

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

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

Director

Prof. Dra. Luisa Fronti de García

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Codirector

Prof. Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Editor de Sección y Corrector Editorial

Prof. Dra. Cecilia Piacquadio

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Diseño y Administrador de Contenidos

Responsable de Maquetación

Sra. Beatriz N. Suárez

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Responsable de Logística y Distribución

Sra. Rosana E. Giusti

Facultad de Ciencias Económicas-Universidad de Buenos Aires

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

Autoridades de la Facultad vinculadas con los Institutos de Investigación

Decano

Dr. César Humberto Albornoz

Secretario de Investigación

Mg. Adrian Horacio Ramos

Subsecretaría de Investigación en Contabilidad

Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Subsecretaría de Investigación en Economía

Lic. Julián Leone

Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y

Métodos Cuantitativos para la Gestión

Directora: Dra. María Teresa Casparri

Sección de Investigaciones Contables

Director: Dra. Luisa Fronti de García

Subdirector: Mg. Juan Carlos Viegas

Centro de Modelos Contables

Director: Dr. Carlos Luis García Casella

Subdirectora: Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Secretaria Técnica: Dra. Cecilia Piacquadio

Centro de Investigación en Auditoría y Responsabilidad Social

Directora: Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramirez

Subdirector: Dr. Miguel Marcelo Canetti

Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental

Director: Dr. Ricardo José María Pahlen Acuña

Subdirectora: Mg. Ana María Campo

Centro de Investigación en Contabilidad Social

Directora: Dra. Inés Mercedes García Fronti

Subdirectora: Dra. Paula Alejandra D'Onofrio

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

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

Publicación de la Sección de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

**Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas**

Comité Editorial

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

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

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

Publicación de la Sección de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

**Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas**

Comisión Arbitral

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

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 29 de agosto de 2016

Dr. Luisa Fronti de García
Contabilidad y auditoría

Estimado Director

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

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

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

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

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

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



Prof. María Angelina Bosch
Directora
CAICYT-CONICET



Criterio de Evaluación de Calidad Editorial del Sistema Latindex

Actualización de criterios a julio de 2016

Contabilidad y Auditoría *Investigaciones en Teoría Contable*

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

Resultado de la Evaluación en julio de 2016

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

Nivel 1

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

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>

Rodrigo Antonio Chaves Da Silva

O “Positivismo Contábil” e a “Teoria Contratual da Firma” 9 - 42

Maria Ángela Jiménez Montañés

Limitaciones y Deficiencias en las Normas Internacionales de Auditoria adaptadas a Europa. Caso Particular: NIA 720 “Informe de Auditoria” 43 - 78

Christian Kuster

Modelo de Análisis Económico para el negocio ovino: Postulados Teóricos, Registración Contable y Convergencia con la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 – Agricultura 79 - 114

Jorge Alejandro Sánchez Henríquez y Karen Viviana Ramírez Madrid

Análisis del riesgo en el Desempeño Laboral. Parte I 115 - 158

Índice por Autor de la Publicación Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del N° 1 al 45 y Números Extraordinarios 159 - 189

NÚMERO 45 – AÑO 23 – JUNIO DE 2017

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

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

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)
Nº 45 año 23–p. 9/42

Título:

**O “POSITIVISMO CONTÁBIL” E A
“TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA”**

Autor:

RODRIGO ANTONIO CHAVES DA SILVA

rachavesilva@yahoo.com.br

Faculdade de Caratinga

Prof. RODRIGO ANTONIO CHAVES DA SILVA

- Contador, especialista em gestão econômica das empresas, analista, consultor, e perito judicial.
- Professor Universitário da Faculdade de Caratinga, e Faculdade Dinâmica de Ponte Nova.
- Ganador de prêmios e homenagens públicas pelo mérito científico.
- Ganador dos prêmios internacionais de história da contabilidade Martin Noel Monteiro (2008-2009), de Contabilidade Financeira Luis Chaves de Almeida (2009-2010), e Rogério Fernandes Ferreira (2011).
- Membro do primeiro Simpósio das Fronteiras do Conhecimento em Huancayo/Peru.
- Professor convidado para o Congresso Mundial de História da Contabilidade na Austrália (2015).
- Congressista e conferencista do V Congresso dos TOC/Lisboa-Portugal.
- Imortal da Academia de ciências, letras, e artes de Manhuaçu, e da Academia Mineira de Ciências Contábeis.
- Autor de 14 livros de contabilidade pela editora Juruá.
- Membro da Escola do Neopatrimonialismo e da ACIN (Associação Científica Internacional Neopatrimonialista).

Publicación presentada el 1/11/2016- Aprobada el 27/11/2016

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable N° 45-año 23 – Junio 2017

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

TITULO: O “POSITIVISMO CONTÁBIL” E A “TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA” P. 9/42

AUTOR: RODRIGO ANTONIO CHAVES DA SILVA

O “POSITIVISMO CONTÁBIL” E A “TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA”

“Esta surgindo uma nova espécie de filósofo. Ouso batizá-los com um nome que não deixa de ser perigoso (...) Estes filósofos vindouros serão novos amigos da “verdade”? Resta grande probabilidade, pois todos os filósofos amaram até agora, as suas verdades.” (Nietzsche, 2005:69)

SUMARIO

Palabras clave

Key Words

Resumen

Abstract

1. Introdução

2. Doutrinas Contábeis e a Escola Anglo-Saxã (Positiva)

3. O positivismo contra o positivismo (?)

4. Os conceitos jurídicos da teoria contratual da firma na contabilidade

5. Conclusões

6. Referências Bibliográficas

PALAVRAS-CHAVE

DOCTRINA – POSITIVISMO – TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA

KEY WORDS

**ACCOUNTING THEORY – ACCOUNTING DOCTRINE –
CONTRACT THEORY OF THE FIRM**

RESUMO

As vertentes da Contabilidade doutrinária são inúmeras, e por mais excêntricas que sejam, devem ser sempre respeitadas todas, pois, não existe conhecimento absoluto, mas pronto a ser melhorado, considerando o respeito ético e a evolução das idéias, o que é algo bastante salutar. O objetivo desse artigo é garantir critérios de respaldo, crítica, e revisões epistemológicas, com base nas contradições e confusões encontradas na teoria contratual da firma, em análise de discurso, de alguns dos seus pontos principais.

ABSTRACT

As there is no absolute knowledge all of the many schools of thought in Accounting have to be respected though eccentric some of them may sound. The purpose of this research paper is to guarantee support criteria, review and epistemological revision on the basis of the inconsistencies found in the main points of contract theory of the firm.

1 – INTRODUÇÃO

O universo da Contabilidade é inesgotável, sempre existirão milhares de leis a serem pesquisadas, ostentadas, e perquiridas, considerando que não há limites para o fenômeno patrimonial (Masi, 1968), assim, os métodos de estudo podem ser alterar, e as tecnologias de informação também, porém, nunca haverá fim para os estudos dos acontecimentos patrimoniais como objetos infinitos dessa ciência.

Esta conquista doutrinal, patrimonialista, e fenomenológica, já consagrada há quase cem anos e sempre presente na doutrina contábil, tem os seus pontos de questionamento, quando vemos nas grades universitárias outras posições, diferentes destas bastante epistemológicas, no entanto, gerando um movimento **modista teórico**, este que invade os cursos superiores com ideias alienígenas senão absurdas, e ademais, o pior, sem apresentação lógica de suas bases científicas.

Aqui aparece a proposta dos americanos ou anglo-saxões que está na **teoria positiva da Contabilidade**, e ao mesmo tempo, na **teoria contratual da firma** nos seus conceitos jurídicos (Iudicibus, Martins e Carvalho, 2005; Lopes, 2002; Lopes e Iudicibus, 2004).

Os objetos indagativos a serem investigados neste trabalho é **como podemos entender a visão da teoria positiva com a teoria contratual? Há pontos de analogia harmônica e em quais aspectos eles aparecem? Existem os pontos de ilógica da teoria contratual da firma, e da teoria positiva num ângulo breve e geral? Existem verdadeiros acréscimos teóricos de complemento das duas teorias?** Porém, o faremos num ângulo **mais crítico**, isto é, nas diversas proposições, nas possíveis contradições, ou nos defeitos de sua máxima conjunta, assim sendo um trabalho de **EPISTEMOLOGIA CONTÁBIL**¹.

A justificativa para este pesquisa é clara, pois, apresentada como a melhor teoria (Lopes e Ludicibus, 2004) ou vertente no Brasil e no mundo, não é criticada, sendo colocada como verdadeiro dogma de estudos em nossa disciplina, destarte, conforme Pooper (1978) pregava, todas as doutrinas e teorias científicas têm pontos de falseabilidade, de modo que, em vez de discutir-se os conceitos apresentados, promovendo-lhes respaldos, apresentam as aludidas como esquemas absolutos sem discussão, transformando-as mais em IDEOLOGIAS do que comprovadas explicações do fenômeno em análise científica.

A relevância também se entende como uma das principais, visto que se toda doutrina é criticável e tem pontos de ilógica como podemos considerar esta como a melhor corrente? Neste sentido iremos promover um respaldo no âmbito doutrinário para afinar a teoria reconhecendo pontos lógicos e conceitos mais fundamentados para uma **taxionomia** mais clara e aceitável dentro de um raciocínio científico ilibado e preciso.

A metodologia ou a metódica a ser usada, é a **maiêutica** de Sócrates (Aranha e Martins, 1996), este que reconhecia que nada sabia sempre perguntando se determinado saber realmente era verdadeiro; usaremos os **métodos de lógica crítica** apresenta por Parain-Vial (1969), e o **teste de**

¹ - Aqui seguiremos a linha epistemológica conforme denuncia Aranha e Martins (1996) seguida por nós em outro momento (Silva, 2009) como parte da filosofia da ciência que trata do rigor das proposições, máximas, e teoremas. Ou seja, lógica da certeza das afirmações no campo doutrinário, como soa bem entender neste objeto de estudos específico.

falseabilidade da ótica de Pooper (1978) para assim definirmos se a proposta de ambas teorias são adequadas ou merecem ser tratadas com cautela em termos de razão científica.

Sendo um passo para outras pesquisas podemos ainda estudar este âmbito do positivismo contábil em outras óticas, aqui cumpre fazermos estudo de modo breve, contudo, muitos outros problemas e indagações podem ser gerados sobre tal tema, o que daremos apenas um caminho para estes estudos posteriores a serem escolhidos pelos contadores de boa vontade que o queiram assim aprofundar.

2. DOCTRINAS CONTÁBEIS E A ESCOLA ANGLO-SAXÃ (POSITIVA)

Uma doutrina é uma **teoria interpretativa que entende o gênero da teoria**; consideramos **doutrina uma forma genérica que tipifica ou domina um conhecimento**, em outros termos doutrina é uma **teoria interpretativa da própria teoria** (Hugon, 1976), **por que não da própria ciência**, ou **da disciplina como um todo**, até sobre uma de suas partes ou técnicas.

Mestres como Sá (2000), classificam-na como uma **teoria especial**; é óbvio que a doutrina não deixa de ser teórica, e na escala gnosiológica, estende-se às demais teorias, de modo que nem **toda teoria doutrinária fez escolas e correntes** (Sá, 1997), o que não permite dizer, existir algumas doutrinas como abrangências de pensamento, mas sim como **teorias doutrinárias**; algumas dessas propostas foram teóricas formando não mais que doze semânticas sobre a Contabilidade ou o objeto contábil:

- 1. Materialismo substancial (Francesco Villa);**
- 2. Personalismo (Giuseppe Cerboni, Giovanni Rossi);**
- 3. Controlismo (Fábio Besta, Vítório Alfieri, Pietro Rigobon, Carlo Ghidiglia);**
- 4. Reditualismo (Eugen Schmalenbach);**

5. **Economia Aziendal ou Aziendalismo (Gino Zappa, Alberto Ceccherelli, Pietro Onida, Aldo Amaduzzi);**
6. **Patrimonialismo (Vincenzo Masi, José Maria Fernandez Pirla, Francesco Della Penna, Francisco D`auria, Antonio Lopes de Sá, Frederico Herrmann Júnior, Hilário Franco, Cibilis da Rocha Vianna, Carlo Antinori, Jaime Lopes Amorim);**
7. **Positivismo contabilístico (Jean Dumarchey);**
8. **Positivismo ou Contabilidade pura (Francisco D`auria, Antonio Lopes de Sá, José Amado do Nascimento);**
9. **Neopatrimonialismo (Antonio Lopes de Sá, Joaquim da Cunha Guimarães, André Charone Tavares, Wilson Zappa Hoog, Valério Nepomuceno, Rodrigo Antonio Chaves da Silva, Luis Coelho Rocha, Werno Heckert, Nilton Aquino Andrade, Hugo Leonardo);**
10. **Neopatrimonialismo filosófico (Rodrigo Antonio Chaves da Silva);**
11. **Pragmatismo (Eldon Hendriksen, Micheal Van Breda, William Paton, H. Finney e Herbert Miller);**
12. **Positivismo americano (R. Watts e J. Zimmermann).**

A doutrina é uma teoria que observa abrangentemente a ciência, no caso **do materialismo**, o objeto é a riqueza, seu foco **a gestão, o registro e as matemáticas**, conforme dividia Villa (Viana, 1962), preconizando as relações sobre o fenômeno da riqueza; tal doutrina fez corrente e escola chamada de Lombarda (Sá, 1961;1997), sendo base para todas as doutrinas posteriores, de cunho italiano, ou até internacional.

O **personalismo** com a influência jurídica na Contabilidade pública, em especial com os pontos sociais que deveriam ser considerados, alcança o seu impulso com Cerboni (1886, 1894) e Rossi (1882), nos quais dividiam a Contabilidade além da parte de **cálculo e registro** (compustística), também o aspecto de **gestão e juridicismo** do patrimônio como se este fosse um conjunto de **direitos e obrigações**.

O **controlismo**, embute o sentido experimental de causa e efeito, o aspecto de verificação da gestão e sua prática, a divisão da Contabilidade e sua autonomia como ciência, o aspecto da **controladoria**, dos estágios do controle, e principalmente o uso regulativo das informações, com Besta (1922), seguido por seus alunos mais fieis entre estes Vitório Alfieri, Pietro Rigobon, Carlo Ghidiglia.

O **aziendalismo** de Zappa (1950,1957) preconiza o rédito, tão estudado pelos economistas, relacionando os aspectos econômicos dentro do contexto aziendal, fazendo com que surja uma nova ciência, a **economia aziendal**, e com isso, uma **super-ciência**, na qual a **Contabilidade** era uma parte, ligada apenas à **produção de informações**, junto com a **organização empresarial**, e a **administração**.

O **patrimonialismo** de Masi enfatiza o **fenômeno patrimonial** (Masi, 1955), dividindo a nossa ciência em três aspectos: **a dinâmica, estática, e a relevação** (Masi, 1927, 1945, 1947,1961); o primeiro campo estudando o movimento patrimonial, o segundo o equilíbrio desse objeto, e o último o conjunto de informações que se expressa num sistema de contas. Portanto, para tal doutrina, **a Contabilidade não é ciência da informação, nem do controle, ou do juridicismo, muito menos das contas**, estas são **formas**, ou **instrumentos a seu favor** (Masi, 1927, 1971), que revelam, e devem fazer estudar, para assim gerenciar melhor, o fato patrimonial como tudo o que acontece e gera acontecimento na empresa.

O **positivismo contabilístico** de Dumarchey (D`auria, 1954) pusera uma Contabilidade centralizada nas contas, seu destaque foi a lógica das contas e aspectos fundamentais de levantamento dentro de uma linha algébrica e matemática do instrumento de registro.

O **positivismo, universalismo, ou Contabilidade pura** de D`auria (1959), procurou expandir a nossa ciência (Sá, 1961) a qualquer sistema passível de ser contabilizado, não apenas no setor da **patrimoniologia**, mas a quaisquer conjuntos, tendo como foco a sistemática, por

consequência, criando uma filosofia da Contabilidade pela generalização, e automaticamente, um universalismo, com base em teoria **extra-lógica**.

O **neopatrimonialismo** objetiva aperfeiçoar a lógica de outras teorias, como a do brasileiro **D`auria**, com a visão doutrinária forte de **Herrmann Júnior**, e com as próprias bases filosóficas do seu autor, **Lopes de Sá** – o primeiro a escrever uma “**filosofia da Contabilidade**” (Sá, 1953) no mundo –, e de **Amorim** – que criou um patrimonialismo diferente e muito específico ao equilíbrio estático do patrimônio (Silva, 2014) -, com a posição vigorosa de **Masi**, para assim desenvolver uma **teoria geral do conhecimento** (Sá, 1992), destacando **as relações lógicas, as funções sistêmicas, e as teorias derivadas dos campos e interdependência**, incentivando o estudo e concretização da **prosperidade particular e social por meio da eficácia das células sociais em modelos de comportamentos patrimoniais gerenciais**.

O **pragmatismo americano** procura desenvolver uma noção voltada ao utilitarismo contábil, isto é, a Contabilidade a ser usada para os usuários, e centrada no sistema de informações (Hendriksen e Breda, 1999).

O **positivismo americano** de Watts e Zimmermann (1986) por sua vez, foca mais no setor do **explicar e prever a prática**, com base nas **hipóteses do mercado eficiente**, e diversas abordagens teóricas, entre elas, **a teoria contratual da firma** (Lopes, 2002; Lopes e Iudicibus, 2004), na qual se vê a empresa como um conjunto de contratos, cada participante como uma parte do mesmo.

Os americanos não tem muita aceitação para as vertentes europeias, ainda mais as latinas, de maneira que poucos usaram linhas já definidas por outros países, é o caso excepcional de Sprague (Masi, 1971), este reconhecia a prática do conhecimento contábil europeu, especialmente dos italianos, estes exclusivamente doutrinários, tal como em recentes publicações concebem a Contabilidade não apenas como uma ciência, mas uma **cultura** (Coronella, 2008, 2013; Antonelli, 2012).

O bom pesquisador ou doutrinador, mesmo elegendo uma teoria, não pode desmerecer outras propostas sem a análise dos conteúdos, para não gerar aquilo que Nogueira (2014) chama de “EPISTEMICIDIO”, sendo fundamental a observação no campo das idéias, e crítica para auferir o melhoramento do conhecimento.

O produto doutrinário brasileiro atual, chamado de **neopatrimonialismo** entende a Contabilidade no seu conteúdo teórico, e axiomatiza nossa disciplina como uma ciência, com uma quantidade lógica de leis gerais do comportamento fenomênico, faltando apenas algumas comparações experimentais para testar suas teses e teorias, contudo, esta proposta no sentido da doutrina é mais contábil do que a de Watts e Zimmermann (1986), que oferecem uma visão mais jurídica e econômica do que contábil.

Por tudo isso, não compreendemos a proibição e interdição do conteúdo doutrinário brasileiro – não apenas neopatrimonialista mas de vários autores da nossa ciência como José Amado do Nascimento, Erly Poisl, Cibilis da Rocha Viana, e outros doutrinadores -, nas Universidades, em cursos de bacharelado, especialização, mestrado, e doutorado sob o ponto-de-vista lógico, porém, posição preconceituosa, amparada em brigas políticas e rivalidade graxa, o que é perfeitamente rechaçável não merecendo algum respeito nosso.

Enfim, é de destacar que os pontos emanados pelo **positivismo americano**, mesmo com alguns aspectos válidos, não são analisados como deveriam, e por tal muitos sem nexos causal adequado, é o caso primordial do seu próprio nome², que não é original dos seus autores,

² - O termo positivismo é original da filosofia, quando Comté (2005) explica que o conhecimento tem que ser positivo e não negativo, tem que ser superior e não inferior, e deve ultrapassar os pontos metafísicos e teológicos, para adentrar nas causas e efeitos dos conhecimentos. Ora, não é esta a visão original do positivismo americano, e muito menos sua proposta, pois, não se estuda os fenômenos patrimoniais, porém, os chamados “fenômenos de prática” (Lopes e Iudicibus, 2003, p. 18), mas, que prática é essa? Poder-se-ia responder a prática dos contadores, mas a Contabilidade estuda os fenômenos patrimoniais, e não necessariamente a prática do profissional, tal como o médico estuda o

embora lembrem outros sistemas doutrinários, tecendo feridas no problema da **originalidade**.

Segundo o próprio positivismo existe a novidade de se “explicar e prever a prática da Contabilidade” (Lopes e Iudicibus, 2003, p. 16), ora isso não é coisa nova, pois, é comum à ciência, pois, toda gnose explica e prevê objetos, atividades, elementos, fenômenos, e a própria prática experimental seja ela qual for(Alves, 1994).

Pode-se achar útil as bases positivas que não são contábeis, são mercadológicas, porém, **o mercado é objeto da economia e não da Contabilidade**, para se ter uma doutrina respaldada em nossa ciência, os fundamentos devem ser da nossa, sem empréstimos a outros conhecimentos(Reale, 2002), senão trataríamos de outras matérias que não a nossa, neste contexto, as hipóteses do mercado eficiente, e o viés para o mercado de capitais, demonstram tipos de pesquisas que não se

doente, ou o corpo humano, a engenharia as estruturas físicas e assim por diante, e não necessariamente a prática do médico, do engenheiro, etc. A ciência é produzida pelo sujeito que conhece sobre o objeto que é conhecido (Aranha e Martins, 1996), e não estudo o sujeito que conhece “em si”, não no caso da Contabilidade - talvez no caso da Antropologia e Sociologia sim (Breton, 2007; Cuche, 1999) por estudarem o homem e sua prática, contudo, a Contabilidade estuda um fato real, material, econômico-aziendal que é o patrimônio, e por mais que analisemos as pessoas que tenham a gestão, não é nosso foco de estudos, mas uma **causa agente** (procedência, entorno, continente, ou ambiente no qual se produz o fato). Outra questão que entendemos, é que o estudo patrimonial ou contábil tinha que se focar na dinâmica ou coordenação estática dos fatos, não apenas para saber como os fenômenos são, porém, devem ser, no caráter da gestão. É outro ponto que se coloca: pensam em analisar os fenômenos no seu estado, mas sem saberem a causa e o efeito, por tal totalmente contra o termo original positivista - que é o de estudar as leis dos fenômenos em causa e efeito-, que deveria saber porquê as coisas são como são, e quais as suas consequências, neste sentido, o que acontece e acontecerá, e o que deverá acontecer, também contra esta visão da ciência, o próprio positivismo anglo-saxão de contradiz quando diz em outra parte que se deve explicar e prever(Lopes e Iudicibus, 2003, p. 16). Ora, se é contra os fenômenos como “devem ser” como se poderia aceitar o “prever”? A predição sem dúvida é como o fenômeno será ou “deve ser” num grau de simulação e interpretação, o que põe a proposta anglo-saxã numa contradição. Isto é erro lógico, e ainda epistemológico. Em suma paralogismo e sofisma, ou em outros termos, engodos sofisticos claríssimos.

interagem com o patrimônio individual, todavia, outros fatos que são estudados por outras sabedorias do conhecimento humano.

