICIEMBRE 2023) P. 39/77

K		
KUSTER C.	PRODUCCIÓN CONJUNTA Y ANÁLISIS MARGINAL: ESTADO DEL ARTE EN RELACIÓN AL TEMA. PARTE I	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 109/136

KUSTER C.	PRODUCCIÓN CONJUNTA Y ANÁLISIS MARGINAL: ESTADO DEL ARTE EN RELACIÓN AL TEMA. PARTE II	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 173/192
KUSTER C.	MODELO DE ANÁLISIS ECONÓMICO PARA EL NEGOCIO OVINO: POSTULADOS TEÓRICOS, REGISTRACIÓN CONTABLE Y CONVERGENCIA CON LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 – AGRICULTURA.	N° 45 – AÑO 23 (JUNIO 2017) P. 79/114
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., M. (SUPERVISOR)	BIONDI	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 PENSAMENTO 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 EEECC PROSPECTIVOS	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P.117/152
MAIOLA O.	EL FRAUDE Y LA CORRUPCIÓN SUBYACENTES EN LOS ESTADOS CONTABLES: COMPLEMENTO DE LA MATRIZ DE RIESGOS DESCONTADA, SU VALOR ACTUAL NETO Y MEDIDAS DE TENDENCIA CENTRAL EN ENCUESTAS SOBRE DELITOS CONTABLES Y EMPRESARIALES.	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.99/132
MAIOLA O.	LA MEJORA CONTINUA DE LOS PROCESOS CONTABLES Y PRODUCTIVOS COMO APORTE A LA DIMENSIÓN ECONÓMICA DE LA SUSTENTABILIDAD.	N° 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P.91/114
MANCINI A A	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS FORESTALES EN UN MODELO CONTABLE PROSPECTIVO. VALOR RAZONABLE COMO MEDIDA DE BENEFICIOS ECONÓMICOS FUTUROS SEGÚN MARCO CONCEPTUAL 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., MARCHESI 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
PALMA YÁÑEZ I. J., ROBLES DONOSO F. I., VALENZUELA	PRINCIPALES DESAFÍOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL MODELO DE LAS	N° 58 – AÑO 29 (DICIEMBRE 2023) P. 15/38

FUENTES K. I., YASNA AYALA AVILÉS	TRES LÍNEAS DE DEFENSA EN LAS EMPRESAS	
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 TORNTO 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 TORNTO 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
RUIZ ACOSTA L. E., CORRALES LIÉVANO J. D., CAMARGO MAYORGA D. A.	CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA: EVIDENCIA EMPÍRICA PARA COLOMBIA DE ESTA RELACIÓN	N°58 – AÑO 29 (DICIEMBRE 2023) P. 79/112

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

VEIGAS J.C., RIAL L., GAJST I.	LA INFORMACIÓN PROSPECTIVA: PROYECCIONES O PRONÓSTICOS	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 47/74
VEIGAS J.C., FRONTI L. COLABORADOR: TONNELIER A	INFORMACIÓN POR SEGMENTOS	N° 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 31/54
VEIGAS 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
VEIGAS 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
VEIGAS 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
VEIGAS 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	Nº 2 – AÑO 2 (MARZO 1996) P. 37/48
WAINSTEIN M.	LA REVISIÓN LIMITADA DE ESTADOS CONTABLES: REPLANTEO DE SU USO	Nº 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.	Nº 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.	Nº 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.	Nº 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	Nº 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 3/49
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	COMPROMISOS DE VERIFICACIÓN (ASSURANCE ENGAGEMENTS)	Nº 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 1/30
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	EL PROBLEMA DEL NARCOTRÁFICO Y SUS IMPLICANCIAS PARA LA ECONOMÍA	Nº 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 3/46
WAINSTEIN M.	LA CORRUPCIÓN. UN TEMA PARA INVESTIGAR	Nº 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 EMPIRICA 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

Gestión Open Journal System

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

Giordano G. Cervantes Champi

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