3. O POSITIVISMO CONTRA O POSITIVISMO (?)

Muito comum é a expressão dos autores defensores do positivismo anglo-saxão sobre **positivismo e normativismo**, dizendo que “de uma disciplina basicamente normativa, preocupada com recomendações a respeito de melhores práticas profissionais, a Contabilidade transformou-se numa disciplina mais “científica””(Lopes, 2002, p. 9).

Então, é como se a **abordagem positivista** fosse muito superior à **normativa**, enquanto aquela “é”, ou estuda os fenômenos “como são”, esta penetra no campo do “será”, e do “deve ser”.

O que se pode discordar claramente é que **a posição normativa, no próprio positivismo anglo-saxão, é a que predomina**, em suma, tirando as pesquisas empíricas ricas em cálculos estatísticos, que podem gerar resultados errôneos ou mal interpretados, não temos comprovação matemática de contratos da forma em que eles são colocados³ na teoria contratual da firma, esta concepção é imaginativa.

Em nossa crítica aos termos da teoria contratual da firma (que faremos a seguir), corremos o risco de imaginarmos que estamos criando um

³ - Mesmo a pesquisa de D`auria valia para uma idéia imaginativa - tanto é que ela foi seriamente critica por Masi (1969), como uma teoria absolutamente vã, segundo Sá (1961) mal entendida na sua intenção -, como poderíamos fazer Contabilidade de planetas, de estrelas, do organismo humano, da moral, ou mesmo de lugares impossíveis de se achar patrimônios? Era uma idéia provinda de uma visão filosófica não prática, mas ligada a elementos dimensionais desordenados e supra-tradicionais, o que chamamos de “**extra-lógica**”, como parece acontecer com as idéias do multi-verso, ou universos paralelos, entre outras coisas da ciência menos convencional. Todavia, a visão generalista de D`auria, reducionista (Aranha e Martins, 1996), é muito superior em termos de qualidade e erudição do que a teoria contratual da firma, sem dúvida, até por alguns dos termos já apontados por nós neste trabalho demonstram a sua contradição evidente.

normativismo, ao contrário no momento em que a Contabilidade é **explicativa** ela deve desenvolver uma exploração, ou um significado das coisas e dos objetos que se quer observar; **ora se criar ou apresentar uma visão interpretativa ou doutrinal é normativismo, então, todas as ciências são normativas**, inclusive as muito bem taxadas “ciências positivas”, pelo fato de todas detalharem critérios de juízos, e modelos de visão (Aranha e Martins, 1996; Teichman e Evans, 2009).

Contudo, é verossímil dizer que se a verificação de um conceito é **empirismo teórico** (Althusser, 1967), estamos no campo essencial positivista, que permite pela experiência, testar as definições, tal como sua lógica.

A qualificação dos padrões internacionais, os normativos contábeis, que são defendidos por muitos seguidores de tal linha como provindos da “pura teoria” (Costa, 2012), por serem prontos, são absolutamente normativos, contudo, estes são expostos como “elementos aceitáveis”. Como isso pode ser aceitável? Ora se o normativo é “contra a ciência” ou “abaixo do conhecimento”, como podemos aceitar a norma como elemento de “suma teoria”? É claro que existe uma visão de “gosto” de “modismo”, estes perigosos ao conhecimento, como avisava Pooper (1978), e o pior, de “político” nesta ótica, meramente “seletiva” em nossa profissão, o que demonstra além de erros, uma vertente manipuladora e altamente instigadora de desejos dogmáticos, latentemente alterados com escolhas previamente determinadas, com interesses sabe lá quais são.

Por um ângulo o sistema pronto político-institucional cujo próprio nome é igual à classificação desse viés, ou seja, “normativo” é permitido, por outro lado uma estrutura de interpretação de fenômenos, ou da própria ciência, são considerados ilógicos, ou meramente “abaixo da ciência”.

Portanto, concluímos certamente que sempre o normativo é para “os outros autores”, e nunca para “as posições deles”, o que garante aquilo que em política se chama o “permissível político”, se for igual ao “partido nosso”, é aceitável e nunca a “verdade do outro”, isto para implantar uma

“lei da mordaça” na qual se fala o que quer com base na “escolha” e não na “lógica” e sempre a “escolha de um lado apenas”; isso em ciência é **a lei da própria contradição**, da **autoridade formalista sem fundamentos**, de que se acusa os outros de fazerem tudo o que se faz, tal como no **comunismo**, acusando os outros daquilo que se faz, para fazer o que se quer. Isso não deixa de gerar um tipo de COMUNISMO CONTÁBIL, provindo de um **princípio da autoridade formal**, de um personalismo, ou de idéias que são vendidas sem qualificação técnica.

No entanto, na discussão supra, toda ciência seria normativista e o empirismo posto como a “ciência da ciência”, **como se a teoria servisse à metodologia**, e é o contrário, esta que deve servir àquela conforme a posição lógica das disciplinas (Quevedo, 1968), o método é o caminho para a meta, não é a meta, não é a descoberta, é o instrumento para se estudar os objetos ou fenômenos.

Torna-se óbvio que o que é ligado a uma idéia do conceito se for “de um lado” deve ser aceito por todos, e nunca pela sua base lógica; isso é **política partidária**, não é ciência, na qual apenas “pode ser para este”, e “não para aquele”, senão haveria algum modo racional de se experimentar, pensar diferente, ou de obter raciocínios diversos, isso não é possível segundo a visão dos autores dessa linha, claro que posição absolutamente errônea e altamente partidarista.

As escolas devem ser preconizadas pelo seu valor, e não necessariamente por **taxações geopolíticas**, não devemos admitir um ponto-de-vista sem reconhecer que existem outros, ainda se estes outros forem muito mais lógicos, não existem estas diferenças para os autênticos cientistas, é como dizia Triviños (2009, p. 13): “Seria absurdo que um materialista rejeitasse as conquistas espirituais de Platão, porque o pai da Academia era um idealista... As aquisições do ser humano pertencem à humanidade...”. Por este motivo não podemos ter preconceitos a não ser dos erros que se emanem de algumas opiniões, o que inadmite a possibilidade de aceitar uma escolha por mera política ou

discrecionalidade deixando as outras posições com absoluto preconceito, que não faz parte do lúdico pesquisador.

Quando se verifica as bases racionais, percebemos que esses conceitos se anulam, isto é, se a fundamentação normativa está em toda ciência, ela deixaria de sê-lo como tal para estar “abaixo da ciência” o que é erro lógico, pois ninguém pode dizer hoje que todas “as ciências não são ciências”, ou que estão apenas em “campos hipotéticos”, logo, então, explicar o “deve ser” (Reale, 2007), pertence a todas ciências sociais, é condição normal da gnose, enquanto obter conhecimento, não é o mesmo que apenas “calcular” ou “medir”, mas explicar aquilo que se mede ou mensura.

Leia-se Nascimento (1989), a ciência é “IN FIERI” ou “FACTA”, isto é, “ciência evoluindo” e “ciência conseguida”, destarte, a ciência não se pode colocar o empirismo acima de si mesma, pois, “não temos forte razão para acreditar na verdade de qualquer proposição empírica.” (Ayer, 1975, p. 169), no sentido de pensar que tudo só pode ser conhecido pela experiência e não pela razão *a priori* (Russel, 1939), então, dizer que a ciência é apenas “*in fieri*” ou não pode ser “*facta*” é destruir o próprio sentido positivo, que diz que o principal é expor leis científicas sobre o objeto, estas que comporão o arcabouço do erário régio gnosiológico, denotando sua robustez, coisa que não é feita de algum modo pela pesquisa de contratos em matéria de Contabilidade.

4. OS CONCEITOS JURÍDICOS DA TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA NA CONTABILIDADE

O aspecto jurídico da Contabilidade já dissemos tem uma relação importante, todavia, não é o essencial em nosso conhecimento, mas por esta interdependência ofereceu pontos para a base doutrinal do personalismo, contudo, não podem ser mais aceitáveis na atualidade, porque tais aspectos construtivos remontam aos campos formais, levando a dificuldades absurdas de lógica, sem contar o emprego de terminologia

de outras ciências para a nossa autônoma sabedoria, o que exige revisão teórica.

Um desses destacados defeitos está no tratamento conceitual de tal teoria em relação ao “**direito de propriedade**” que são efeitos dos fenômenos patrimoniais, são formalidades, produtos, e não acontecimentos contábeis - é o crédito, ou o bem, enfim, as operações patrimoniais, que geram direitos, e não o contrário, porque o fato patrimonial surge antes do jurídico (Rossi, 1882).

Começemos pelo conceito de ativo em tal teoria, citando autores da literatura nacional como Martins, no qual Aquino e Cardoso escrevem como base teórica o seguinte:

“Em Martins (1972:30), um “ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente.” Em que agente significa o bem gerador do serviço.

Três atributos da definição do Ativo nos parecem fundamentais: os direitos residuais de controle sobre o bem, a capacidade de prover resultado futuro e a incerteza (falta de informação) presente na estimativa de tais resultados.”
(Aquino e Cardoso, 2009:35)

Pois bem, surge outra dificuldade em assumir lógica no texto, porque se o ativo é “futuro resultado econômico”, como seriam “direitos residuais”? O aspecto jurídico teria que dar segurança às estimativas que para esta concepção são mistérios na existência do ativo.

Os autores ainda dizem que se não tiver capacidade de gerar resultado econômico não poderia ser chamado de ativo, colocando a posição do que se “esperar obter” – veja aqui o “deve ser” -, com o de “promessa futura” – portanto, “será” -, portanto, não há dúvida que aqui **se quebra a função**

básica da teoria positiva que seria estudar os fatos como são e não como devem ser.

Não precisa aprofundar muito para admitir que o conceito de ativo não é esse, e sim o que se diz é sobre o “comportamento do ativo”; assim sendo, qual seria a sua característica gerencial, e não necessariamente “o que é a coisa”, ou o ativo.

Na doutrina está mais que claro que **ativo é o valor do investimento**, ou seja, o **valor aplicado reconhecido no débito do patrimônio como moeda de conta**; ativo não é o bem, mas o **valor do aludido**; por isso autores da gnosiologia contábil quando atribuíam a este a definição, diziam muito bem que seria a forma de mensuração dos investimentos como substância de riqueza das aziendas particulares (Ceccherelli, 1950; Masi, 1927), ou medida da ação patrimonial tal como o metro na física (Valle, 1980).

Está evidente e claro que “o Ativo é formado pelos valores dos bens e créditos” e o valor que “deve restituir, porque pertencem a terceiros (...) formam o **Passivo**.” (Viana, 1971:117, grifos do autor). Outros intelectuais brasileiros dizem que se “admitem dois posicionamentos ou aspectos quantitativos: Ativo e Passivo” (Sá, 2002:63).

No estrangeiro, ele é exposto com base na linha RATIOFILOSÓFICA de Masi (1927) que no profundo do conceito admite que o patrimônio tem o “**aritmocosmos**”, isto é, uma “ordem de valores” ou “ordem quantitativa” em seu *universum factum*, exaltado por Pirla (1965, p. 34.) como uma identidade matemática, numérica, mensurativa, sobre os valores que representam os aspectos qualitativos que necessitam de classificação monetária para serem analisados no seu equilíbrio.

A “estimativa” que segundo os autores da teoria contratual da firma qualifica o ativo, **desqualifica o seu conceito real**, que seria “valor das qualidades”, pois, se ele é valor, é porque o investimento é verdadeiro, se

é verdadeiro ele se denota em valor, portanto, não é “estimativa”, ou “previsão futura”, mas existência presente, esta que qualifica o ativo.

Na posição daqueles autores da idéia americana, existe um choque de lógica muito grande, o que nos obriga a dizer que é contraditório, pois, **a ação patrimonial, ou a atividade tem que existir com a substância no presente, e não no futuro**, porém, passível de continuidade, neste âmbito, o ativo é real no presente, e não em estimativas futuras, o que não quer dizer que possamos fazer análises de tendências, e sim, que a característica da atividade é valor real, presente, e efetivo das qualidades empregadas no capital das empresas, e patrimônios das instituições sociais.

Esta colocação de expor ativo como aquilo que se controla, que se terá ganho futuro, segundo Ferreira, é absolutamente expletiva(Ferreira e Sá, 2006), pelo fato de não ser o controle necessariamente, o conceito direto de ativo, nem o seu ganho futuro, muito menos sua expectativa ou projeção.

Sobretudo, como se poderá dizer que as características gerenciais que podem definir a coisa patrimonial? É facilmente possível termos um bem ou crédito totalmente passível ao controle? Assim se no futuro o bem será baixado, ele não será considerado ativo hoje, pelo fato de não ter “expectativa futura”? O ativo que existe como efeito das qualidades investidas tem base em presunções? Conceituar ativo é a mesma coisa que “conceito de ativo eficaz”? Em suma é uma troca de foco para a conceituação; além de exagerada, é absolutamente imaginativa, esdruxula, retratando mais a condição ou estado do elemento, das forças administrativas sobre ele, do seu estado de eficácia, e não necessariamente do que ele significa.

Quando se disserta sobre os valores ou custos, se liga a mesma base de constructos no “agente”; leiamos:

“O agente na definição do ativo é o conjunto de direitos de propriedade sobre um bem, tangível ou não, que combinado com diversos outros esforços da firma é o gerador dos resultados futuros aos quais denominamos de Ativo. Esses resultados decorrem dos benefícios gerados pelos agentes, diminuídos dos esforços para gera-los” (Aquino e Cardoso, 2009:35) (Grifos nossos)

Observa-se a condição de definição do ativo como “conjunto de direitos de propriedade sobre um bem”, e depois como “gerador dos resultados futuros”, é claro que a primeira opção é jurídica, e apenas formalidade, a segunda poderia ser adotada como ponto gerencial, todavia, não é conceito direito da coisa que se quer qualificar, que são os ativos da empresa, porém, sua consequência.

O conjunto de direitos necessariamente não tem relação com os resultados futuros, até porque o que é de direito pode não valer no futuro, muito menos no presente, pois o que adianta se ter direito futuro a uma máquina no ativo, se ela está depauperada, ou ter direito a um crédito que está todo provisionado e não se recebe a tempo, e mesmo um direito a mercadorias roubadas que nada valem para se vender, ou obter resultados? Estes argumentos foram usados por Besta (1922) para a colocação de sua teoria controlista, na definição de uma Contabilidade autônoma.

Aqui se aluga (do direito e da economia) o que chamam “**custo de transação**” ou as formalidades dos “**agentes**”, momento que a teoria contratual foca no ativo como elemento de geração futura de caixa, todavia, se ele não totalmente gerar tal condição, deixaria de ser classificado **hoje** como tal? Por outro lado o homem para ser homem, tem que andar, correr, pular, ou agir de uma determinada maneira, senão deixaria de ser homem? Claro que esses “pontos” são idéias artificiosas do que seriam as relações negociais e de efeitos dos valores aplicados, de

condições factuais, e não causais do fenômeno; esse é o defeito de uma observação no ângulo de contratos, porque estes são formas do fenômeno patrimonial.

Na concepção de ativos e passivos concebe-se a questão de classificação jurídica, logo, a base do ativo foi colocada como especificamente contratual, como “direitos de propriedade” generalizadamente, depois essa afirmação muda para esta mesma atribuição:

“Muitos autores ainda consideram a questão de propriedade e controle na definição de ativo, mas sem explicitar como a questão afeta o valor, sendo **algumas definições ricas em vaguidade semântica e epistêmica**. Limitam-se a prescrever a necessidade do controle para um item ser considerado ativo. Anthony apud Martins (1972:27) menciona que “a posse ou o controle sem substancial propriedade não é suficiente para qualificar um item como ativo”...

A preservação dos direitos de propriedade é uma condição do reconhecimento do ativo...

Contudo, o ativo pode ser reconhecido independentemente da propriedade (...) Outro exemplo de que para o reconhecimento contábil de um agente como ativo basta o controle e não sua propriedade é o arrendamento mercantil financeiro (capital lease)...”(Aquino e Cardoso, 2009:36)(Grifos nossos)

Primeiro, a propriedade é base para o ativo, depois se escreve que ele “pode ser reconhecido independentemente da propriedade”, admitindo o princípio da não equivalência, ou seja, uma coisa que é e deixa de ser ao mesmo tempo, é inequivalente, ou em outros termos ela se anula, portanto, não existe tal como aponta a regra básica aristotélica (Masi, 1955).

Em outra parte se afirma que o ativo deve ser considerado na expectativa do ganho futuro, do que se espera obter, depois, os direitos de propriedade, depois nem o direito de propriedade, porém, o controle; é evidente que a conexão lógica do texto não é contundente, deve existir um princípio unificador nesta linha o que não demonstra ter.

Vejamos, a propriedade que é uma formalidade na aquisição ou transformação de um bem ou crédito dentro dos investimentos, quando assume um valor e este movimenta, para a mensuração, temos os ativos.

Na visão desse viés, a propriedade é absolutamente necessária, mas depois volve-se para o controle, mas a teoria contratual da firma tinha que centrar-se na visão dos “contratos” e não do controle, como pode ela ser contraproducente? Porque ela está misturada com um foco que não é o nosso, e o pior, sendo autofágica, ainda em se citar o *leasing*, que é capital alugado, não pode ser capital comprado, portanto, não compõem a substância dos investimentos (Silva, 2010,2011); o ativo se formaliza na propriedade, o arrendamento não é propriedade, portanto, não é ativo mas para manter a tese que seja, se desfundamentaliza a noção da própria visão conceitual que defendem, ademais, não se controla o bem arrendado diretamente porque ela pertence à massa patrimonial de outra empresa, por este motivo, não pode ser encarado como valor de ativo, mas de **fruição**, isto é, valor de uso, sem necessariamente compor o conjunto de investimento, por tal, não é ativado.

Como podemos neste amalgama de visões desconcertantes, assumir a teoria contratual, que aceita os direitos de propriedade, concomitantemente observando os controles e a expectativa futura? Ora, o direito de propriedade não tem relação direta com a expectativa futura, porque uma coisa pode-se ter direito e ser obsoleta na projeção de resultados, e o *leasing* não tem relação direta com os direitos de propriedade, mas de posse, em suma, chegamos no fundo do poço do paralogismo teórico, do sofisma intelectual, que efetua nada mais do que

contradições evidentes, naquilo que se expressa como “vaguidade semântica e epistêmica” (Aquino e Cardoso, 2009:36).

Interessante que sempre a base para o reconhecimento dos ativos, é uma norma internacional, o que aumenta a nossa conclusão de alta discricionariedade dos sequazes dessa vertente, seja para a sua concepção, que, porém, não aceitam as outras que são colocadas como “abaixo da ciência”, mas ora, reconhecer os institutos da Comissão de Valores Mobiliários, e regras internacionais, não seria também um normativismo? Este pode, mas o outro ponto-de-vista, de conceituação científica teórica não, o que transforma o jogo definatório como manobra política, e de membros de iguais partidos.

O problema maior é que o ponto jurídico não adere ao de probabilidade, enquanto o sentido de avaliação do ativo e passivo nesta visão teórica com base na estimativa, é absolutamente subjetivo (Aquino e Cardoso, 2009:35).

Portanto contradição evidente, conceber os contratos e depois fazer alusão a probabilidades, ou ao valor presente, até porque o balanço sendo prova jurídico-fiscal, como ele pode ser absolutamente avaliado em bases estimativas? A técnica não permite isso, muito mesmo a própria norma jurídica. Vemos isso claramente no código civil no seu artigo 212, francamente estabelece a prova mediante parecer pericial, e no artigo 220-221 com documentos particulares atestados pelo registro público, ou assinatura de responsáveis pela administração do negócio. Corroborando com este ponto, o artigo 1187 é claro em obrigar a avaliação do ativo pelo valor histórico e respectiva depreciação, todavia, sem criação de reservas de mercado do valor, ou seja, de estimativas que dentro da progressão aritmética e geométrica são permissíveis, embora não o sejam claramente permitidas pela lei objetiva e real (Brasil, 2007).

Em sequência de **raciocínio maiêutico**, a classificação do ativo também não é relativa à sua natureza de valor, e nem ao seu estado de eficácia, contudo, todavia, às forças administrativas sobre ele, ou sua

possibilidade de ser gerido, o fraco dessa concepção está ligada ao contrário do conceito firmado na tradição, que o ativo é uma mensuração, ou expressão do valor, conforme a qualificação estipulada pelos investimentos.

Consequentemente, colocam o ativo em definição sobre “aquilo que se espera obter”, ou em suma “seu progresso futuro”, deixando-o na fundamentação de estimativas, o que é outro erro, a estimativa não garante o ativo, mas apenas faz alusões sobre a sua possibilidade de retorno, o que mantém um engano total e óbvio, pois, podemos estimar ativos como bons, ou altamente rentáveis, sendo que no decorrer de sua existência na atividade, aconteça algum fato administrativo, que o elimine da integração ao patrimônio, o que a estima jamais consideraria, nesta ocorrência factual, então, como poderia classificar o bem como ativo? Ele não seria ativo. Mas o que faríamos? Iriamos contabilizá-lo como patrimônio ativado ou não? É uma outra interrogação derivada que gera amalgama de pensamento.

Na verdade a possibilidade de retorno, e estimativa de rentabilidade, não é suficiente para prescrever o ativo, em outro foco, isso é uma condição administrativa e gerencial, uma faculdade patrimonial ou capacidade funcional do bem, não é necessariamente a referência do que é a “coisa” ou a “expressão da coisa” como vimos na tradição doutrinária, que realmente é “valor aplicado”, e não necessariamente possibilidade de ter retorno.

A estimativa de retorno é passível em dívidas, como os empréstimos; neste sentido elas seriam então “ativos”? Não. Porque a expectativa de ganho e valor futuro pode ser feita, como é em indústrias que mantém a produção, com base em financiamentos. Ora, se o valor é estimado para ser ativo, o empréstimo neste raciocínio também o seria gerando uma confusão danada, atestando logicamente que jamais a condição de valor futuro pode ser a definição de um ativo, mas de sua condição gerencial, que pode ser aplicada em verificação do seu estado em relação aos demais elementos do patrimônio, pois, todos são suscetíveis ao controle e

estimativas de rentabilidade, isso é aplicável desde o capital social, até a um custo. Nem por isso são ativos.

A colocação dos “agentes” como elementos jurídicos e não contábeis, e depois retirar o fato “propriedade” é contraditório, até porque a base de classificação, nesta ótica teórica também não é necessariamente contábil, e sim contratual, ora em vez ambas, o que podemos dizer que o conceito é absolutamente confuso ou plurivisual, vejamos:

“Os contratos têm seu resultado impactado pelas decisões tomadas gerencialmente segundos três formas. Em **primeira ordem**, os contratos que **separam propriedade e controle da empresa**, tem um **impacto no valor dos ativos**, quando o gerente não adota a melhor opção segundo a utilidade do proprietário em relação ao uso. **Em segunda ordem, o valor dos ativos é impactado pela variabilidade relativa aos estados futuros**. Por fim, **em terceira ordem, pelos direitos de propriedade**. A gestão ineficaz dos contratos que envolvem esses ativos (relativa a falhas contratuais, mecanismo de monitoramento (...)) também decorre de decisões gerenciais, podendo representar que o Agente não adotou a melhor opção (...)” (Aquino e Cardoso, 2009:36) (Grifos nossos).

Em suma, o contrato tem impacto nos ativos (mas direito é uma coisa, capacidade funcional, outra), depois, essa variação é relativa “aos estados futuros”, todavia, é o estado presente que influencia o futuro, e não o futuro no presente, e muito menos os contratos; terceiro, existe uma “gestão contratual”(?), o que não dá para entender se estamos falando de gestão, ou de direito, com consequências conceituais de tamanho valor que garante-nos dizer que estes conceitos são **antinômicos**, ou de **dúbia visão**.

Existe um **princípio da contradição nesta teoria**, veja que se afirma que “a preservação dos direitos de propriedade é uma condição ao reconhecimento do ativo” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36), todavia, depois colocam regras excepcionais: “Contudo, o ativo pode ser reconhecimento independentemente da propriedade” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36), e por fim “o reconhecimento contábil de um agente como ativo basta o controle e não sua propriedade” (Aquino e Cardoso, 2009 p. 36), como pode uma coisa ser e deixar de ser ao mesmo tempo, quebrando o **princípio da identidade** de Aristóteles (Masi, 1955, p. 81), pois, a preservação do direito é condição do reconhecimento do ativo, depois não é, e depois é o controle, estamos na **antinomia pura**, ou no campo da **dúbia visão de triplas posições de conceitos absolutamente contraditórios**, ou o chamado **pseudo-conceito**, pela mistura dos objetos e visões diferenciadas nas ciências do direito e Contabilidade.

Por fim, vemos outras declarações que fazem misturar mais a visão da teoria contratual da firma:

“Isso posto, sugerimos uma definição de ativo. Ativo é **a expectativa de quantia econômica a ser gerada no futuro** por um conjunto de **direitos de propriedades** (não totalmente delineados e protegidos) associados a um recurso (ou conjunto de recursos). A todo ativo existe um conjunto de direitos de propriedade associado e, dentro desse conjunto, existem dimensões e atributos desses direitos que podem estar rica ou pobremente delineados e definidos” (Aquino e Cardoso, 2009:37) (Grifos nossos).

Aqui se fala da “expressão econômica”, todavia, “futura” e não presente, e se admite os direitos de propriedade, o que exclui o *leasing* de ser ativo francamente, embora, se diga que não, que o leasing o seja, mesmo sem propriedade.

Portanto como Aristóteles (1978) afirmava que uma coisa não pode ser ou deixar de ser ao mesmo tempo, senão que ela não existe, aqui compreendemos perfeitamente a lógica do erro, na qual uma coisa é totalmente de um jeito, e depois numa ótica se criam exceções que não existem, então ela deixa de ser, cumprindo **axiomaticamente o sofisma da tautologia anti-filosófica e contraproducente em Contabilidade.**

O postulado de que os ativos sejam ligados às formalidades, ou elementos contratuais, atribuem a noção de que não se pode ter ativo sem contrato, embora o contrato não seja ativo, mas efeitos dos ativos, que por sua vez são efeitos dos investimentos; como podemos aceitar o arrendamento como ativo se não tem investimentos, nem valor aplicado, e muito menos contrato? Portanto, é de se dizer que o contrato é conceito secundário, e o investimento essencial, o controle são condições sobre o ativo, e não necessariamente, posições fundamentais de seu reconhecimento, o que nos faz admitir uma série de contradições nesta locução inequivocadamente.

Enfim encontramos uma ausência completa do poder doutrinal dessa teoria, que mistura tudo em matéria conceitual na Contabilidade; se deixa de ser o que tenta ser não é real, muito menos verdadeira, além de se ater em elementos mais contraditórios e “por fora” da nossa disciplina que não estuda os contratos, mas apenas os observa como elemento burocrático, em outras palavras, essa teoria além de repleta de mazelas, celeumas e equívocos racionais não é pertinente à Contabilidade, e na sua hermenêutica gera um amálgama de confusões.

5. CONCLUSÕES

É fácil e claro concluirmos, que há contradições axiomáticas na breve análise que fizemos, com verificação dos testes lógicos e de falseabilidade, procurando pela maiêutica descobrir a conexão de raciocínio tanto da chamada teoria positiva, quanto da teoria contratual da

firma, ambas com pecados mortais em termos de ciência, ou lógica filosófica.

Numa análise mais generalista, e não por menos breve, o **positivismo contábil** só tem de positivo o nome, no momento que é mais normativo e se auto intitula a melhor concepção por seus seguidores, não desvendando as leis do fenômeno patrimonial, contudo, leis da economia, sendo profundamente normativo; por outro lado a **teoria contratual** da firma estuda enfoques do direito, ficando na anormalidade contábil, misturando os efeitos formais como causas de análise, portanto, entrando em defeitos filosóficos de proposição científica muito claros que chamamos de metonímias, além dos problemas do formalismo, das contradições conceituais, das falsas induções, paralogismo, etc.

Portanto, infelizmente as pífias idéias teóricas que estão sendo repassadas nas Universidades, centrando-se nestas duas teorias deveriam emergencialmente serem repensadas, considerando, pois, que os termos a serem destacados ou são tautológicos, ou são imensamente paralógicos, antilógicos, sofisticos, perfazendo então cognições absolutamente falsas, esdruxulas, e hipo-científicas no contexto geral mínimo de qualidade de conteúdo superior que deve estar atrelado á contabilidade, embora as Universidades que assim o façam divulgando de modo religioso suas propostas, não tecem o mínimo de avaliação conceitual básica ou lógica que requer o âmago dessas máximas em torno de nosso conhecimento organizado para a sua evolução.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALTHUSSER, Louis (1967): **Sobre o trabalho teórico**. Lisboa: Editorial presença.

ALVES, Rubens (1994): **Filosofia da Ciência**: Introdução ao jogo e suas regras. 20. Ed. São Paulo: Ed. Brasiliense.

AMADUZZI, Aldo (2006): **L'azienda nel suo sistema operante** – a cura di Antonio amaduzzi. 9ª ristampe. Torino: UTET.

ANTONELLI, Valerio (2012): **Ragioneria ed economia aziendale**. Milano: Rirea.

ARISTOTELES (1978): **Tópicos; Dos argumentos sofisticos**. São Paulo: Abril Cultural.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; CARDOSO, Ricardo Lopes. (2009): O reconhecimento contábil e as teorias contratuais da firma. **Revista Pensar contábil**, Rio de Janeiro, CRCRJ, v. 11, nº 44, abr./jun.

AYER, Alfred J. (1975): **As questões centrais da filosofia**. Rio de Janeiro: Zahar editores.

BESTA, Fabio (1972): **La Ragioneria**. 2º Ed. Milano: Dottore Francesco Vallardi.

BRASIL. **Código Civil** (2007): São Paulo: Revista dos Tribunais.

BRETON, David Le (2007): **A sociologia do corpo**. Petrópolis: Vozes.

CERBONI, Giuseppe (1886): **La Ragioneria Scientifica**. Roma: Ermanno Loescher, V. I.

_____. **La Ragioneria Scientifica**. Roma: Ermanno Loescher, 1894, V. II.

CORONELLA, Stefano (2013): **Cerboniani, Bestani e Zappiani a Confronto** (I dibattiti scientifici nella rivista italiana di Ragioneria (1901-1950)). Roma: Riera.

_____. **Agli Albori delle ricerche di storia della ragioneria in Italia. Il contributo degli studiosi del XIX secolo**. Quaderni monografici. Roma: Riera, 2008.

COSTA, Fábio Moraes (2012): IFRS no Brasil: ensino focado na teoria. **Revista Saber**. ABRACICON, Brasília, vol 1, nº 1, Ago/Out.

COMTE, Auguste (2005): **Discurso preliminar sobre o espírito positivo**. Tradução de Renato Barbosa Rodrigues Pereira. Pesquisa realizada em <http://www.culturabrasil.org> pesquisa realizada em 20 de nov.

CECCHERELLI, Alberto (1950): **Il Linguaggio dei Bilanci**. 5ª ed. Firenze: Felice Le Monnier.

CUCHE, Denys (1999): **A noção de cultura nas ciências sociais**. Bauru: Edusc.

D'AURIA, Francisco (1959): **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. São Paulo: Companhia Editora Nacional.

_____. **Contabilidade Integral**. Conferencia Interamericana de Contabilidade. São Paulo: FCE. 1954.

FERREIRA, Rogério Fernandes; SÁ, Antonio Lopes de (2006): **Separados pelo Atlântico, Unidos pela Contabilidade**. Lisboa: CTOC.

FRANCO, Hilário (1995): Da importância dos princípios fundamentais de contabilidade na harmonização das normas e informações contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, CRC, ano XXIV, nº 95, set./out.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. (1999): **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas.

HUGON, Paul (1976): **História das doutrinas econômicas**. 13ª. São Paulo: Atlas.

IUDICIBUS, Sergio; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson L. (2005): Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo, nº 38, maio/ agosto.

LOPES, Alexsandro Broedel (2002): **A informação Contábil e o Mercado de Capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

____; IUDICIBUS, Sérgio de (2004): **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas.

MASI, Vincenzo (1962): **Teoria y Metodologia de la Contabilidad**. Madrid: Editorial ESES.

____. **La Scienza del Patrimonio** (1972): Milano: Nicola Milano Editore.

____. **Statica Patrimoniale**. 2ª ed. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani, 1945. V. I e II.

____. **Dinamica Patrimoniale**. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani, 1947. V I e II.

____. **La ragioneria come scienza del patrimonio**. 1ª ed. Pádua: Dottore Antonio Milani, 1927.

____. **Ragioneria Generale** (1961): 5ª ed. Padova: Cedam.

____. **Filosofia della Ragioneria** (1955): Bolonha: Dott. Cesare Zuffi – Editore.

____. A contabilidade está morta! Viva a Contabilidade! (1969): **Revista Paulista de Contabilidade**, São Paulo: SCSP, nº 429.

____. Os fenômenos Patrimoniais como Objeto da Contabilidade (1989): **Revista Paulista de Contabilidade**. São Paulo: SCSP, nº 423.

NASCIMENTO, José Amado (1989): Princípio único e unificador(essencial e global). **Revista Brasileira de Contabilidade**, CRC, Brasília, Ano XIX, nº 71, out./dez.

NIESTZCHE, Friedrich (2005): **Para Além do Bem e do Mal: Prelúdio a uma filosofia do futuro**. Tradução de Alex Marins. São Paulo: Ed. Martin Claret.

NOGUERA, Renato (2014): **O ensino da filosofia e a lei 10.639**. Rio de Janeiro: Pallas/BN.

PARAIN-VIAL, Jeanne (1969): **Análisis Estructurales e ideologias estructuralistas**. Buenos Aires: Amorrortu Editores.

PIRLA, José Maria Fernandez (1965): **Teoria Economica de La Contabilidad**. 4ª Ed. Madri: P. Lopes.

POOPER, Karl (1978): **Lógica das ciências sociais**. Rio de Janeiro: Tempo universitário.

QUEVEDO, Oscar G. (1968): **As forças Físicas da Mente**. São Paulo: Ed. Loyola. Tomo I.

REALE, Miguel (2002): **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva.

_____. **Introdução à Filosofia** (2007): 4ª ed. São Paulo: Saraiva.

ROSSI, Giovanni Rossi (1882): **L'ente Econômico-amministrativo**. Emilia: Stabilimento Tipo-Litografico Degli Artigianelli.

RUSSEL, Bertrand (1939): **Os problemas da Filosofia**. São Paulo: Acadêmica Saraiva.

SÁ, Antonio Lopes de (1992): **Teoria geral do conhecimento contábil**. Belo Horizonte: IPAT-UNA.

_____. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas. 1997.

_____. **Moderna Analise de Balanços ao Alcance de todos**. Curitiba: Ed. Juruá. 2005.

_____. **História da Contabilidade**. Belo Horizonte: Ed. Presidente. 1961. 3 V. Enciclopédia moderna de Contabilidade.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Filosofia da Contabilidade**. Rio de Janeiro: Ed. Aurora, 1953.

_____. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

_____. **Consultoria e Análise Contábil**. Curitiba: Juruá, 2012.

_____. **História Geral da Contabilidade no Brasil.** Brasília: CFC, 2008.

SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da (2015): **Neopatrimonialismo e Conhecimento Contábil.** Curitiba: Juruá.

_____. **Evolução doutrinária da contabilidade** – epistemologia do princípio patrimonial. Curitiba: Juruá, 2009.

_____. La dottrina neopatrimoniale nel contesto della ragioneria scientifica odierna. **Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale.** Ano CXV, nº 10,11, e 12, novembre e dicembre 2015a.

_____. **Introdução a moderna Contabilidade Geral.** Curitiba: Juruá, 2012.

_____. História da escola brasileira de contabilidade até o surgimento da primeira doutrina contábil positiva. V Congresso da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa, **Anais...** 2015b.

_____. Os fundamentos científicos da Contabilidade: análise da tese de Hilário Franco defendida no V Congresso Brasileiro de Contabilidade em 1950. **Revista Contaduría Universidad de Antioquia,** Colombia, FCC, nº 62, enero-jun. 2013.

_____. **História da contabilidade e finanças.** Curitiba: Juruá, 2014.

_____. O “ser” e o “deve ser” em contabilidade: análise da linha orientadora da teoria positiva. **Revista Contabilidad y Auditoria.** UBA, número 42, ano 21, diciembre de 2015c.

_____. O princípio da essência sobre a forma e o leasing. **Revista Mineira de Contabilidade.** CRCMG, Belo Horizonte, Ano XVI, nº 41, 1º trimestre de 2011.

_____. **O tratamento do leasing e o princípio da essência sobre a forma.** Disponível no site: neopatrimonialismo@blogspot.com pesquisa realizada em 28 de junho de 2010.

TEICHMAN, Jenny; EVANS, Katherine C. (2009): **Filosofia.** Tradução de Lucia Sano. São Paulo: Madras.

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldo Silva (2008): **Introdução à pesquisa em ciências sociais.** São Paulo: Ed. Atlas.

VALLE, Francisco (1980): Considerações Referentes aos termos Ativo e Passivo. **Revista Paulista de Contabilidade,** São Paulo: SCSP, v. 58, nº 460.

VIANA, Cibilis da Rocha (1962): **O estudo da Gestão na contabilidade.** Porto Alegre: Imprensa Universitária.

_____. **Teoria Geral da Contabilidade.** Volume I, 5. Ed., Porto Alegre: Livraria Sulina Editora, 1971.

ZAPPA, Gino. **Il Rédito di Impresa.** 2ª edição. Milão: Dott. A. Giuffrè - Editore, 1950.

_____. **Le produzioni: Nell'economia delle imprese.** Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1957.

WATTS, R.; ZIMMERMAN, J. (1986): **Positive Accounting Theory.** Englewood Cliffs: Prentice Hall.

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable N° 45-año 23 – Junio 2017

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

TITULO: O “POSITIVISMO CONTÁBIL” E A “TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA” P. 9/42

AUTOR: RODRIGO ANTONIO CHAVES DA SILVA

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

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)
Nº 45 año 23–p. 43/78

Título:

**LIMITACIONES Y DEFICIENCIAS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
AUDITORIA ADAPTADAS A EUROPA. CASO PARTICULAR: NIA 720
“INFORME DE AUDITORÍA”**

Autor:

MARIA ÁNGELA JIMÉNEZ MONTAÑÉS
angela.jimenez@uclm.es

Universidad de Castilla La Mancha

Dra. Maria Ángela Jiménez Montañés.

- Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
- Auditora de Cuentas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas de España.
- Experto Contable Acreditado del Consejo General de Economistas.
- Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. UCLM. Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n. 45071.Toledo. España.

Publicación presentada el 28/02/2017- Aprobada el 02/04/2017

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable N° 45-año 23 – Junio 2017

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

TITULO: LIMITACIONES Y DEFICIENCIAS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA ADAPTADAS EUROPA. CASO PARTICULAR: NIA 720 "INFORME DE AUDITORIA" p. 43/78

AUTOR: MARIA ÁNGELA JIMÉNEZ MONTAÑÉS

**LIMITACIONES Y DEFICIENCIAS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA
ADAPTADAS A EUROPA. CASO PARTICULAR: NIA 720
“INFORME DE AUDITORÍA”**

SUMARIO

Resumen

Abstract

Palabras Clave

Key Words

- 1. Introducción y Metodología Aplicada.**
- 2. Necesidad de Modificación de la Información Financiera Presentada por las Organizaciones. (PI1)**
- 3. Incremento de la Confianza en la Auditoria de los Estados Financieros (PI2)**
- 4. Incorporación del Enfoque de Riesgos en el Alcance de la Auditoría de Cuentas (PI3)**
- 5. Necesidad de Modificación de la Estructura del Informe de Auditoria según La NIA-ES 720 Revisada (PI4)**
- 6. Propuestas y Conclusiones.**
- 7. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

INFORMACIÓN – RIESGOS - TRANSPARENCIA - INFORMES DE AUDITORÍA -

KEY WORDS

INFORMATION – RISK - TRANSPARENCY - AUDIT REPORTS

RESUMEN

En el año 2016, las Normas Internacionales de Auditoría han sido modificadas y adaptadas a la normativa europea, con el objetivo de dotar de mayor transparencia y relevancia a la actuación de los auditores de cuentas. En este proceso de adaptación y cambios, la estructura y elaboración de los Informes de Auditoría (NIA 720) se ha modificado, intentando dar respuesta a las demandas de información de los stakeholders.

Analizada esta modificación, se nos han planteado una serie de cuestiones, que hemos identificado como preguntas de investigación y que nos han llevado a descubrir limitaciones y deficiencias en la nueva adaptación de la normativa internacional.

ABSTRACT

Last year the International Standards on Auditing (ISAs) have been modified and adapted to the European standards in order to provide with greater transparency the auditor's performance as well as highlight its relevance. Within this framework, both the structure and the reporting process of the auditor's report (ISA 720) have been modified as an attempt to respond to stakeholders' demands for information.

As a result of the aforementioned modification some research questions have arisen whose analysis introduced us to discovering limitations as well as deficiencies of the new adaptation of the International Standards on Auditing (ISAs) to the international standards.

1. INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA APLICADA.

En el entorno globalizado y los cambios organizaciones que se están consolidando en los últimos periodos, la información empresarial es relevante e implica poder institucional. Las organizaciones han incrementado el número de informes emitidos y elaborados, con el objetivo de lograr la transparencia deseada por los inversores y stakeholders y demandada por la sociedad en general. En este escenario, la auditoría de los estados financieros se considera como la acumulación y evaluación de la evidencia, basada en un conjunto de información cualitativa,

cuantitativa, analítica, financiera y social, que nos permite analizar la correspondencia entre la información presentada en los estados contables y los principios y normas de contabilidad de obligado cumplimiento. En el proceso de auditoría se desarrolla un análisis selectivo de la actividad de la empresa: orgánico, funcional y económico-financiero que exige la ética de la sociedad actual.

El informe de auditoría es considerado relevante como instrumento de transparencia empresarial y por tanto, como integrante de la Responsabilidad Social de la organización, ante los cambios en los requerimientos de información con el objetivo de garantizar la transparencia. En esta línea, desarrollamos la investigación cualitativa, mediante el análisis de la nueva Norma Internacional de Auditoria (NIA) 720 revisada¹ y la nueva Norma Internacional de Auditoria NIA 701 “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoria en el informe emitido por el auditor independiente” con el objetivo de identificar las deficiencias que presenta en relación a la incorporación de información no financiera vinculada al riesgo, en comparación con los Informes Integrados e Informes de Gestión, elaborados por las organizaciones y regulados por diferentes organismos públicos y privados (IAASB; 2015) ,cuyo protagonismo internacional está ganando relevancia.

La información contable y la auditoria se han convertido en una necesidad social derivada del desarrollo económico, que aporta la

¹ Las modificaciones de las Normas Internacionales de Auditoria, han sido aplicadas en España bajo la Resolución del 15 de julio del 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por que la que somete a información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoria por la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoria a España. <http://www.icac.meh.es/Temp/20170227115129.PDF>. Y la Resolución del 23 de diciembre del 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoria y Glosario de Términos. <http://www.icac.meh.es/Temp/20170227115353.PDF>.

transparencia necesaria a la documentación contable presentada por los responsables de las compañías, que exige la ética de la sociedad actual. Constituye un elemento de protección de los legítimos intereses de todos los usuarios de la misma: accionistas, inversores, acreedores, trabajadores, analistas o el estado y garantiza la transparencia de la información derivada a los stakeholders. (Trigueros *et al.* 2015)

La información que las empresas presentan y su enfoque tienen que cambiar, puesto que el mercado y el sector económico demandan la generación de valor sostenible, sostenibilidad, análisis de impacto de las estrategias y modelos de negocios acordes con estos retos. De ahí, que los responsables de las organizaciones tengan la obligación de rendir cuentas sobre sus actuaciones y reflejar toda la información corporativa interna y externa en determinados informes para los grupos de interés, que cada día son más exigentes.

Esta circunstancia implica que la auditoria, y, por tanto, el informe emitido en el desarrollo de esta actividad, tienen que actualizarse para satisfacer las nuevas necesidades de la economía en general; si bien el nuevo enfoque dado por las Normas Internacionales de Auditoria no consideramos que sea lo suficientemente novedoso al objeto de cumplimiento de las premisas establecidas. Por tal motivo, en base a la experiencia profesional, académica y de investigación en este campo, se propone que los cambios generales que hay que acometer, incluso a la nueva modificación comentada anteriormente, que se originan como respuesta a las siguientes cuestiones planteadas, que nos sirven como preguntas de investigación en el desarrollo de nuestra investigación:

- ¿Es necesario modificar la información financiera que presentan las empresas para que sea más fiable y útil? (PI1)
- ¿Hay que incrementar la confianza que implica una auditoria de los estados financieros? (PI2)

- ¿Es necesario incorporar la evaluación de riesgos empresariales en el informe de auditoría? (PI3)
- ¿Hay que modificar la estructura del Informe de Auditoría que aparece normalizado en la NIA 720? (PI4)

El trabajo que se presenta se estructura en cuatro apartados, cada uno de ellos intentar responder a las preguntas de investigación establecidas en el párrafo anterior, mediante una contrastación positiva a las mismas y concluye con un resumen de propuestas y conclusiones obtenidas en el desarrollo del mismo. En definitiva, todo el estudio se fundamenta en la necesidad de la incorporación de la gestión de riesgos, como pieza angular en el cambio que la auditoría del futuro imprime, lo cual supone incorporación de información que no se ha considerado hasta el momento y, por tanto, una forma de estructurar los informes de auditoría para garantizar la transparencia, como carencia a la nueva regulación de la Norma Internacional de Auditoria que ha sido aprobada y adoptada por las regulaciones contables y de auditoria de los países de la Unión Europea, como es el caso de España, que será aplicada para la realización de la auditoría de cuentas del ejercicio 2016.

La metodología empleada es propia de las Ciencias Sociales, en las que se enmarca la Contabilidad y la Auditoría. Siguiendo a Soltis (1984), la clasificación de las líneas de investigación en Ciencias Sociales se identifica con tres grandes tendencias: empírica, interpretativa y normativo-crítica. Casi todas las clasificaciones de los métodos de investigación suelen hacer dos grandes agrupaciones, con más o menos categorías, que tienen que ver, fundamentalmente, con el paradigma *cuantitativo* y con el paradigma *cualitativo*. La investigación científica comienza por un problema concreto, no por la elección de una determinada metodología. No se trata de aplicar la modalidad que más nos interese, sino aquella que resulte más adecuada para el fenómeno de investigación concreto que se estudia (Murillo). Nos centramos en una investigación no experimental,

siguiendo a Kerlinger (1975; 1979), puesto que el investigador no puede tener un control directo sobre las variables independientes con las que está realizando su investigación. El análisis de datos no es considerado uno de los momentos finales del proceso de investigación, ya que 'ello excluye la posibilidad de recoger nuevos datos para rellenar huecos o comprobar nuevas hipótesis que emergen durante el análisis' (Miles y Huberman, (1984: 49). Goetz y Lecompte (1988) acuñan el término de 'estrategia de selección secuencial' por la cual la progresiva construcción teórica determina la recogida de datos.

En nuestro caso, no se puede sustentar con un análisis cuantitativo sobre la información presentada en los Informes de Auditoría actuales; el motivo principal se debe a que la elaboración de los mismos con la nueva normativa será conocidos como pronto, en el mes de julio del 2017. Sería necesario obtener información sobre los informes emitidos, durante dos ejercicios consecutivos para analizar el cumplimiento y deficiencias desde un punto de vista cuantitativo. Será la investigación que comenzará a partir de mediados de este año 2016.

2. NECESIDAD DE MODIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PRESENTADA POR LAS ORGANIZACIONES. (PI1)

En los momentos actuales de crisis financiera, económica y social, la transparencia en la información de las sociedades se considera como un instrumento básico para mantener la credibilidad de los *stakeholders*. La información que se deriva de los Estados Financieros y Contables ha quedado limitada debido a la incorporación, desde hace unos años, de otro tipo de información vinculada con la Responsabilidad Social Corporativa y con las prácticas del buen Gobierno Corporativo. Atendiendo a las áreas que conforman su contenido, la responsabilidad social corporativa consiste según el Libro Verde en fomentar un marco Europeo para la responsabilidad social de las empresas, de la Comisión de las Comunidades Europeas (2001:7) como.

“la integración voluntaria, por parte de las empresas de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores”.

Para la Comisión de las Comunidades Europeas (2001), una empresa socialmente responsable es aquella:

- a) cuyos productos y servicios contribuyen al bienestar social;
- b) cuyo comportamiento va más allá del estricto cumplimiento de la normativa vigente y las prácticas de libre mercado;
- c) cuyos directivos tengan un comportamiento ético;
- d) cuyo desarrollo contempla el apoyo a las personas más desfavorecidas de las comunidades en las que opera.

Responsabilidad Social y Gobierno Corporativo se encuentran perfectamente vinculados. La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2006) lo define como “la acción y efecto de guiar y dirigir, o regir una cosa, desde la natural inclinación a hacer el bien, útil y a propósito para alcanzar algún fin” (p. 38).²

Los mecanismos de información financiera actuales, en lugar de identificar los datos relevantes y ofrecer una imagen más profunda y completa de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta una compañía, nos ofrecen información aislada, centrada en datos históricos y que en ocasiones dista mucho de ser un factor estratégico para la organización. El auténtico valor se produce cuando toda la información empresarial se integra relacionando estrategia, riesgos y oportunidades

² Los conceptos de Responsabilidad Social Corporativa y Gobierno Corporativo han sido definidos y contextualizados en múltiples obras. En nuestro caso, sin olvidar todas las referencias a los mismo, hemos optado por definiciones que consideramos incorporan todas las acepciones.

con la gestión y el desempeño financiero y con aspectos sociales, medioambientales, económicos, de consumo de recursos y de gobierno.

Lo relevante de la información financiera no es su cantidad, sino su calidad, es decir, si es tratada de manera correcta y adecuada y si se analiza y presenta de forma coherente y pensando en el objetivo final: reflejar la imagen fiel de la entidad y que ésta sea entendida por los grupos de interés. (NIC 1). Al hablar de calidad, obviamos, la utilización de métodos estadísticos y econométricos, que únicamente nos permiten realizar estudios aproximados que no conducen a la verdad absoluta.

Las iniciativas de regulación y presentación de información están adoptando el concepto de información integrada. La Directiva sobre Transparencia de la UE (Directiva 2013/50/UE del 22 de octubre) exige que las empresas faciliten información pertinente sobre RSC, al igual que el Código King III para empresas de Sudáfrica Global Reporting Initiative y las asociaciones de inversores sostenibles como EUROSIF también respaldan este concepto. Además, la presentación de información en XBRL incluye información diferente a la financiera con impacto en el negocio, y también se están elaborando marcos para conectar los informes anuales y las memorias de RSC, como el marco *Connected Reporting Framework* elaborado por la iniciativa *Accounting for Sustainability Project* del Príncipe de Gales.

En primer lugar, la información integrada abordaría los resultados de una empresa teniendo en cuenta un conjunto exhaustivo de factores – económicos, sociales, medioambientales, de gobierno corporativo y otros factores relevantes que puedan afectar a su negocio. Como se ha indicado anteriormente, en nuestra opinión, la información debería presentarse en función de una estrategia de negocio bien desarrollada que tenga en cuenta todos estos elementos.

En segundo lugar, la integración significa que los resultados se derivan de la estrategia y los objetivos establecidos. Por lo tanto, cabe esperar que todos los elementos reciban el mismo trato durante todo el informe. De esta forma podrán analizarse tanto la información económica como los

demás aspectos, con el fin de que la información sobre RSC y sobre otros temas pase de ser “información que estaría bien incluir” a “información que se debe incluir”.

La Información Integrada reúne la información relevante acerca de la estrategia de una organización, la gestión, los resultados y las perspectivas de una manera que refleje el contexto social, comercial y medioambiental en el que opera. Proporciona una representación clara y concisa de cómo una organización evidencia su administración y cómo se crea y sostiene el valor, ahora y en el futuro. De ahí, que la calidad de la información elaborada por las organizaciones, debe responder a tres principios básicos, que aparecen recogidos en el siguiente cuadro, en donde se incorporan las variables a cumplir de cada uno de los principios:

- *Transparencia:* permite conocer cómo la información ambiental, social y de gobierno, permite conocer la realidad de la empresa. Mide si la información legal y voluntaria que una compañía pone a disposición de sus grupos de interés resulta exhaustiva y suficiente para conocer la realidad de la empresa y para que los grupos de interés puedan tomar decisiones en sus relaciones con la empresa.
- *Adecuación y Relevancia:* mide si la información facilita una visión global de la empresa y de los temas que son relevantes para la propia empresa y para los grupos de interés. Mide, esencialmente, la correspondencia entre lo que la empresa aborda en su *reporting* y aquellos temas que tienen importancia material para la propia empresa y para sus grupos de interés.
- *Accesibilidad:* mide si la información es fácil de entender y se utilizan los medios y técnicas disponibles. mide hasta qué punto la información legal y voluntaria que una empresa pone a disposición pública resulta clara, inteligible y de fácil acceso, apartado este

último en el que se valora especialmente el uso de la tecnología para acercar el *reporting* al mayor volumen de personas posible.³

TRANSPARENCIA	ADECUACION	ACCESIBILIDAD
Información financiera: <ul style="list-style-type: none"> - Análisis del entorno - Evolución de la sociedad. - Evolución de las actividades - Estrategia - Análisis económico - Análisis financiero - Capital - Acciones Información no financiera: <ul style="list-style-type: none"> - Gestión ambiental. - Estrategia de RC - Recursos humanos - Clientes - Proveedores - Gestión de riesgo - Código Ético - Gobierno corporativo 	Cartas del presidente Alcance de información Grupos de interés Tratamiento de temas relevantes	Disponibilidad de la información Estilo en la elaboración Utilización de soportes técnicos Publicación en web Utilidad

Fuente: Elaboración propia.

En el mismo, se resumen tres grandes principios que deben cumplir la información elaborada y sus componentes. En esta misma tónica, se pronuncia la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y considerando al Recomendación de la Comisión 5/VI/2008 sobre la

³ Las definiciones realizadas de los tres principios se han basado en los criterios empleados en la elaboración del Informe Reporta del 2015, sobre la calidad de la información pública de las empresas del Índice General de la Bolsa de Madrid. http://www.deva.es/reporta2015/Informe_Reporta_2015.pdf. (en línea) (Fecha de consulta 27-09-2016)

limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría. Pero estos cambios implican salir de la “zona de confort”, del enfoque tradicional de los estados financieros basados en los resultados financieros históricos. (PWC, 2014).

Por ello, se propone una situación intermedia basada en la elaboración de “Triple Botton Line” (TBL) (Elkington 1998; 1989) (Gray y Milne; 2004). En la rendición de cuentas deberá examinarse la posibilidad de diferenciar entre resultados, que incluyen los indicadores del desempeño económico, social y ambiental, como los elaborados por la Iniciativa Mundial sobre la Presentación de Informes, pero es necesario la incorporación de la información basada en los riesgos empresariales, por lo que la TBL se transformaría en *TeBL* (*Tetra Botton Line*), cuyo cuarto resultado, basado en el análisis de riesgos, será desarrollado en epígrafes posteriores, específicamente en el análisis de la pregunta de investigación PI3. De manera conjunta con la *TeBL* se propone la elaboración del informe de gestión, tal y como aparece regulado a nivel internacional por las NIIF, por el IASB, “*IFRS Practice Statement on Management Commentary*” y por la IOSCO (Organización Internacional de Comisiones de Valores), “*General Principles Regarding Disclosure of Management’s Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations*”, y por la Comisión Nacional del Mercado de Valores en España (CNMV). De esta manera, la información remitida por las organizaciones se ampliará y se complementará, con el objetivo de garantizar la transparencia. Esta circunstancia supondrá la modificación de la regulación actual en materia de auditoría a nivel internacional.

El objetivo fundamental de la elaboración de este nuevo informe propuesto (*TeBL*), que puede complementar al Estado de Resultados o Cuenta de Resultados tradicional, es suministrar información mediante la cual se puedan interpretar los resultados y la posición financiera de una entidad. Ofrece explicación del rendimiento pasado de la empresa y de su evolución previsible. Explica riesgos, incertidumbres y oportunidades a los que se enfrenta la entidad, que determinan su estado y rendimiento presentes y pueden ayudar a explicar su evolución futura (Jiménez; 2013).

El contenido del informe ha de diseñarse para no omitir ninguna información que sea potencialmente importante para que los inversores actuales o potenciales, formen una opinión sobre la entidad y fundamenten sus decisiones.

De forma más concreta, este objetivo general puede subdividirse en:

- Suministrar una exposición fiel de la situación de la entidad y la evolución de su actividad.
- Poner de manifiesto los riesgos, incertidumbres y oportunidades de la entidad.
- Complementar la información contenida en los estados financieros.
- Presentar información relevante, fiable, comprensible, verificable, oportuna y útil para el usuario al que va dirigida.
- Establecer garantías a los *stakeholders*, como usuarios de la información elaborada por las organizaciones.

De aquí obtenemos nuestra primera propuesta o conclusión, *la modificación de la información financiera tradicional y obligatoria que se presenta en la actualidad hacía una nueva tendencia*. Esto implicaría una reestructuración de los principios contables, la normativa contable y las regulaciones a nivel internacional para proponer un cambio en la formulación de los Estados Financieros obligatorios.

3. INCREMENTO DE LA CONFIANZA EN LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS (PI2)

La auditoría de los estados financieros, es la última fase del proceso contable cuyo fin es la supervisión del mismo por un profesional independiente. Es considerada como la acumulación y evaluación de la evidencia, basada en un conjunto de información cualitativa, cuantitativa, analítica que nos permite analizar la correspondencia entre la información presentada en los estados contables y los principios y normas de contabilidad de obligado cumplimiento. En el proceso de auditoría se desarrolla un análisis selectivo de la actividad de la empresa: orgánico, funcional y económico-financiero. Ofrece una garantía de que los Administradores han presentado la imagen fiel de los resultados y la situación financiera de la compañía. Una auditoría apuntala la confianza y la obligación de supervisión y gestión (*stewardship*) entre lo que administran una compañía y sus propietarios o los que necesitan conocer la imagen fiel de la compañía, los grupos de interés (PWC, 2014). Si bien, aunque se trabaje con rigor para dar una opinión sobre la imagen fiel, no se puede contar con garantías absolutas.

El modelo actual de auditoría aplicado no es suficientemente adecuado para responder a las necesidades actuales. La auditoría no debe centrarse en dar únicamente una opinión a una fecha determinada sobre los estados financieros. Debe aportar una visión más profunda, centrada en la *gestión de riesgos de mercado, de gestión de la financiación, de liquidez, de créditos, operativos, de cumplimiento, estratégicos y comerciales, así como los niveles de riesgos límites que la entidad puede asumir*. Es necesario un análisis de valor multidimensional, que incremente la transparencia y que permita que los auditores tengan un papel más activo sobre las perspectivas de las organizaciones.

Bajo esta perspectiva, una explicación del concepto de materialidad o importancia relativa que se ha empleado en el proceso de planificación y realización de la auditoría, sería un elemento significativo, complementado

con un desarrollo pormenorizado del alcance del trabajo y cómo ha influido la materialidad en el mismo.

Este avance dentro de la transparencia informativa puede a su vez tener dos consecuencias:

- Por un lado, la auditoría de las empresas deberá realizarse por un equipo de auditoría, lo cual implicará que el informe de auditoría no puede estar firmado por un solo auditor, sino por los responsables del trabajo, en donde colaboren, además ingenieros medioambientales, auditores de calidad, auditores de medioambiente y se cumplan los estándares reflejados en la ISO 26000 RS, por lo que las diferentes responsabilidades deben hacerse extensivas a todos los intervinientes.
- Esta situación implicará una nueva modificación en las Normas Internacionales de Auditoría a nivel internacional y su aplicación, según la legislación vinculante de cada país. Consideramos que las actualizaciones y modificaciones realizadas durante el año 2016 no son suficientes en los nuevos escenarios de transparencia informativa. Un informe de auditoría debe generar confianza en la información sobre la que se basa.

Este entorno de generación de confianza va acompañado de una de las más relevantes cualidades que debe poseer un auditor, *la independencia y la ética*. En base al Reglamento (UE) nº 537/2014 de 16 de abril que configura un sistema mixto al basarse en un principio general de independencia, obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su actividad en relación a la información económica financiera a auditar, y por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera, que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría. La

independencia se constituye como un pilar fundamental en el que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría. La independencia es una actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional (IESBA 2009: 42)

En términos generales, se puede definir a la ética como aquellos principios que orientan a las personas en su concepción sobre la vida, el hombre, los juicios, los hechos, y la moral. En el campo profesional de la auditoría, la actuación del auditor no es atender a las peticiones del cliente, si no garantizar la transparencia de la información con un objetivo social. La buena actuación no se piensa, sino que surge natural como un hábito (Solomon, 1995):

“En el estudio de la ética es esencial comprender que hay un sentido impersonal. Y en este sentido, si algo es bueno, debe existir por sí mismo, no en razón de sus consecuencias y de quién pueda disfrutar de ellas” (Bertrand; 1993; 18). “La Ética es el pegamento que mantiene a la sociedad unida” (Arens, A.; Elder, R.; Beasley, M.; 2007; 75)

La ética de los negocios y la realización de una profesión, es una aplicación de la ética a un área específica de la actividad humana y en esa medida expresa un interés general. En consecuencia, la justificación de la ética de los negocios no radica en su utilidad para ganar dinero; se puede ganar dinero faltando a la ética y se puede perder dinero siendo ético. Lo que verdaderamente justifica a la ética es su contribución al orden social. La ética es un saber práctico que dota de coherencia a la conducta humana, ajustándola a valores aceptados por la mayoría. (Ramírez, 2008).

Como conclusión de la propuesta de investigación planteada, *la ética, la independencia y la incorporación del enfoque de riesgos, serán los principales enfoques en los que el auditor debe centrar su trabajo*, estableciendo una mención específica en la realización del mismo. Se

propone, por tanto, un párrafo, en el nuevo informe, específico a su comportamiento ético e independiente. Por otro lado, si nos encontramos con organizaciones que disponen de un Comité de Auditoría, según la legislación de cada país, sería conveniente un certificado de independencia y ética sobre el grupo de auditores encargados de firmar en informe final y no solamente basarse en los resultados de los Comités de controles de calidad establecidos por los organismos reguladores oficiales.

4. INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE RIESGOS EN EL ALCANCE DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS (PI3)

El análisis de riesgos se ha convertido en un escenario clave en el desarrollo de la nueva auditoría y de la modificación de la NIA 720 que se centra en la estructura del informe de auditoría.

El riesgo puede ser definido como «la incertidumbre sobre el mundo y la incertidumbre expresada por probabilidades relacionadas con las cantidades observables (medidas de desempeño)» (Aven; 2010). Sin embargo, para los administradores de las organizaciones, el significado de riesgo está más relacionado con el concepto de "*pérdida*" y sin clara identificación con los cambios positivos de rendimiento (Tanrivendi y Fuefl; 2004). En definitiva, *la gestión de riesgos intenta mantener intactos los activos de una organización*.

La Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 ha establecido un antes y un después en el desarrollo de la auditoría de cuentas. La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) por los países miembros de la Unión Europea, ha implicado, en términos de la gestión de riesgos, la adopción de las siguientes normas, centradas, específicamente, en la evaluación de riesgos:

- NIA 315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.⁴
- NIA 330: Respuesta del auditor a los riesgos valorados⁵.

Se deduce que el análisis de riesgos será el principal enfoque del trabajo del auditor, mediante técnicas de gestión de riesgos como matrices de impacto y probabilidad, análisis de escenarios causa y efecto, etc.

De manera sintética, las NIA-ES 315 y 330 establecen una relación de riesgos y las características de cumplimiento, de la siguiente forma:

A) RIESGOS DE AFIRMACIONES SOBRE TRANSACCIONES Y HECHOS

OCURRENCIA	Las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad
INTEGRIDAD	Se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse
EXACTITUD	Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente
CORTE DE OPERACIONES	Las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto

⁴ Se puede consultar la NIA-ES 315, según la adopción para España. <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20315%20p%20def.pdf> (en línea)

⁵ Se puede consultar la NIA-Es 330, según la adopción para España. <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20330%20p%20def.pdf>. (En línea)

CLASIFICACION	Las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas
----------------------	---

B) RIESGOS DE AFIRMACIONES SOBRE SALDOS CONTABLES AL CIERRE DEL PERIODO

EXISTENCIA	Los activos, pasivos y el patrimonio neto
-------------------	--

DERECHOS Y OBLIGACIONES	La entidad posee los activos o controla los derechos de los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad
--------------------------------	---

INTEGRIDAD	Se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse
-------------------	--

VALORACION E IMPUTACION	Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido registrado adecuadamente
--------------------------------	---

C) RIESGOS DE AFIRMACIONES SOBRE LA PRESENTACION E INFORMACION A REVELAR

OCURRENCIA Y DERECHOS Y OBLIGACIONES	Los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad
---	--

INTEGRIDAD	Se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse
-------------------	--

CLASIFICACION Y COMPENSIBILIDAD	La información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
--	--

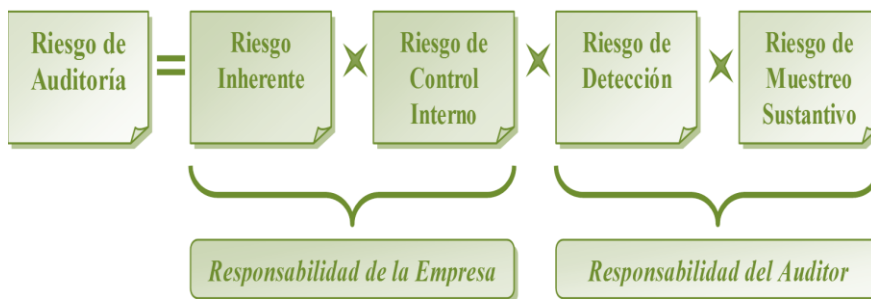
EXACTITUD Y VALORACION

La información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.

De manera resumida, las características de cada tipo de evaluación de riesgos y sus condicionantes, quedan resumido de la siguiente forma:

SALDOS CONTABLES AL CIERRE DEL EJERCICIO	TRANSACCIONES Y HECHOS ACAECIDOS DURANTE EL PERIODO OBJETO DE AUDITORIA	PRESENTACION E INFORMACION A REVELAR
	OCURRENCIA	OCURRENCIA
INTEGRIDAD	INTEGRIDAD	INTEGRIDAD
	EXACTITUD	EXACTITUD
	CORTE DE OPERACIONES	
	CLASIFICACION	CLASIFICACION Y COMPENSIBILIDAD
EXISTENCIA		
DERECHOS Y OBLIGACIONES		DERECHOS Y OBLIGACIONES
VALORACION E IMPUTACION		
		VALORACION

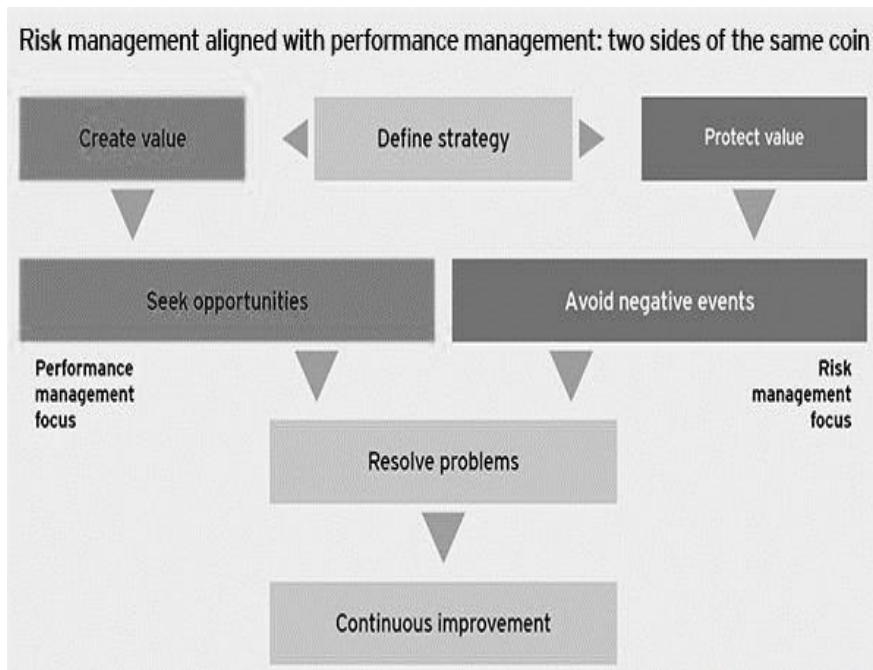
De manera global, el riesgo de la auditoría de cuentas que vincula la confianza y la opinión, puede reflejarse de la siguiente manera:



Fuente: elaborado a partir de Trigueros y Duréndez, (coord.)(2017)

Pero si bien, aunque la regulación nacional e internacional en materia de auditoría ha delimitado el estudio de la gestión de riesgos consideramos que, ante el nuevo entorno de demanda de información empresarial por los grupos de interés y la necesidad de modificar la información financiera presentada por las organizaciones, tal y como hemos establecido en la pregunta de investigación 1, la información que demanda una gestión de riesgos actual debe ser más amplia y profunda y vinculada con una adecuada actuación sobre el Control Interno y, esta misma, aparecer reflejada en el nuevo informe de auditoría global.

Siguiendo a Calandro y Lane (2006), Kaplan y Atkinson (2015) y Ioannou, Prastacos y Soderquist (2005), sería necesario la elaboración de un Cuadro de Mando de Riesgos, dentro del componente del Riesgo de Control Interno, que sea evaluable por el auditor, con el objetivo de ayudar en la elaboración de las pruebas de cumplimiento y de controles en las que el auditor sustenta su opinión. La relación entre la gestión del riesgo y la gestión empresarial para el cambio organizacional aparece recogida en el siguiente gráfico de Rivera (2012).



Fuente: Rivera (2012)

De ahí que proponemos lo siguiente: *La gestión de los riesgos empresariales, debe realizarse bajo la siguiente clasificación, siendo éste el cuarto elemento de la TeBL, comentada en la pregunta de investigación 1:*

TIPOS DE RIESGOS	INDICADORES CLAVES (KRI)	SUBINDICADORES CLAVES (KRIs)
Riesgos operativos	Riesgo regulatorio Riesgo operacional Concentraciones de clientes	
Riesgos financieros	Riesgo de mercado Riesgo de crédito Riesgo de liquidez	Riesgo de tipo de interés Riesgo de tipo de cambio Riesgo de precio de los instrumentos financieros Riesgo de precio de las materias primas
TIPOS DE RIESGOS	INDICADORES CLAVES (KRI)	SUBINDICADORES CLAVES (KRIs)
Riesgos económicos	Riesgo de crédito Riesgo país Riesgo soberano Riesgo de aprovisionamiento Riesgo de producción Riesgo de ruptura de stocks	Riesgo de transferencia Riesgo de alcanzar el resultado de explotación Riesgos laborales
Riesgos de recursos humanos	Riesgos estratégicos Riesgos operativos Riesgos de cumplimiento	

El riesgo se interpreta en el espacio, considerando los siguientes *elementos*:

- *Incertidumbre*: Imposibilidad de predecir o pronosticar el resultado de una situación en un momento dado.
- *Probabilidades*: Proporción de veces que un evento en particular ocurre en un tiempo determinado o estimación de que un suceso ocurra o no.
- *Nivel de riesgo*: Valoración de la frecuencia y severidad de la ocurrencia de un riesgo.
- *Variables*: Administración financiera. Margen de utilidad. Varianza de resultados. Varianza de volumen-precio. Crecimiento ingreso. Varianza gastos de operación. Administración de ingreso. Oportunidad de mercado. Adquisición de clientes. Retención de clientes. Valores realizados. Administración de gasto. Administración de activos. Varianza gastos. Administración. Eficiencia de activos. ROA-ROI-ROCE, Reservas.

Los *componentes* que se consideran necesarios para el desarrollo de la gestión de riesgos se establecen en los siguientes (Quesada; 1991):

- Alcance del estudio: identificación del ámbito de desarrollo del análisis, clasificando las diferentes áreas, siguiendo la clasificación anterior.
- Identificación de los riesgos a que se exponen las diferentes actividades: analizando, no solo la tendencia histórica de las variables, sino, analizar cualquier probabilidad de sufrir un cambio en la tendencia.

- Control interno de los riesgos identificados, estableciendo una priorización de los elementos identificados en función de la relevancia de las variables en la gestión empresarial y en la consecución de beneficios económicos.
- Seguimiento y monitoreo, ya que una vez identificados y evaluados los riesgos, hay que establecer las medidas correctoras.

Estas circunstancias nos llevan al planteamiento de la pregunta de investigación 4, ¿Es necesario la modificación de la estructura del Informe de Auditoría regulado en la NIA-ES 720, revisada?

5. NECESIDAD DE MODIFICACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LA NIA-ES 720 REVISADA (PI4)

Los cambios que se han indicado en las preguntas de investigación anteriores nos llevan al planteamiento de una nueva, centrada en la modificación de la estructura del Informe de Auditoría, tal y como se encuentra regulado en la NIA-ES 720 revisada, aceptado a nivel internacional, incluso considerando la más reciente modificación, con el objetivo de adaptarlo a la proposición realizada a lo largo del trabajo, con el enfoque *TeBL* establecido de la información financiera elaborada por las entidades.

Siguiendo el pronunciamiento "The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information and Related Conforming Amendments", (IAASB; 2015), la "*Otra Información*" que debe comunicar el auditor en su informe, se deriva del trabajo realizado por el Management de la organización, la cual debe ser identificada, temporalmente, antes de la fecha de emisión del informe; pero si bien, dicho pronunciamiento estima que el auditor no puede expresar una opinión sobre la misma, al no tener evidencia suficiente y adecuada de las actuaciones a que se refiere, pero sí

determinar si existe incorrección material en relación a la presentada en los estados financieros. Este posicionamiento implica una limitación en la transparencia y confianza que debe reflejarse en el Informe de Auditoría, como garante de la actuación empresarial.

La serie 700 de las Normas Internacionales de Auditoría que han sido recientemente aprobadas para su adaptación en España, por la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 26 de diciembre de 2016⁶, las modificaciones que se han adoptado son los siguientes:

- Cambios en el orden de presentación de los párrafos. El párrafo de opinión se presenta en primer lugar.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del auditor.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad de la dirección y/o responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros.
- Manifestación expresa del auditor de su independencia respecto a la Sociedad y de haber cumplido con los requerimientos de ética que le resultan de aplicación.
- Descripción de la responsabilidad del auditor y el trabajo realizado sobre la "Otra información".
- Inclusión de las cuestiones clave de auditoría (key audit matters).
- Identificación del nombre del socio que firma el informe.

⁶ Se puede consultar en el siguiente enlace <http://www.icac.meh.es/Temp/20170223114052.PDF> (en línea)

Además, los requerimientos en la Unión Europea incluirán los siguientes aspectos:

- Descripción de las cuestiones clave de auditoría no sólo en los informes de entidades cotizadas, sino en todas las entidades de interés público.
- Si procede, observaciones principales relacionadas con las cuestiones clave.
- Una opinión sobre si el informe de gestión se ha preparado de conformidad con los requerimientos legales relevantes.
- Declaraciones adicionales vinculadas a una mayor transparencia, que incluye información sobre el mandato de auditoría, independencia y servicios prestados distintos de la auditoría.
- Informe adicional para la Comisión de Auditoría.
- Confirmar que el Informe de Auditoría es coherente con el informe adicional para la Comisión de Auditoría

Pero si bien en ninguno de los requisitos anteriores aparece el tema de evaluación de riesgos empresariales. La normativa vigente y reciente en materia de elaboración del informe de auditoría no ha abordado esta materia, lo cual si ha sido desarrollado por otro tipo de informes, como el Informe de Gestión, comentado en páginas anteriores. Por tal motivo, consideramos que la cualidad de transparencia que quiere transmitir el informe se encuentra muy limitada, ganando, en este campo, protagonismo otro tipo de información elaborada por las organizaciones, sin ser tan relevante y sin tener tantas implicaciones políticas, económicas y sociales ante los *stakeholders*.

Atendiendo a esta situación, consideramos la necesidad de incorporar un nuevo párrafo relativo a los mismos tal y como hemos planteado en el epígrafe anterior, haciendo referencia a cada uno de los cuatro tipos de riesgos que hemos considerado relevante ante el cambio de las necesidades de información para los usuarios de las organizaciones. Esto no supone una limitación adicional ni para los profesionales de la Auditoría de Cuentas y ni para el alcance en el desarrollo de su trabajo. El trabajo conjunto con profesionales especializados en riesgos empresariales complementaria, de manera apropiada, el alcance que queremos transmitir desde estas páginas.

Este párrafo debería estar situado, en la estructura del informe, justo después del párrafo de opinión, atendiendo a la nueva regulación; de esta manera, queda sustentada la evidencia obtenida por el auditor en la opinión formulada.

Un paso intermedio ante las propuestas establecidas, sería un buen desarrollo de las “key audit matters”, incorporando información sobre los hechos en que se basan, cómo se plantean considerando las características propias de la sociedad, debe ser concreta y emplear un lenguaje poco técnico y deben contener aspectos y procedimientos aplicados por el auditor para solucionar los hechos descritos.

6.- PROPUESTAS Y CONCLUSIONES.

Las preguntas de investigación planteadas han conducido hacia la misma piedra angular que condiciona el futuro de la auditoría, gestión de riesgos, como garante de una mayor transparencia y confianza de las organizaciones. Las propuestas generadas son las siguientes:

- *Modificación de la información financiera tradicional y obligatoria que se presenta en la actualidad hacia una nueva tendencia.* Esto implicaría una reestructuración de los principios contables, la normativa contable y las regulaciones a nivel internacional.

- *La ética, la independencia y la incorporación del enfoque de riesgos, serán los principales pilares en los que el auditor debe centrar su trabajo.*
- El aumento de la información financiera y no financiera demandada por los *stakeholders* ha cambiado la *visión que debe tenerse de la auditoría de cuentas y de la elaboración del Informe.*
- La incorporación de información cualitativa en el conjunto de informes elaborados por las organizaciones está tomando una nueva visión y requiere *la elaboración de información integrada, en donde la información vinculante con la gestión de riesgos se ha convertido en un elemento clave.*
- *El modelo actual de auditoría aplicado no es suficientemente adecuado para responder a las necesidades actuales.* La auditoría no debe centrarse en dar únicamente una opinión, a una fecha determinada, sobre los estados financieros. Debe aportar una visión más profunda, centrada en la **gestión de riesgos** de mercado, de gestión de la financiación, de liquidez, de créditos, operativos, de cumplimiento, estratégicos y comerciales, así como los niveles de riesgos límites que la entidad puede asumir.
- Se propone un paso adelante en la elaboración de los Estados Financieros, de la TBL en la *TeBL*, incorporando un nuevo resultado en base a una clasificación de riesgos empresariales propuestos, operativos, económicos, financieros y de recursos humanos, constituyendo a su vez un *Cuadro de Mandos de Riesgos*, que facilite y mejore la gestión de la organización y el proceso de toma de decisiones.
- Modificación a la serie de Normas Internacionales de Auditoría 700 revisada, centrada en la *incorporación de un párrafo de valoración de riesgos empresariales*, clasificando los indicadores

y subindicadores de riesgos, planteados en epígrafes anteriores y considerados actualmente como "Key Audit Matters" (en lenguaje de auditoría) (no obligatorios), posterior al párrafo de opinión, que sustente la evidencia sobre la cual se forja la opinión del auditor, en base a la TeBL y al Cuadro de Mando de Riesgos propuesto.

7. BIBLIOGRAFÍA

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2006): *La Semántica de la Responsabilidad Social Corporativa*. Comisión de Responsabilidad Social Corporativa, Doc.3. Madrid: AECA.

ARENS, A.; ELDER, R.; BEASLEY, M.; (2007): Auditoría. Un enfoque integral. Pearson Prentice Hall. México.

AVEN, T (2010): Misconceptions of Risk. John Wiley and Sons, Inc. United Kindom.

BERTRAND R. (1993): "Ensayos Filosóficos", Capítulo 1: Los elementos de la ética, Editorial Altaya, Barcelona.

CALANDRO JR, LANE, S (2006) "An introduction to the Enterprise Risk Scorecard", *Measuring Business Excellence*, Vol. 10 Iss: 3, pp.31 – 40

CARRIZO, G.C. (2010): Auditoría e Informes de Responsabilidad Social Empresarial. *Contabilidad y Auditoría*, n° 31, junio pp. 164-187. (en línea) <http://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit/article/view/57/61>

COMISION NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES (CNMV) (2013): Guía para la elaboración del informe de gestión de las entidades cotizadas.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. *Libro verde*: fomentar un marco Europeo para la responsabilidad social de la empresa. Bruselas, p. 7, 2001.

DEVA: Informe Reporta 2015. http://www.deva.es/reporta2015/Informe_Reporta_2015.pdf (en línea). 21-03-2015.

DIRECTIVA 2004/109/ CE de armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se emiten a negociación en un mercado regulado.

Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

DIRECTIVA 2013/50/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 22 de octubre de 2013 por la que se modifican la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado, la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión a cotización de valores, y la Directiva 2007/14/CE de la Comisión por la que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas prescripciones de la Directiva 2004/109/CE. <https://www.boe.es/doue/2013/294/L00013-00027.pdf>. (en línea) (fecha de consulta 21-02-2017).

ELKINGTON, J. (1998): *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. British Columbia, Canada: New Society Publishers

ELKINGTON, J (1999): "Triple bottom line revolution-reporting for the third millennium" *Australian CPA*; Dec 1999; 69, 11.

FORÉTICA (2015): Responsabilidad social empresarial: situación en España. *Forética*. p.21, 2002. http://www.foretica.org/wp-content/uploads/2016/01/informe_foretica_2015.pdf. (en línea) (fecha de consulta 23-01-2017)

GOETZ, J. y LECOMPTE, M. (1988): *Etnografía y diseño cualitativo en investigación cualitativa*, Madrid, Morata.

GRAY, R. y MILNE, M. (2004): "Reporting on the triple bottom line: mirages, methods and myths", in Henriques, A. and Richardson, J. (Eds),

HERNANDEZ,C; FERNANDEZ, C; BAPTISTA, P. (1997): *Metodología de la Investigación*. McGraw- Hill Interamericana de México. S.A.

IAASB (2015): Proposed ISA 720 (revised): "The Auditor's Responsibilities Relating to other information and Related Conforming Amendments. April.

IASB (2010) "*IFRS Practice Statement on Management Commentary*. Diciembre.

IESBA (2015): Code of Ethics for Professional Accountants. <http://www.ethicsboard.org/iesba-code>. (en línea). 23-12-2016.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARDS (IAASB) (2015): *The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information and Related Conforming Amendments*. IFAC.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS DE ESPAÑA (2016): Resolución de 26 de diciembre del 2016 por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoria y del Glosario de términos. <http://www.icac.meh.es/Temp/20170223114052.PDF>. (en línea) (fecha de consulta 21 de febrero del 2017)

ISSAI (2014): Principios fundamentales de la auditoría financiera. (en línea) <http://es.issai.org/media/79468/issai-200-s-new.pdf>. (fecha de consulta 01/05/2016)

IOANNOU, G; PRASTACOS, G; SODERQUIST, K (2005): *An Integrated Methodology for Putting the Balanced Scorecard into Action*. European Management Journal. Vol. 23, Issue 2. April. Págs. 214-227.

JIMENEZ MONTAÑES, M.A.(2013): "El papel de la auditoria en el Informe Integrado". Comunicación presentada al 3º Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoria, Control y gestión de Costes. Universidad Jean Moulin 3. ISEOR. "Crisis y Prosperidad". ISBN: 9782917078204.

KAPLAN, Robert S.; ATKINSON, Anthony A (2015): *Advanced management accounting*. PHI Learning.

KERLING ER, F.N., (1975). Investigación del comportamiento: técnicas y metodología. México, D.F.: Nueva Editorial Interamericana. Actualmente se publica por McGraw—Hill Interamericana.

KERLINGER, F N. (1979). Enfoque conceptual de la investigación del comportamiento. México, D.F. Nueva Editorial Interamericana. Actualmente se publica por McGraw—Hill Interamericana.

LAM, J (2014): *Enterprise Risk Management. From Incentives to Controls*. John Wiley and Sons, Inc. Hoboken, New Jersey.

MILES, M Y HUBERMAN, A.M. (1994). "Data management and analysis methods", en Denzin y Lincoln (eds.), *Handbook of cualitative research*, Londres, Sage Publication.

MILES, M. y HUBERMAN, A.M. (1984). *Qualitative data analysis. A source book of new methods*, Beverly Hills, Sage.

MURILLO, F.J.: Enfoques Metodológicos de Investigación en Ciencias Sociales. [http://www.uam.es/personal_pdi/stmaria/alenava/Docencia/DOCTORADO/PRIMER A PARTE DOCS/ENFOQUES METODOLOGICOS J. MURILLO.pdf](http://www.uam.es/personal_pdi/stmaria/alenava/Docencia/DOCTORADO/PRIMER_A PARTE DOCS/ENFOQUES METODOLOGICOS J. MURILLO.pdf). (en línea) 20-03-2016

NORMA INTERACIONAL DE AUDITORIA (NIA 315): Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno. <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20315%20p%20def.pdf> (en línea). 20-03-2016.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA (NIA 330): Respuesta del auditor a los riesgos valorados. <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20330%20p%20def.pdf>. (En línea) 2003-2016.

OICV-IOSCO (2003). General Principles Regarding Disclosure of Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations.

PWC (2014): La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría. <https://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-temas-candentes-auditoria.pdf>. (en línea) 23-03-2016.

RAMIREZ, M.A. (2008): Ética de los negocios en un mundo global. Frontera Norte, Vol. 20, Núm. 40, Julio-diciembre de 2008. Págs..199-210. http://www.colef.mx/fronteranorte/articulos/FN40/7-f40_Nota_etica_negocios_mundo_global.pdf (en línea) 23-03-2016

REGLAMENTO (UE) nº 537/2014, de 16 de abril DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión

RIVERA, P.A. (2012): Como integrar la gestión de riesgos en la estrategia empresarial. <http://procenec.blogspot.com.es/2012/08/como-integrar-la-gestion-de-riesgos-la.html>. (en línea). 21-03-2016

QUESADA, F.J. (1991): Normativa y contabilización de riesgos, contingencias e indemnizaciones. Ed Ciencias Sociales. Madrid.

SOLOMON, R. C (1995): "La ética de los negocios", en Peter Singer, edit., Compendio de ética, Madrid, Alianza Editorial, cap. 31, pp. 483-498

TANRIVERDI, H. AND RUEFLI, T. W. (2004): "The Role of Information Technology in Risk/Return Relations of Firms," *Journal of the Association for Information Systems*: Vol. 5: Iss. 11, Article 18. Available at: <http://aisel.aisnet.org/jais/vol5/iss11/18>. (on line)

TAYLOR, S. y BOGDAN, R. (1986): Introducción a los métodos de investigación, Buenos Aires, Paidós.

TRIGUEROS, J.A; DURENDEZ, A (coord.) (2017): Auditoría. Adaptado a la nueva LAC. Ed. Francis Lefebvre, S.A. Madrid.

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable Nº 45-año 23 – Junio 2017

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

TITULO: LIMITACIONES Y DEFICIENCIAS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA ADAPTADAS EUROPA. CASO PARTICULAR: NIA 720 "INFORME DE AUDITORIA" p. 43/78

AUTOR: MARIA ÁNGELA JIMÉNEZ MONTAÑÉS

USILLOS, LARRINAGA- GONZALES, ALVAREZ –GIL (2007): The emergence of triple bottom line reporting in Spanish. Working Paper Series. Departamento de Gestión de Empresas. Universidad Pública de Navarra.
https://www.unavarra.es/digitalAssets/123/123365_100000Dt95-09.pdf (en línea) 21-03-2016.

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

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)
Nº 45 año 23–p. 79/114

Título:

**MODELO DE ANÁLISIS ECONÓMICO PARA EL NEGOCIO OVINO: POSTULADOS
TEÓRICOS, REGISTRACIÓN CONTABLE Y CONVERGENCIA CON LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 41 – AGRICULTURA**

Autor:

CHRISTIAN KUSTER
christiankusternieves@gmail.com

Universidad de la República - Uruguay

CR. PROFESOR CHRISTIAN KUSTER

- Contador Público y Consultor en Costos y Gestión.
- Posgrado de Especialización en Costos y Gestión – Universidad de Buenos Aires
- Doctorando, Universidad de Buenos Aires, Orientación en Contabilidad.
- Profesor Adjunto. Cátedra de Contabilidad de Costos. Facultad de Ciencias Económicas y Administración, Universidad de la República - Uruguay – UDELAR.
- Profesor de la materia Costos Industriales del Posgrado en Costos – Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de la República - Uruguay – UDELAR.

Publicación presentada el 15/09/2016 - Aprobada el 19/12/2016

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable N° 45-año 23 – Junio 2017

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

TITULO: MODELO DE ANÁLISIS ECONÓMICO PARA EL NEGOCIO OVINO: POSTULADOS TEÓRICOS, REGISTRACIÓN CONTABLE Y CONVERGENCIA CON LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 – AGRICULTURA. P 79/114

AUTOR: CHRISTIAN KUSTER

**MODELO DE ANÁLISIS ECONÓMICO PARA EL NEGOCIO OVINO: POSTULADOS
TEÓRICOS, REGISTRACIÓN CONTABLE Y CONVERGENCIA CON LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 – AGRICULTURA**

SUMARIO

Resumen

Abstract

Palabras Clave

Key Words

1. Introducción

- a. La registraci3n contable de los hechos econ3micos vinculados al proceso de producci3n ovino.
- b. Postulados te3ricos b3sicos

2. Desarrollo Contable

- a. Aspectos relacionados a la contabilidad para usuarios externos: NIC 41 Agricultura.
- b. Aspectos vinculados a la contabilidad de gesti3n para usuarios internos.
- c. Activos biol3gicos: cambios f3sicos y cambios en los precios de mercado. Cuadro de evoluci3n de existencias de activos biol3gicos
- d. Consideraciones sobre la vida 3til, las depreciaciones, la mortandad y el descarte de las ovejas

3. Conclusiones

4. Bibliograf3a

PALABRAS CLAVE

COSTOS – OVINOS - ACTIVO BIOLÓGICO – MODELO - RESULTADOS

KEY WORDS

COSTS – SHEEP – BIOLOGICAL ASSETS – MODEL - RESULTS

RESUMEN

El trabajo se enmarca en la línea de investigación sobre gestión y análisis económico de los negocios agropecuarios ovinos que sigue su autor. A partir del modelo propuesto en el trabajo precedente a éste, se profundiza ahora en sus postulados teóricos y la convergencia con la NIC 41, norma aplicable en este tipo de procesos, aportando también una propuesta de registros contables. Su objetivo es verificar la compatibilidad de los resultados obtenidos por el modelo en base a sus postulados, y los que resultan de la aplicación de los criterios de la norma.

ABSTRACT

This paper has been developed within the line of research on management and economic analysis the author is currently working on. On the basis of the model proposed in the previous paper the author is now enhancing the theoretical hypotheses and the convergence with IAS 41, the accounting standard applicable to similar processes. Furthermore, accounting records are

also proposed. This research paper is aimed to verify the compatibility of the results arising from the proposed model with those arising from the application of the mentioned accounting standard.

1. INTRODUCCIÓN

1.1 La registraci3n contable de los hechos econ3micos vinculados al proceso de producci3n ovino.

Sin lugar a dudas que el proceso de toma de decisiones en materia de negocios reconoce como fuente fundamental de datos a la informaci3n que surge de la contabilidad y el negocio ovino no es la excepci3n. El modelo econ3mico de observaci3n y an3lisis que proponemos interactúa con las fuentes contables tanto tomando como suministrado informaci3n econ3mica. La particularidad de este tipo de actividad est3 en que la producci3n se materializa a trav3s de un proceso biol3gico, cuyos hechos econ3micos requieren registraciones especiales.

En este trabajo analizaremos los aspectos contables vinculados a dicho proceso, específicamente la serie de asientos que entendemos son necesarios en ese sentido.

En el trabajo precedente a éste (Kuster, 2012), hemos propuesto el desarrollo de un modelo econ3mico para determinar y analizar los resultados del negocio ovino, con un enfoque esencialmente técnico-pr3ctico. Siguiendo a Canale y Podmoguilynje (2016:2), pasaremos ahora a desarrollar y exponer los postulados te3ricos en que el modelo se sustenta, para luego analizar su convergencia con la NIC 41, como forma de aportar a la teorí3a.

Hasta el momento actual, desde la disciplina contable y en particular desde la Contabilidad de Costos, se han generado diversos modelos y

sistemas de costeo aplicables a la actividad industrial, comercial y de servicios, tales como el sistema de costos por proceso, por orden o la metodología de costeo por actividades ABC. Pero es difícil encontrar un modelo aplicable a los procesos productivos agrícolas, sustancialmente distintos a los anteriores por su carácter biológico, sus ciclos anuales, en varios casos auto-reproductivos y con frecuente presencia del fenómeno de producción conjunta, del cual el proceso ovino que analizaremos es un buen ejemplo.

Explicado en forma muy breve, podemos decir que el proceso ovino gira alrededor de una unidad productiva básica dada por la oveja hembra, la cual produce en cada ciclo anual lana y cordero/s en forma conjunta. Para lograr ese objetivo productivo, cada oveja necesita insumos. A su vez – y con el objetivo de auto reponer los animales que mueren- también se necesita reservar parte de las corderas producidas con lo cual se configura una situación en que una parte de la producción conjunta pasa a ser un insumo en el ciclo productivo siguiente. Los costos variables y los ingresos van a depender de la cantidad de ovejas con que se trabaje, y los costos fijos de la estructura con que cuente el productor. (Manazza, 2004 SUL, 2011)

Como vemos, se trata de lo que hemos denominado un proceso de producción biológico conjunto auto-reproductivo. Interpretar y representar en forma razonable esa realidad económica será uno de los objetivos más importantes del trabajo.

Desde otros ámbitos ajenos a la Contabilidad , el modelo de análisis económico tradicionalmente utilizado para evaluar los costos y rentabilidad en el sector agropecuario ha sido el denominado Margen Bruto por Hectárea, herramienta que proviene del ámbito de la agronomía y no genera información sobre costos variables por unidad de producción, contribuciones marginales , costos fijos, costos directos e indirectos. Se concentra en acumular ingresos y algunos costos parciales por unidad de superficie y como no identifica los factores que

disparan costos variables o fijos, no permite la elaboración de Estados de Resultados proyectados, análisis del punto de equilibrio y otros informes considerados útiles para la toma de decisiones.(Rudi, 2016. Heinrich, 2012. Carli y Canavari, 2013. Schenk et al, 2014. Obst et al, 1999).

Desde la disciplina contable, la medición de resultados de la actividad agropecuaria se realiza en base al reconocimiento de ingresos por producción, tenencia y cambio de categoría de los activos biológicos (ganado) en comparación con montos generales de costos de producción, con lo cual se obtiene un resultado global de la empresa para el ejercicio, pero sin discriminar entre costos variables y fijos, directos o indirectos, y sin calcular costos unitarios. Torres (2013); González y Pagliettini (2006), Rodriguez (2013) Freire *et al* (2013).

Siguiendo a Giménez (2006) Yardin (2012) y (2007), y entendiendo a la contabilidad como un modelo de representación de la realidad económica, enfatizando en su función como generadora de información para la toma de decisiones, el trabajo buscará desarrollar el sustento teórico del modelo que venimos utilizando para representar la realidad económica de los procesos productivos ovinos.

En particular buscará reflejar las correlaciones entre las variables que afectan a este tipo de procesos, tales como volumen de actividad, mortandad, nacimientos, supervivencia, costos variables y fijos, y utilidad generada, de manera de poder cumplir con un objetivo fundamental que es prever de la mejor manera posible el impacto económico de las decisiones cuya importancia destacaran Mallo, Kaplan, Mejlem y Giménez (2006: 5/9).

Se buscará particularmente establecer cuál es la unidad productiva básica de cuya cuantía dependan los costos y los ingresos, yendo más allá del objetivo de valorización que buscan las normas contables (véase al respecto NIC 41; IASB (2011) o Pignatta y Larimbe (1989) para determinar resultados como diferencia de patrimonios al inicio y final del

ejercicio contable, tratando de investigar qué variables determinan los rubros que en definitiva se exponen en el Estado de Resultados.

Entendemos que uno de los aportes al conocimiento más importantes del trabajo es que busca interpretar y representar la naturaleza de los hechos económicos vinculados a los procesos biológicos ovinos, sin perjuicio de que coincidimos con García Casella (2008) en que no existe un único modelo científico contable capaz de explicar la compleja realidad de las organizaciones de la sociedad. Al mismo tiempo se espera que los conceptos desarrollados en la tesis sirvan como base para posteriores investigaciones y desarrollos teóricos sobre los modelos de análisis económico de otros procesos agrícola ganaderos, como la ganadería de cría, lechera, porcina , avícola, apicultura , floricultura y otros que cumplan con las mismas características de procesos conjuntos biológicos, auto-reproductivos y agrícolas.

1.2 Postulados Teóricos Básicos

El modelo propuesto postula que:

- Deben separarse los costos fijos de los variables, en la medida que eso posibilita la comprensión de los fenómenos económicos que conforman el proceso, su funcionamiento, la elaboración de información prospectiva y la evaluación del impacto de las decisiones.
- Los costos de producción están dados por los costos variables.
- Los costos fijos son costos de la estructura del establecimiento.
- La unidad generadora de costos de producción (oveja) no coincide en este caso con las unidades de los productos obtenidos y vendidos (Lana y

carne-corderos), concepto que debe ser tenido en cuenta en el modelaje económico y contable.

- Los costos e ingresos deben acumularse en base a la unidad productiva básica animal (oveja) y no a los co-productos individuales obtenidos u otras variables como la unidad de superficie, ya que la cuantía de los costos variables dependerá principalmente del número de animales, sin perjuicio del efecto de otros factores tales como tipo de alimentación, limitación de movimiento de los animales en el campo y otros.
- La oveja hembra constituye un activo biológico productivo, es decir, no es un producto en sí mismo sino un medio para obtener otros productos. Ésa condición permanecerá hasta que se agote su potencialidad reproductiva.
- Los costos individuales de los co-productos obtenidos son naturalmente imposibles de identificar. Por lo tanto el análisis debe basarse en la comparación de costos conjuntos contra ingresos totales, por cada unidad productiva básica.
- Los costos fijos dependerán de la capacidad estructural, de forma general, o de factores imponderables como el clima, los accidentes o descuidos en el manejo operativo del ganado.
- El consumo de productos originados en la propia producción, como es el caso de las corderas, configura un costo y debe valorizarse en base a su precio de mercado, en un enfoque sectorial del negocio, toda vez que el productor rural tiene la opción de venderlas en el mercado y comprar luego las que necesite.
- La generación de productos, como el caso de las corderas, que vayan a ser utilizados como medios de producción en ciclos posteriores, debe reconocerse como ingreso en el período en que cuenten con potencialidades plenas como tales.

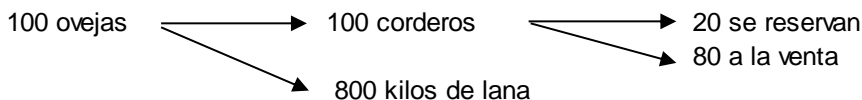
- Los ingresos deben reconocerse en el momento en que los bienes son producidos y están en condiciones aptas para su venta o utilización en posteriores procesos, reconociendo a la producción como generadora de riqueza.
- Las diferencias que puedan darse en el valor reconocido inicialmente y el obtenido en la venta definitiva serán reconocidos como resultado comercial.
- El proceso productivo estudiado es de carácter biológico y su ciclo es anual, por tanto la acumulación de costos se realizará en base anual y no se centrará en el costeo de insumos que vayan a sufrir luego una transformación, sino en la consideración de ciertos costos que se vuelcan a un proceso al final del cual se obtienen ciertos activos a partir de un crecimiento biológico, no de una transformación de materia prima.
- La norma contable sobre agricultura –NIC 41- busca fundamentalmente valorizar los activos, pero no costearlos, por lo tanto los postulados teóricos del modelo en relación al costeo son totalmente compatibles con los de la norma de marras.
- El resultado contable final del ejercicio analizado calculado en base a los postulados anteriores coincide con el determinado a partir de la aplicación de la NIC 41, ya que ellos no son contradictorios con la norma, sino complementarios. Esta convergencia será analizada en el desarrollo del trabajo.
- Los resultados económicos obtenidos en base al modelo propuesto diferirán de los obtenidos por la metodología del margen bruto por hectárea si éste es calculado tal como se lo concibe en la mayoría de los casos analizados en la literatura especializada.
- Los resultados económicos mencionados no diferirán de los obtenidos globalmente por la técnica del margen bruto si esta técnica es modificada

y parte de la base de los márgenes por unidad productiva básica (oveja) que se propone en el trabajo.

2. DESARROLLO CONTABLE

A los solos efectos didácticos utilizaremos un sencillo ejemplo para exponer el desarrollo de los asientos, dejando para etapas posteriores la investigación mediante estudio de casos reales, que abordaremos en próximos trabajos.

Supongamos el caso de un productor que posee 100 ovejas en plenas condiciones reproductivas que producen 100 corderos al año, más 800 kilos de lana. Se reservan 20 corderas para reponer el stock, en la medida de que la mortandad es de 20 ovejas al año, y los restantes 80 se venden, situación que se puede representar mediante este esquema:



Cuenta con el siguiente inventario al inicio del ejercicio anual:

Inventario al inicio del ejercicio:

	<u>Unidades</u>	<u>Costo</u>	<u>Total</u>
Ovejas	100	60	6.000
Corderas de reserva	20	60	1.200
Corderos a la venta	80	90	7.200
Lana (Kgs.)	800	3	2.400
Carneros	5	400	2.000

El costo de estos inventarios coincide con su valor de mercado actual y supondremos que no experimentarán cambios durante el ejercicio. Los costos estimados hasta el punto de venta no existen porque éste es el mismo establecimiento de donde el comprador levanta el ganado, no generando costos de venta al productor.

Retomando los conceptos teóricos planteados en Kuster (2012) op cit, trabajaremos con una “Unidad Conjunta” de producción conformada por el conjunto de productos de una oveja en un año: 1 cordero/a más 8 kilos de lana. En virtud de ello podemos observar que dentro del inventario inicial existen:

Corderas de reserva	20	} 100 Unidades Conjuntas
Corderos a la venta	80	
Lana (Kgs.)	800	

Los activos biológicos son los animales vivos, es decir las ovejas, corderos y carneros reproductores. A los efectos de desarrollar el modelo de registración contable, definiremos el siguiente plan de cuentas:

Plan de cuentas

Disponibilidades:

Caja

Activos biológicos:

Ovejas

Corderas de reserva

Corderos a la venta

Corderos para engorde

Carneros de 2 años

Carneros de 3 años

Carneros de 4 años

Productos agrícolas:

Lana

Resultados:

Ingresos por Producción – Lana

Ingresos por Producción – Corderos

Ingresos por Producción - Engorde

Costo de lo Vendido

Ventas de corderos gordos

Ventas de lana

Resultado por mortandad

Depreciación de carneros

Costos Fijos – Mano de Obra

Costos Variables – Esquila

Costos Variables – Sanidad

Costos Variables – Honorarios Veterinarios

En función del esquema de producción y los inventarios, el ciclo contable de asientos sería el siguiente:

Asiento de apertura al 01/01/ Año 1

Ovejas	6.000
Corderas de reserva	1.200
Corderos a la venta	7.200
Lana (Kgs.)	2.400
Carneros	2.000
Varios/Patrimonio	18.800

Como vemos, dentro del activo se encuentran registradas las 100 Unidades Conjuntas por un valor de \$ 1.200 + \$ 7.200 + \$ 2.400 = \$ 10.800.

Con fecha 02/01/ Año 1 se procede a la venta de los corderos y la lana, a los precios de mercado a los que hacíamos referencia:

Caja	9.600	
Ventas de cordero		7.200
Ventas de lana		2.400
<hr/>		
Por la venta de 80 corderos y 800 kilos de lana		
Costo de lo Vendido	9.600	
Corderos a la venta		7.200
Lana		2.400

Por el costo de venta de 80 corderos y 800 kilos de lana

Luego, supongamos con fecha 28/02, se procede a la incorporación de los corderos destetados al ciclo productivo para neutralizar los efectos de la mortandad:

Ovejas	1.200	
Corderas de reserva		1.200
<hr/>		
Por el traspaso de 20 corderas al ciclo productivo para la reposición de la majada.		
Resultado por Mortandad	1.200	
Ovejas		1.200

Por la mortandad de 20 ovejas en el ejercicio a \$ 60 cada una.

Estamos suponiendo que la oveja se activa a \$60 y se da de baja al mismo valor, no existiendo depreciaciones, cuya probable existencia será analizada hacia el final de este capítulo en el marco de una variación posible del modelo.

El primer asiento refleja el hecho de que la categoría “Corderas de reserva” es, en definitiva, una categoría netamente transitoria, ya que a los pocos meses se convierte en una oveja en plenas capacidades productivas.

Como vimos, el modelo propuesto considera que los corderos reservados para mantener la majada productiva son un insumo necesario y como tal su consumo representa un costo que el productor debe asumir, en la medida que resigna su venta para reinsertarlos en el proceso. Cabe preguntarse –observando los asientos contables- si el costo está dado por el consumo de corderos o por la mortandad de animales. La pregunta que debemos hacernos es: ¿cuál es la realidad económica?

Como consumo de un factor de costo se entiende su incorporación al proceso productivo y su correspondiente pérdida de potencialidad como recurso, pudiendo ser esta total o parcial-diferida. (Cartier.2000)

En el caso del traspaso de corderas entendemos que pierden su categoría y adquieren la de “oveja”, con lo cual se trata de un consumo, análogo al de una materia prima que se transforma en un producto terminado. La diferencia está en que la oveja no representa un producto sino un medio de producción. Pero como medio de producción que son perderán su potencialidad en forma completa al morir o pasar a descarte, determinando una disminución de activo que se refleja en el segundo asiento, cuya contrapartida es una cuenta de resultados: “Resultado por Mortandad y descarte”.

Así como la materia prima consumida termina reflejada en el costo de los productos terminados vendidos, los corderos insumidos terminan

reflejados en el costo de la mortandad, por tanto entendemos que se trata de un costo.

Dejaremos para más adelante la consideración y análisis del efecto económico del deterioro progresivo en el valor de los animales –si es que este existe o es relevante en términos de análisis económico- y su posible descarte con anterioridad a la muerte. Tales reflexiones podrían implicar la consideración de los animales como Bienes de Consumo Diferido y dada su condición de Activos Biológicos habría que resolver una serie de interrogantes sobre la realidad económica.

Continuando con el registro de los hechos económicos, contabilizaremos ahora la compra de 1 carnero reproductor a un precio de \$ 400:

Carneros	400	
Caja		400

Por la compra al contado de un carnero reproductor

En cuanto a los reproductores, entendemos que se trata de un Bien de Consumo Diferido, es decir que su potencialidad se va perdiendo a través del paso del tiempo. A nuestro entender la realidad económica indica la existencia de depreciaciones y estas se deben en este caso a razones biológicas relacionadas con el paso del tiempo, las cuales se reflejan en el valor de mercado de los reproductores, correspondiendo calcularlas en función del cambio de categoría y valor de mercado.

Corresponde también entonces registrar la depreciación por cambio de categoría de los carneros devengada en el ejercicio:

Cambios de categoría de carneros:			
Altas			
Cantidad	Valor	Categoría	Valor total
4	375	Carnero de 3 años	1500
Bajas			
4	400	Carnero de 2 años	1600

Depreciación de carneros	100	
Carneros de 3 años	1.500	
Carneros de 2 años		1.600

Por la depreciación de los carneros

En función de que para un número mayor de ovejas se necesitan más reproductores, concluimos que se trata de un costo variable. Naturalmente que su proporcionalidad no es perfecta sino que se necesitará uno de ellos cada 20 ovejas en los términos del ejemplo analizado. El resultado de \$100 para 100 ovejas nos da \$1 por oveja, en promedio.

Supongamos que la explotación debe asumir costos de personal por \$ 2.000, de esquila por \$ 500 (\$5 por animal), sanidad animal \$ 200 (\$2 por animal) y honorarios veterinarios por \$200 (\$2 por animal), en el período sujeto a análisis. El sueldo del personal constituye un costo fijo y los restantes un costo que varía en función del número de animales con que se trabaje, variable determinante de la cantidad de productos a obtener.

El devengamiento de estos costos se registra contablemente de esta manera:

Costos Fijos - Mano de obr	2.000
Costos Variables - Esquila	500
Costos Variables - Sanidad	200
Costos Variables - Honorari	200

Caja	2.900
------	-------

Por el devengamiento y pago de costos varios.

Recordemos que la Unidad Conjunta para la cual se concentran ingresos y costos, se conforma del conjunto de productos de una oveja en un año: 8 kilos de lana y 1 cordero/a, conociendo que el productor destina el 80% a la venta y reserva el 20% para reponer la majada. El detalle de las cantidades producidas y su valor de mercado se puede ver en este cuadro:

	<u>Unidades</u>	<u>Valor Merc.</u>	<u>Total</u>
Corderas de reserva	20	60	1.200
Corderos a la venta	80	60	4.800
Lana (Kgs.)	800	3	2.400

Teniendo esto en cuenta, la producción de 100 Unidades Conjuntas se puede registrar de esta manera:

Lana	2.400
Corderas de reserva	1.200
Corderos para engorde	4.800
Ingresos por Producción - Lana	2.400
Ingresos por Producción - Corderos	6.000

Donde la generación de riqueza se refleja en una cuenta de ganancias denominada “Ingresos por Producción”. Como vemos, el alta de activo se realiza a su valor de mercado y no al costo de producción. Esto se debe a varias razones. En primer lugar a que son productos conjuntos y no se puede identificar su costo individual, con lo cual su posterior baja por la venta y comparación con el precio obtenido brindaría un resultado arbitrario.

En segundo lugar a que consideramos que el alta de activo debe reflejar el valor del patrimonio del productor –y no su costo-. Y en tercer y último lugar, desde el punto de vista de la contabilidad para terceros, en que los productos biológicos deben valuarse en los términos de la NIC 41 y ésta indica el uso de precios de mercado.

A nuestro juicio, y siguiendo los conceptos de Barla *et al* (2013:323), Pages (1979:163) así como los manejados en la NIC 41 (2011: Párrafo 7), la ganancia del productor agrícola se realiza con la producción. Su posterior comercialización en el mercado podrá ocasionalmente brindar un resultado comercial positivo o negativo como resultado de la gestión de ventas, pero la generación de riqueza deriva de la producción, a consecuencia de la transformación biológica.

Cuando los corderos hayan engordado –y su valor pase de \$60 a \$90 cada uno- se refleja contablemente el crecimiento del activo, con contrapartida a una cuenta de ganancias.

Corderos para la venta	7200	
Corderos para engorde		4.800
Ingresos por producción - Engorde		2.400

Los hechos económicos registrados se resumen en el Estado de Resultados del establecimiento:

Estado de Resultados

<u>Ingresos</u>	<u>\$</u>	<u>Unidades</u>	<u>\$ Unitario</u>
Ingresos por Producción - Lana	2.400		
Ingresos por Producción - Corderos	6.000		
Ingresos por producción - Engorde	2.400		
Subtotal ingresos	10.800	100	108
<u>Costos</u>			
Resultado por Mortandad	-1.200		
Depreciación de carneros	-100		
Otros costos de producción variables	-900		
Subtotal costos variables	-2.200	100	-22
Contribución marginal	8.600	100	86
<u>Costos Fijos</u>			
Mano de obra	-2.000		
Subtotal	-2.000		
Beneficio primario	6.600		
<u>Resultado Comercial</u>			
Ventas de corderos gordos	7.200		
Ventas de lana	2.400		
Subtotal ventas	9.600		
Costo de ventas comerciales	-9.600		
Resultado comercial	0		
Beneficio final	6.600		

A idéntico resultado se llega a través de la aplicación del Análisis Marginal, en base a la contribución marginal de la Unidad Conjunta:

UNIDAD CONJUNTA (Productos de una oveja en 1 año)

<u>Ingresos Conjuntos:</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Precio</u>	<u>Total</u>
Lana	8	3	24
Cordero para reserva	0,2	60	12
Cordero para la venta	0,8	90	72
Total ingresos			108
<u>Costos Conjuntos</u>			
Esquila, sanidad y honorarios			9
Mortandad / reposicion de corderas	0,2	60	12
Depreciación de carneros			1
Total costos			22
Contribución marginal			86

Siendo:

Q cantidad de ovejas a utilizar

cm la contribución marginal por unidad conjunta

CF el monto total de costos fijos

Podemos plantear la ecuación:

$$Q \times cm - CF = \text{Beneficio}$$

Sustituyendo obtenemos:

$$100 \times 86 - 2.000 = 6.600$$

Como vemos, se arriba al mismo resultado que aplicando los términos de la NIC 41 y ello se debe a que los principios de esta norma no son contradictorios o excluyentes con respecto a los postulados teóricos del modelo que proponemos, como explicaremos a continuación.

2.1 Aspectos relacionados a la contabilidad para usuarios externos: NIC 41 Agricultura.

Tal como se analizó en el capítulo dedicado al marco teórico, el marco conceptual en lo que refiere a la información contable para usuarios externos –terceros interesados- en empresas agrícolas está dado por las Normas Contables, en especial la NIC referida a Agricultura. Analizaremos a continuación en qué medida el modelo contable propuesto es compatible y se encuadra dentro de los criterios en ella definidos.

Cabe recordar que para esta norma los procesos biológicos originan resultados económicos al igual que lo consideramos en el modelo. Se trata este de un tema que no debemos soslayar, ya que en general –en lo que a bienes de cambio se refiere- se tiende a considerar que los resultados se dan a través de las ventas.

En el caso de los procesos biológicos se producen cambios en los activos –tanto por crecimiento físico, procreaciones o variaciones de precios de mercado- cuya contrapartida es un cambio en el nivel de riqueza, que deberán incluirse en la ganancia o pérdida del período en que ocurren. IASB (2011) Párrafos 7, 26 y 27).

Tanto las ovejas como su producto la lana están expresamente considerados como activos biológicos y productos agrícolas por la norma en los párrafos 5, 6 y 7. Los incrementos de activo por nacimiento

de animales están particularmente considerados por la norma en los párrafos 7 y 27.

Los activos biológicos y los productos agrícolas (en su punto de cosecha) deben ser medidos a su valor razonable menos los costos hasta el punto de venta, entendiendo al valor razonable como el valor de mercado. En ese sentido la norma ofrece como ejemplo el caso del ganado vacuno, para el cual se entiende como valor razonable al precio de mercado menos los costos de transporte y otros relacionados a ponerlo en condiciones de ser comercializado en dicho mercado.

El modelo propuesto utiliza el valor de mercado para medir las existencias, altas y bajas de los activos biológicos, constituyendo tal criterio uno de sus principios fundamentales. Por esa razón consideramos que posee alto grado de compatibilidad con la norma. Respecto a los costos estimados hasta el punto de venta, el modelo básico contempla la situación en que éstos no existen por la coincidencia entre el punto de venta y el propio establecimiento.

Este acercamiento entre la denominada Contabilidad Financiera y la de Gestión en la agricultura ya había sido destacado por Mancini (2016) y Rudi (2005), enfoque que compartimos.

Tanto las potencialidades o condiciones biológicas de los animales que puedan influir en su precio de mercado deberán ser tenidas en cuenta, quedando claro que la norma prevé los cambios de categoría o depreciaciones que nuestro modelo maneja por ejemplo en el tratamiento contable de los carneros reproductores:

Depreciación de carneros	100	
Carneros de 3 años	1.500	
Carneros de 2 años		1.600

Por la depreciación de los carneros

En cuanto a la información a revelar en los estados contables la norma indica que “la empresa debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos” clasificados según su destino y su estado biológico, aspecto que es recogido por el modelo propuesto cuando utiliza una cuenta distinta para cada uno de ellos. (IASB (2011) Párrafo 41 a 45).

También se indica la obligación de revelar información sobre cantidades físicas de producción y existencias de activos biológicos, la cual también es manejada por el modelo.

Se observa que la norma subraya la importancia de la información a revelar en el proceso de generación de información proyectada (Párrafo 43 y 51). En ese sentido el modelo permite, una vez cargada la información acerca de las variables clave, proyectar los resultados y flujos de caja futuros.

En el párrafo 50 se establece que la empresa debe presentar un informe que detalle los cambios en los activos biológicos ocurridos entre la fecha de inicio y de cierre del ejercicio. Dicha información debe propender a conciliar los cambios del importe contable de dichos activos e incluirá ganancias o pérdidas por cambio en el valor razonable, incrementos por compras, nacimientos, bajas por ventas, cosecha o recolección y otros. Tales datos están comprendidos en el Cuadro de Evolución de Existencias de activos Biológicos que manejamos como producto del modelo.

Es de hacer notar también la importancia que la norma asigna a la explicación de los resultados. En efecto, en el párrafo 51 se explica que el valor razonable de los activos biológicos puede experimentar cambios vinculados a fenómenos físicos, tales como el crecimiento, o a factores netamente de mercado por aumento de precios, los cuales deben revelarse por separado, sobre todo teniendo en cuenta su relación directa con los beneficios económicos futuros. Tal situación está contemplada en la información contenida en el Cuadro de Evolución de Existencias de Activos Biológicos y Productos Agrícolas que expondremos unos párrafos más adelante, y en los asientos que reflejan particularmente el cambio en los precios de mercado, mediante el uso de cuentas separadas.

Por último la norma se detiene a considerar los efectos climáticos y sanitarios a los que la actividad agropecuaria se encuentra frecuentemente expuesta. Si en el transcurso del ejercicio ocurriera un evento cuya magnitud sea relevante para comprender la marcha del negocio actual y futura. Los efectos de este tipo de sucesos se pueden apreciar en los asientos que específicamente maneja el modelo para este tipo de situaciones.

2.2 Aspectos vinculados a la contabilidad de gestión para usuarios internos.

El modelo económico que proponemos, incluyendo sus registraciones contables, se concentra en la acumulación de costos e ingresos por unidad animal, pretendiendo asimilarse a los sistemas de costos por unidad de producto que regularmente se utilizan en la actividad industrial.

Su objetivo es reflejar en la contabilidad los efectos de los cambios en los precios de la lana, de la carne, de los porcentajes de mortandad, señalada, el nivel de actividad, cantidad de animales y todas las variables que jueguen en la rentabilidad del negocio.

Están consideradas las características de la producción conjunta en el cálculo de las contribuciones marginales y puntos de equilibrio.

Se hace especial hincapié en la separación de costos variables y fijos, directos e indirectos, en base a la utilización del costeo variable, aspecto fundamental en Contabilidad de Gestión.

Los resultados comerciales por cambios en los precios de mercado están separados de los resultados operativos, buscando que el usuario interno de la información visualice por separado los resultados de la gestión productiva y los resultados que dependen de la exposición al riesgo de volatilidad del mercado.

2.3 Activos biológicos: cambios físicos y cambios en los precios de mercado. Cuadro de evolución de existencias de activos biológicos

Decíamos que la NIC 41 en su párrafo 51 establece la necesidad de incluir un informe que detalle la variación patrimonial por crecimiento o bajas en kilos o unidades en forma separada a la variación por cambios en los precios de mercado. Los asientos elaborados anteriormente nos muestran cómo se registran los cambios físicos y el cuadro siguiente nos muestra cómo se exponen.

Asimismo resulta positivo para el empresario contar con información sobre la cuantía y evolución de sus existencias, toda vez que necesita conocer con qué recursos cuenta para planificar la producción, las compras, ventas, las operaciones de mantenimiento sanitario y también para el control de faltantes, deterioro o mortandad que puedan disparar medidas precautorias.

El empresario también necesita estar al tanto del valor de su patrimonio, ya sea para control personal así como para informar a

terceros tales como instituciones bancarias, fiscales o compañías aseguradoras. De ahí la pertinencia del siguiente cuadro:

	Inventario al inicio del ejercicio			Entradas											
				Procreos			Transferencias			Compras			Cambios Valor Mercado		
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Costo	Total	
Ovejas	100	60	6.000				20	60	1200						
Corderos de reserva	20	60	1.200	20	60	1200									
Corderos a la venta	80	90	7.200	80	60	4800	30		2400						
Lana (Kgs.)	800	3	2.400	800	3	2400									
Cameros	5	400	2.000							1	400	400			-100
Total			18.800			8.400			3.600			400			-100
	Salidas												Inventario al final del ejercicio		
	Ventas			Mortandad/Descarte			Transferencias			Cambios Valor Mercado					
	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total	Unidades	Costo	Total		Costo	Total	Unidades	Costo	Total
Ovejas				20	60	1200							100	60	6.000
Corderos de reserva							20	60	1200				20	60	1.200
Corderos a la venta	80	90	7.200										80	90	7.200
Lana (Kgs.)	800	3	2400										800	3	2.400
Cameros													6	383	2.300
Total			9.600			1.200			1.200			0			19.100

En el cual se resume el movimiento de inventarios partiendo de sus saldos iniciales y finalizando con las existencias al cierre, detallando valores monetarios y cantidades físicas, así como también valores unitarios.

El cuadro también revela el efecto económico de los cambios en los precios, los cuales se asientan como veremos seguidamente. Intentaremos ilustrarlo incorporando dicha situación al ejemplo que venimos utilizando.

Supongamos que a fecha 02/01 Año 1, y previo a que la empresa los comercialice, se conoce que el precio de mercado de los corderos aumentó a US\$ 100 cada uno. Inicialmente estaban reconocidos a US\$ 90 y para un total de 80 corderos teníamos un total de US\$ 7.200, registrados en el rubro “Corderos para la venta”. Ante la suba corresponde registrar:

Corderos a la venta	800
Resultado por Aumento de Valor de Mercado	800

En consecuencia el valor de los corderos sube de US\$ 7.200 a US\$ 8.000, valor al cual se darán de baja el momento de su venta y coincidirá con el importe de comercialización. Similar tratamiento deberá aplicarse a las ovejas o corderas de reserva.

Los cambios en el valor de mercado –si se aplica correctamente el sistema- no deberían afectar al asiento de producción, ya que éste debiera ser realizado por única vez y a los últimos precios conocidos a fecha de cierre. Si a posteriori éstos sufrieran variaciones, se deben reflejar como “Resultados por Aumento / Disminución de Valor de Mercado” en el ejercicio en que se conocen, es decir el próximo.

Un caso particular lo constituyen los carneros reproductores, que como se explicaba son tratados como un bien de consumo diferido y sujeto a depreciaciones.

Al igual que las ovejas y corderos, este activo biológico encuentra su precio definido en el mercado y éste puede aumentar o disminuir por razones de oferta y demanda. A diferencia de aquellos, su comercialización no constituye un objetivo del negocio ovejero y por tanto la realización material del cambio de valor en la práctica es improbable en una empresa en marcha. En nuestra opinión deberán ser reflejados, entonces, en cuentas patrimoniales y naturalmente en el monto de sus depreciaciones.

En el caso de un aumento en el valor de mercado de US\$ 375 a US\$ 500 en los carneros de 3 años se procedería de esta manera:

Cambios de valor de carneros:			
Altas			
Cantidad	Valor	Categoría	Valor total
4	500	Carnero de 3 años	2000
Bajas			
4	375	Carnero de 3 años	1500

Carneros de 3 años	500	
Patrimonio - Revaluación A. Biológicos		500

Por la apreciación de los carneros

2.4 Consideraciones sobre la vida útil, las depreciaciones, la mortandad y el descarte de las ovejas

Comenzaremos en primer lugar por aclarar que tanto el envejecimiento, la mortandad o el descarte por paso a refugio de las ovejas encuentra su efecto económico neutralizado por la reserva de corderas que realiza cada año el productor. Donde finalmente impacta cada uno de estos hechos es en la cantidad de corderos que salen a la venta. Tal situación es tenida en cuenta por el modelo que hemos utilizado.

El problema que se nos plantea tiene que ver con el adecuado reflejo contable de la realidad y principalmente con la valuación de los activos, en este caso los activos biológicos.

En su versión base, el modelo que proponemos elabora los asientos que se analizaron:

Ovejas	1.200	
Corderas de reserva		1.200
Por el traspaso de 20 corderas al ciclo productivo para la reposición de la majada.		
Resultado por Mortandad	1.200	
Ovejas		1.200
Por la mortandad de 20 ovejas en el ejercicio a \$ 60 cada una.		

Como vemos, las ovejas que mueren son dadas de baja al mismo valor al que fueron reconocidas como activo (US\$ 60) inicialmente.

Debemos considerar que la oveja constituye un activo biológico productivo, es decir, no es un producto en sí mismo sino un medio para obtener otros productos: lana y corderos. Si no se produce la baja por mortandad, cuando la oveja deja de cumplir con esas finalidades el productor las separa del resto de la majada y pasan a la majada de refugio, como explicábamos en el capítulo II.

Naturalmente que no llega a esa situación en forma súbita sino a través del transcurso de su vida útil y por tanto podría considerarse la presencia del fenómeno de la depreciación: ¿Vale lo mismo una oveja de 2 años que una de 4? ¿Cuánto vale una oveja al momento de ser descartada? Si consideramos un deterioro económico progresivo, el resultado por mortandad sería reducido o no existiría, toda vez que al morir el animal carece de valor remanente o éste es inmaterial, siendo sustituido por el cargo por depreciaciones.

Analizaremos la reformulación del sistema asumiendo dicha situación y determinaremos las depreciaciones a través del cambio en el valor razonable, a nuestro juicio un criterio más respetuoso de la realidad económica que el sistema de amortización lineal. Tratándose de un animal vivo, su pérdida de potencialidad se refleja mejor en su valor de mercado.

Necesitaremos conocer la apertura del inventario inicial:

Inventario al inicio del ejercicio:

	<u>Unidades</u>	<u>Costo</u>	<u>Total</u>
Ovejas 0-1 años	20	60	1200
Ovejas 1-2 años	20	90	1.800
Ovejas 2-3 años	20	80	1.600
Ovejas 3-4 años	20	40	800
Ovejas 4-5 años	<u>20</u>	30	<u>600</u>
Subtotal ovejas	100		6.000
Corderas de reserva	20	60	1.200
Corderos a la venta	80	90	7.200
Lana (Kgs.)	800	3	2.400
Carneros	5	400	2.000

En la medida de que todas las ovejas cambian de categoría en cada año, la depreciación sería la siguiente:

Determinación de las depreciaciones:

<u>Cambios de categoría</u>	<u>Unidades</u>	<u>Costo</u>	<u>Total</u>
<u>Altas</u>			
Ovejas 0-1 años reposición	20	60	1200
Ovejas 1-2 años	20	90	1.800
Ovejas 2-3 años	20	80	1.600
Ovejas 3-4 años	20	40	800
Ovejas 4-5 años	<u>20</u>	30	<u>600</u>
Subtotal ovejas	100		6.000
 Bajas			
Ovejas 0-1 años	-20	60	-1200
Ovejas 1-2 años	-20	90	-1.800
Ovejas 2-3 años	-20	80	-1.600
Ovejas 3-4 años	-20	40	-800
Ovejas 4-5 años mortandad/descarte	-20	30	<u>-600</u>
Subtotal ovejas	-100		-6.000
 Efecto económico neto:			0

Como vemos, el efecto económico de la depreciación se neutraliza por la reposición de animales.

Al margen de ello, creemos que la consideración de la depreciación de las ovejas vuelve en extremo complejo al modelo, si bien en muchos

casos representa en forma fiel lo que es en definitiva la realidad. Es decir, si las realidades son complejas, así lo serán los modelos que las representen.

No obstante, se pueden realizar representaciones simplificadas o supuestos simplificadores con el objetivo de tomar decisiones con una meridiana certeza de que los impactos económicos serán los esperados.

3. CONCLUSIONES:

Creemos posible concluir que los resultados económicos resultantes de la aplicación del modelo coinciden con los que resultan de la aplicación de la NIC 41 para el proceso de negocios analizado, y que aquel aporta adicionalmente información valiosa para la gestión. Esta convergencia se debe a que los postulados teóricos del modelo son compatibles y complementarios con los principios de la norma.

Principios como la aplicación del Costeo Variable (Directo Costing) y el Análisis Marginal sectorial a la producción biológica, o la teoría de la producción conjunta y la acumulación de costos e ingresos por unidad productiva, entendemos que son compatibles con los criterios de definición y reconocimiento de los activos contenidos en la norma.

Asimismo, postulados como el reconocimiento de la generación de riqueza y su medición a valor razonable son también compartidos. En definitiva el modelo propuesto analiza y expone en detalle los efectos económicos de los hechos y actividades que conforman el proceso cuyo desenlace se termina reflejando en el resultado y patrimonio final de la empresa ganadera ovina.

En la medida que el modelo pretende representar la realidad económica en términos consistentes y racionales, entendemos que los resultados y la situación patrimonial obtenida en base a la aplicación Norma Internacional

de Contabilidad No 41 representan adecuadamente la realidad de las empresas comprendidas en su alcance.

4. BIBLIOGRAFÍA:

BARLA E., BUZETTA V, CARTIER E., MARCHESANO P. Y PODMOGUILNYE M. (2013). Costos: de la teoría a la aplicación. Editorial Claudio Ortiz. Montevideo. Uruguay.

CANALE, S. PODMOGUILNYE, M. (2016). "De los modelos de observación en la Teoría General del Costo". Anales del XXXIX Congreso del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Tucumán. Argentina.

CARLI G., CANAVARI M. (2013). Introducing Direct Costing and Activity based Costing in a Farm Management System: A Conceptual Model. Original Research Article Procedia Technology, Volume 8, Pages 397-405.

CARTIER E. (2000) .Categorías de costos. Replanteo. Anales del XXIII Congreso del Iapuco. Rosario. Argentina.

FREIRE, V., AGÜERO, D., PONCE CRIVELLARO, M., VIGLIOCCO, M., & SANDOVAL, G. (2013). Análisis económico de sistemas productivos ovinos de Córdoba, Argentina: Estudio de casos. Agriscientia, 30(1), 37-47

GARCÍA CASELLA, C. L. (2008). Necesidad de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera. Contabilidad y auditoría, (27), 29-Págs.

GIMÉNEZ, C. (2006). Costos para no Especialistas-.1ª Edición. Buenos Aires .Argentina. Editorial La Ley.

GONZÁLEZ, M.C. PAGLIETTINI L. (2006). Los costos agrarios y sus aplicaciones.3ª Edición. Buenos Aires. Argentina. Editorial Facultad de Agronomía UBA.

HEINRICH, B. (2012). Calculating The 'Greening'Effect–A Case Study Approach To Estimate The Gross Margin Losses In Different Farm Types In Germany Due To The Reform Of The Cap. In 52nd Annual Conference, Stuttgart, Germany, September 26-28, 2012 (No. 137155). German Association of Agricultural Economists (GEWISOLA).

IASB. (2011). Norma Internacional de Contabilidad N° 41. Agricultura. Recuperado de: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS41.pdf>

KUSTER, CH. (2013). "Producción conjunta y Análisis Marginal: Estado del arte en relación al tema. Parte II". Contabilidad y auditoría, (37), 23-Págs.

LARRIMBE, M. Y PIGNATTA, A. (1989). "Modelo Contable para Explotaciones Agropecuarias". Anales de la XVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Premio: Casas Alatrste, Uruguay, Septiembre, s/n.

MALLO, C.; KAPLAN, R. S.; MELJEM, S.; GIMÉNEZ, C.(2000). Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión. Madrid. España .Pearson Educación SA.

MANAZZA, J. (2004). Manejo sanitario y reproductivo de los ovinos. Revista Visión Rural. Argentina. Disponible en: <https://www.engormix.com/MA-ovinos/articulos/manejo-sanitario-reproductivo-ovinos-t2413/p0.htm>

MANCINI A. (2016). 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. Según NIIF 13 y NIC 41. Revista contabilidad y Auditoría. (43).22.

OBST, W. J., BINNEY, W. W., GRAHAM, R., & CHRISTIE, G. (1999). Agribusiness: Financial Management. Federation Press. Sydney. Australia.

PAGES, W. H. (1979). Administración de establecimientos agropecuarios, Editorial Hemisferio Sur, Montevideo, Uruguay.

RODRÍGUEZ RUIZ, L. A. (2013). Análisis de la rentabilidad de las explotaciones de ovino de leche en Castilla y León. Tesis de Doctorado. Universidad de León. España.

RUDI, E. (2016). "Margen Bruto Agropecuario: cálculo del costo de laboreos por hectárea". Anales del XXXIX Congreso del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Tucumán. Argentina.

RUDI E. (2005): "La Resolución Técnica 22: actividad agropecuaria y la contabilidad de gestión", ponencia presentada en el XXVIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, septiembre- 2005, Mendoza, Argentina, Inca Editorial Cooperativa de Trabajo Ltda., Mendoza, Argentina, Tomo 2, pp. 288-304, recuperado de: <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/XXVlilapuco/tomo%202.1.pdf>

SCHENK, J., HELLEGERS, P., VAN ASSELDONK, M., & DAVIDSON, B. (2014). How do farmers react to varying water allocations? An assessment of how the attitude to risk affects farm incomes. Agricultural Water Management, 136, 52-58.

SUL – SECRETARIADO URUGUAYO DE LA LANA. (2011). Manual práctico de producción ovina. Publicaciones SUL. Montevideo .Uruguay

TORRES, C. (2013). Normas contables para la actividad agropecuaria. Buenos Aires. Argentina. Editorial Osmar Buyatti.

YARDIN A. (2007). La investigación en Contabilidad. In X Congreso del Instituto Internacional de Costos, Lyon (Vol. 13, p. 6).

YARDIN, A. (2009). El Análisis Marginal: la mejor herramienta para tomar decisiones sobre costos y precios. Editorial Osmar Buyatti .Buenos Aires. Argentina.

SUL – SECRETARIADO URUGUAYO DE LA LANA. (2011). Manual práctico de producción ovina. Publicaciones SUL. Montevideo .Uruguay

TORRES, C. (2013). Normas contables para la actividad agropecuaria. Buenos Aires. Argentina. Editorial Osmar Buyatti.

YARDIN A. (2007). La investigación en Contabilidad. In X Congreso del Instituto Internacional de Costos, Lyon (Vol. 13, p. 6).

YARDIN, A. (2009). El Análisis Marginal: la mejor herramienta para tomar decisiones sobre costos y precios. Editorial Osmar Buyatti .Buenos Aires. Argentina.

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

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)
Nº 45 año 23–p. 115/158

Título:

ANÁLISIS DEL RIESGO EN EL DESEMPEÑO LABORAL. PARTE I

Autores:

JORGE ALEJANDRO SANCHEZ HENRIQUEZ
Jorge.sanchez@rgru.cl

KAREN VIVIANA RAMIREZ MADRID
k.ramirez.madrid@gmail.com

Universidad de Talca

P(h).D. JORGE ALEJANDRO SÁNCHEZ HENRÍQUEZ

- Contador Público y Contador Auditor, Universidad de Santiago de Chile.
- Magister en Administración y Dirección de Recursos Humanos, Universidad de Santiago de Chile.
- Master of Science de la Université Libre des Sciences de la Enterprise et des Technologies de Bruxelles.
- Profesor de jornada completa, Universidad de Talca.
- Diplomado en Educación Basada en Competencias, Universidad de Talca y en Auditoría Computacional, Universidad de Chile.
- P(h).D. in Business Administration, Université Libre des Sciences de la Enterprise et des Technologies de Bruxelles, Belgica, es autor de publicaciones tanto nacionales como internacionales.

C.P. KAREN VIVIANA RAMIREZ MADRID

- Ayudante de Investigación, Universidad de Talca.

Publicación presentada el 23/01/2017 - Aprobada el 09/05/2017

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable N° 45-año 23 – Junio 2017

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

TITULO: ANÁLISIS DEL RIESGO EN EL DESEMPEÑO LABORAL. PARTE I. P 115/158

AUTORES: JORGE ALEJANDRO SANCHEZ HENRIQUEZ

KAREN VIVIANA RAMIREZ MADRID

ANÁLISIS DEL RIESGO EN EL DESEMPEÑO LABORAL. PARTE I

SUMARIO

Palabras clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
 - 1.1. Problema de investigación**
 - 1.2. Objetivos**
 - 1.2.1. Objetivo general**
 - 1.2.2. Objetivo específico**
- 2. Marco teórico**
 - 2.1. Área de recursos humanos**
 - 2.2. Área de auditoria**
- 3. Metodología**
- 4. Resultados**
- 5. Conclusión**
- 6. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

**MATRICES DE RIESGO – RECURSOS HUMANOS – AUDITORIA – AUDITORÍA DE
RECURSOS HUMANOS- DESEMPEÑO LABORAL**

KEY WORDS

RISK MATRICES - HUMAN RESOURCES - AUDIT - HUMAN RESOURCES AUDIT – WORKFORCE PERFORMANCE

El presente artículo producto de la investigación realizada por los autores se propone en dos partes para su publicación.

Parte I: Abarca los puntos 1 y 2 inclusive la bibliografía (punto 6), en donde se presentan las diferentes propuestas de matrices de riesgo en el área de auditoría y de recursos humanos. Además se presenta una conclusión de la primera parte

Parte II: Abarca los puntos 3 a 5 inclusive del índice, en donde se presenta una propuesta de matriz de riesgo que permite determinar el riesgo de los trabajadores.

RESUMEN:

Toda organización espera obtener el mejor desempeño por parte de sus trabajadores y al menor riesgo posible, en este trabajo se propone un modelo de matrices para determinar los riesgos que derivan del desempeño laboral de los recursos humanos en la organización, el constructo se realizó utilizando las visiones clásicas provenientes de la auditoría y también de los recursos humanos en relación al riesgo, en donde además de determinar el riesgo de los trabajadores, también se proponen posibles acciones a considerar por las organizaciones.

ABSTRACT:

Organizations strive for the best performance of their human resources at the lowest risk. In this framework, a matrix model aimed at determining the risks originated in workforce performance is

proposed. The mentioned model was developed based on the classic approach of Audit and Human Resources Management. Furthermore, the paper focuses on possible actions also based on those disciplines which have to be taken into account by organizations.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Problema de investigación

Las empresas a la hora de tomar decisiones con respecto a sus trabajadores acuden a la evaluación de desempeño que les ayuda a decidir basándose en el rendimiento que han presentado a la fecha, pero esta evaluación de desempeño puede ser utilizada para más fines además de la toma de decisiones, puede ser, por ejemplo, el ayudar a determinar los riesgos que pueden presentar los trabajadores para una organización.

En los últimos años se ha visto que las organizaciones se encuentran cada vez más preocupados por el desempeño que están entregando sus trabajadores y a su vez están dispuestos a invertir para lograr una mayor satisfacción para los empleados al interior de la empresa, pero esta no es la única tendencia que se han visto en los últimos años, también se están preocupando cada vez más por cualquier riesgo que puede amenazar a la organización. Es en este último punto donde se centra la propuesta que se va a presentar a continuación, en donde se propone una matriz que ayuda a determinar los riesgos asociados a cada trabajador y lo que representa para la organización, todo esto basándose en la evaluación de desempeño que las empresas realizan periódicamente. Esta idea surgió luego de indagar en los riesgos de las organizaciones, específicamente en los riesgos que derivan de los trabajadores, pero al interiorizarse más en el tema, se observó que no existe mucha bibliografía o algún método para determinar los riesgos que representa el desempeño de un trabajador a una organización.

1.2. Objetivos

A continuación se presenta el objetivo general y los objetivos específicos que se formularon en este trabajo.

1.2.1. Objetivo general:

- Determinar matrices generales y detalladas para el nivel de riesgo del desempeño de los trabajadores en las organizaciones.

1.2.2. Objetivos específicos:

- Identificar los diferentes tipos de desempeño que puede tener un trabajador en una empresa.
- Identificar los riesgos desde una perspectiva de auditoría en base a matrices de riesgo.
- Identificar una propuesta de matriz general para el riesgo del desempeño de los trabajadores.
- Realizar propuestas de matriz detallada de riesgo para los diferentes niveles desempeño de los trabajadores.
- Proponer acciones generales a realizar por la organización según el desempeño del trabajador.

2. MARCO TEÓRICO

Las organizaciones para poder subsistir necesitan de trabajadores que estén dispuestos a trabajar en ellas por algo a cambio (beneficio económico), es por ello que en todo momento deben estar preocupados de la importancia de un empleado para la organización, además de los pros y contras que conlleva tenerlos.

2.1. Área de recursos humanos

En el área de recursos humanos es necesario conocer y comprender el concepto de desempeño laboral y el riesgo en el desempeño, para luego determinar cómo le afecta a la organización dicho desempeño y que acciones se pueden tomar con respecto a eso basándose en matrices de riesgo.

Desempeño laboral

Autores clásicos describen al desempeño laboral como “el comportamiento del evaluado en la búsqueda de los objetivos fijados. Constituye la estrategia individual para lograr los objetivos deseados”, (Chiavenato, 2004:359). Otro autor que describe al desempeño laboral plantea que “el desempeño laboral es el valor que se espera aportar a la organización de los diferentes episodios conductuales que un individuo lleva a cabo en un período de tiempo. Estas conductas, de un mismo o varios individuo(s) en diferentes momentos temporales a la vez, contribuirán a la eficiencia organizacional”, (Palaci, 2005:155). En base a lo anterior se puede decir que el desempeño laboral es el rendimiento que entregan los trabajadores a la organización como resultado de sus conocimientos, habilidades, compromiso y necesidades.

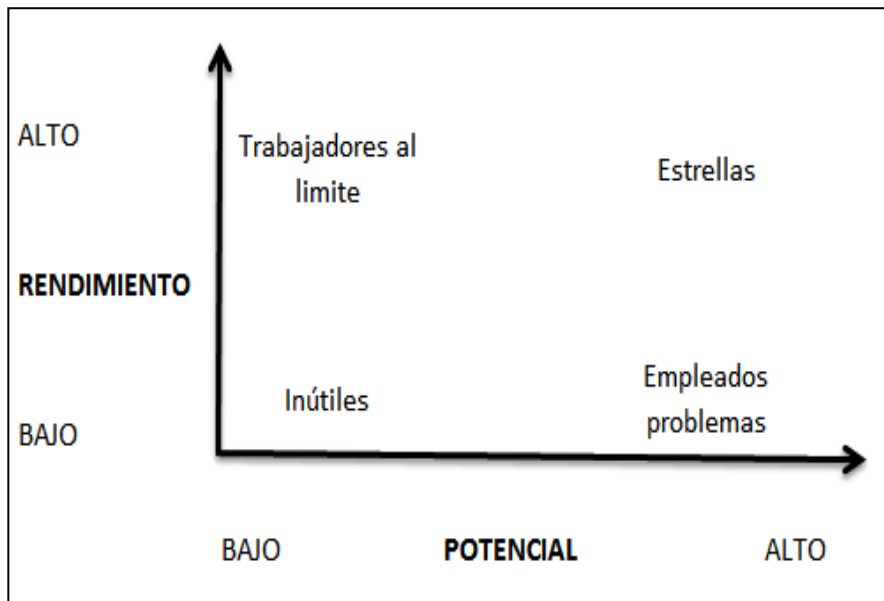
Toda organización espera que sus trabajadores entreguen su mejor desempeño laboral para así lograr crecer más como empresa y crear una ventaja competitiva que sobre pase a la de sus competidores, es por esto que se destacan las palabras de Huselid, citado por Ramón Valle Cabrera en su libro “La gestión estratégica de los recursos humanos” quien establece que: “[...] la ventaja competitiva es posible si la empresa logra que su personal añada valor a sus procesos de producción y que sea un recurso único difícil de replicar y sustituir”. (Huselid, 1997:173).

Además, Ramón Valle en su libro describe que existen una serie de condiciones que deben cumplir los recursos humanos para lograr la ventaja competitiva que las organizaciones desean, estas condiciones son: Valioso, escaso, difíciles de imitar y que no se pueda sustituir.

Las dos dimensiones que utiliza para analizar el valor del activo humano son su rendimiento actual y su potencial de crecimiento y desarrollo. La combinación de estas dos dimensiones es materializada en la matriz de Odiorne que fue citada por Valle (Figura 1) donde se identifican cuatro grupos de empleados:

- Empleados al límite: Alto rendimiento, pero un potencial de crecimiento bajo, son personas que están al máximo de sus capacidades.
- Empleados estrellas: Estos empleados no sólo exhiben un alto nivel de resultados, sino que tienen un alto potencial de desarrollo, por lo que se espera de ellos importantes contribuciones en el futuro.
- Empleados problemáticos: Alto potencial, pero bajo nivel de rendimiento, estas personas están trabajando por debajo de sus capacidades y deben ser objeto de una atención especial por parte de los especialistas en recursos humanos, con el fin de detectar cuáles son las causas de su comportamiento.
- Empleados inútiles: Son las personas que tienen un bajo rendimiento, el cual se explica por el bajo potencial que tienen.

Figura 1: Matriz de Odiorne



Fuente: Valle, R. (1995). La gestión estratégica de los recursos humanos, p. 93. Addison-Wesley Iberoamericana.

Otro modelo de matriz de desempeño es el propuesto por Robert R. Blake y Anne Adams McCauley (1997), que fueron citados por Ricky Griffin (2011) en su libro “Administración”, en donde presento la matriz llamada “Grid del liderazgo” (figura 2). Griffin describe la matriz como un método para evaluar los estilos de liderazgo. El objetivo general de una organización que lo usa es capacitar a sus gerentes para usar técnicas de desarrollo organizacional para que, en forma simultánea, estén más preocupados tanto por las personas como por la producción (similar a las conductas centrada en el puesto y de estructura de inicio) y el eje vertical

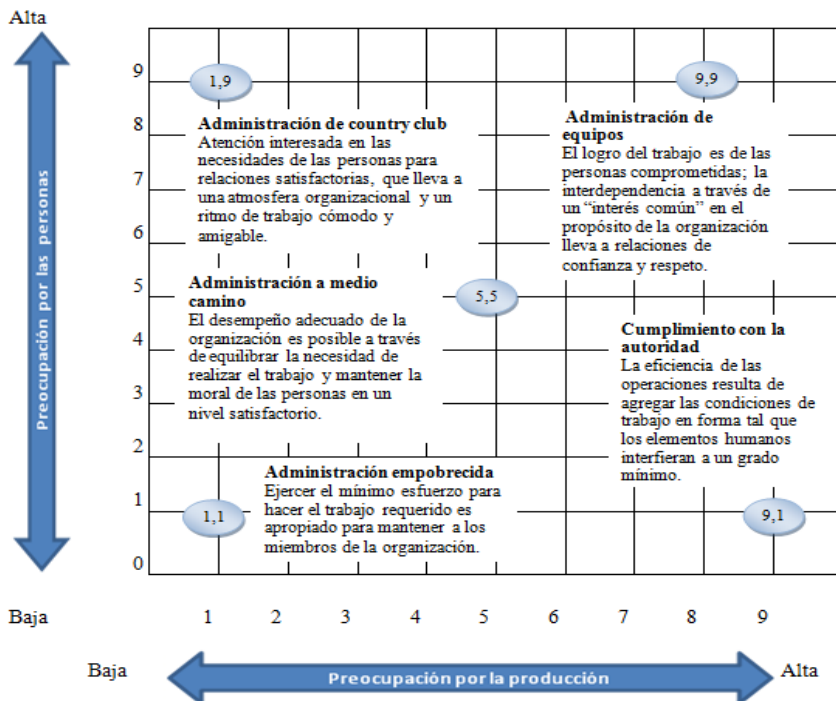
representa la preocupación por las personas (similar a las conductas centradas en el empleado y de consideración).

Los cinco extremos del comportamiento gerencial:

- El gerente 1,1 (administración empobrecida), que muestra una preocupación mínima por la producción y las personas.
- El gerente 9,1 (cumplimiento con las autoridades), que está altamente preocupado por la producción, pero que muestra poca preocupación por las personas.
- El gerente 1,9 (administración de country club), que tiene las preocupaciones completamente opuestas al del gerente 9,1.
- El gerente 5,5 (administración a medio camino), que mantiene una preocupación adecuada en las personas y en la producción.
- El gerente 9,9 (administración de equipos), que muestra una preocupación máxima por las personas y la producción.

Con base en este enfoque, el estilo ideal del comportamiento gerencial es de 9,9.

Figura 2: El Grid del liderazgo



Fuente: Adams McCance, A. Blake, R. (1997:554). Ricky W. Griffin (2011) Administración. 10ma edición. The Leadership Grid Figure for Leadership Dilemmas – Grid Solutions. (Antes de The Managerial Grid for Robert R. Blake y Jane S. Mouton). Houston, TX: Gulf Publishing Company. P. 29. Copyright por Grid International Inc.

Riesgo en el desempeño

Todas las actividades que el ser humano realiza se encuentran ligadas en algún grado a diversos tipos de riesgos, estos riesgos, independiente de cuál sea su índole influyen en las labores que realizan las personas. Para lograr evaluar el nivel de riesgo que este representa para el individuo es necesario determinar el impacto que puede provocar dicho riesgo, su origen y la probabilidad de que ocurra. Lo mismo sucede en las organizaciones con sus trabajadores, pues estos se encuentran propensos a ser víctimas de cualquier tipo de riesgo que surja debido a la labor que realizan, es por esto que en los últimos años las organizaciones se están enfocando en determinar estos riesgos, con el fin de lograr los objetivos que se han propuesto con el menor error posible, para ello se preocupan de identificar, monitorear, medir, controlar y dar a conocer los riesgos, para que no afecten a su capital humano.

Con el fin de tratar eficazmente los riesgos y garantizar los logros de los objetivos en las organizaciones, es que se han creado diversos métodos para determinar los riesgos que pueden afectar a los trabajadores. Entre los distintos métodos de identificación de riesgo se encuentran las matrices de riesgo, que constituye una herramienta de control y de gestión normalmente utilizada para identificar las actividades (procesos y productos) más importantes de una empresa, el tipo y nivel de riesgos inherentes de sus actividades y los factores exógenos y endógenos relacionados con los riesgos (factores de riesgo). La matriz debe ser una herramienta flexible que documente los procesos y evalúe de manera integral el riesgo de una institución, a partir de los cuales se realiza un diagnóstico objetivo de la situación global de riesgo de la entidad. Exige la participación activa de las unidades de negocios, operativas y funcionales en la definición de la estrategia institucional de riesgo de la empresa. Una efectiva matriz de riesgo permite hacer comparaciones objetivas entre proyectos, áreas, productos, procesos o actividades. Todo ello constituye un soporte conceptual y funcional de un efectivo Sistema Integral de Gestión de Riesgo. El Portal de los expertos en prevención de riesgos Chile (2011).

En Chile existe un organismo estatal encargado de la seguridad de los empleados (Mutual de Seguridad), ellas emitieron un documento en donde se presentan los procedimientos de identificación de peligros y evaluación de riesgos para dar a conocer la metodología y criterios a aplicar para llevar adelante el proceso de identificación y evaluación de riesgos, con el objeto de facilitar las decisiones para el control de sus consecuencias. En dicho documento se siguen una serie de pasos para lograr identificar los peligros que puede tener un trabajador, luego se procede a evaluarlos para determinar su magnitud, en función de su probabilidad de ocurrencia (Figura 3) y la(s) consecuencia(s) (Figura 4), para finalmente determinar el nivel de riesgos (Figura 5). La magnitud del Riesgo (MR) se determinará de acuerdo a la siguiente relación:

$$MR = \text{Probabilidad} \times \text{Consecuencia}$$

Figura 3: Criterios para definir probabilidad

PROBABILIDAD DE OCURRENCIA	VALOR
<ul style="list-style-type: none"> • Posible que ocurra un Incidente con lesión y/o daño material leve (la organización debe definir una cantidad de veces que puede ocurrir un incidente de este tipo en un período de tiempo y fijarla como estándar). • Improbable de una enfermedad profesional 	BAJA 1
<ul style="list-style-type: none"> • Probable que ocurra un Incidente con lesión y/o daño material (la organización debe definir una cantidad de veces que puede ocurrir un incidente de este tipo en un período de tiempo y fijarla como estándar). • Probabilidad Media de adquirir una enfermedad profesional. 	MEDIA 2
<ul style="list-style-type: none"> • Muy Probable que ocurra un Incidente con lesión y/o daño material serio (la organización debe definir una cantidad de veces que puede ocurrir un incidente de este tipo en un período de tiempo y fijarla como estándar). • Alta Probabilidad de adquirir una enfermedad profesional. 	ALTA 3

Fuente: Mutual de Seguridad, "Procedimiento de identificación de peligros y evaluación de riesgos" (2009:7).

Los criterios para definir Consecuencias son:

Figura 4: Criterios para definir consecuencias

CONSECUENCIAS	VALOR
<ul style="list-style-type: none"> Incidentes sin lesiones (accidentes sin tiempo perdido). Alteraciones a la salud reversibles (no se produce enfermedad profesional) 	BAJA 1
<ul style="list-style-type: none"> Incidentes con lesiones y/o con daño material importante. Enfermedad profesional reversible 	MEDIA 2
<ul style="list-style-type: none"> Incidentes con lesión muy grave o mortal (Invalidez total / Muerte). Enfermedad profesional irreversible 	ALTA 3

Fuente: Mutual de seguridad, “Procedimiento de identificación de peligros y evaluación de riesgos” (2009:7).

Los niveles de significancias son asignados en bases a la siguiente matriz de riesgo:

Figura 5: Nivel de Significancia del Riesgo

Nivel de Significancia	Aceptable	Moderado	Crítico
Magnitud del Riesgo (MR)	1-2	3-4	6-9

Fuente: Mutual de seguridad, “Procedimiento de identificación de peligros y evaluación de riesgos” (2009:8).

En cuanto a normas de seguridad laboral internacionales, tenemos a las OHSAS que son descritas como un conjunto de especificaciones creadas por la British Standard Institution (BSI) para velar por la salud y seguridad en el trabajo, por sus siglas significan Occupational Health and Safety Assessment Series es decir, Sistema de Gestión de Seguridad y Salud Ocupacional. Están divididas en las OHSAS 18001 y las OHSAS 18002, en la primera se detallan una serie de especificaciones sobre la salud y seguridad en el trabajo, las OHSAS 18002 son una guía que sirve para implementar las OHSAS 18001. Específicamente las OHSAS sirven para garantizar un ambiente seguro y protegido en el trabajo, la idea es reducir al máximo cualquier riesgo a que suceda un accidente o daño a la salud de los colaboradores en el trabajo o a causa de este". (Morales, I, 2004).

A continuación se presentan extractos de trabajos de títulos en donde se aplican las normas OHSAS para la evaluación y prevención de riesgos en determinadas organizaciones por medio de matrices de riesgo.

El primer trabajo fue diseñado por Yelisbeth Salazar llamado "Diseño de un sistema de gestión de seguridad y salud laboral basada en las normas OHSAS 18001:2007 y la LOPCYMAT", para la Universidad Nacional Experimental Politécnica Antonio José de Sucre de Venezuela. Este trabajo de título fue realizado en el departamento de mantenimiento de control e instrumentación de la división planta Macagua (MCIM), de la empresa EDELCA, que ha estado trabajando en la seguridad y salud Laboral basándose en la Ley Orgánica de prevención condiciones y medio ambiente de trabajo (LOPCYMAT), por lo tanto el nuevo sistema de gestión de seguridad y salud laboral tiene que integrar las Normas OHSAS 18001:2007 el que incluye política, objetivos, evaluación de riesgos, mapas de riesgos, indicadores y un lineamiento que se rigen por la LOPCYMAT.

El trabajo de título indica que la identificación y evaluación de los riesgos comprende la estrategia para el desarrollo del Sistema de Gestión de Seguridad y Salud Laboral, por tal motivo se desarrollaron dos técnicas

para identificar y evaluar los riesgos asociados a los puestos de trabajo y a las actividades de mantenimiento realizadas por el personal del Departamento de MCIM, la primera a través de una encuesta y la segunda por medio de una matriz de evaluación de riesgos. Para empezar a desarrollar el proceso de identificación y evaluación de riesgos se inició con el estudio de los puestos de trabajo y luego con las actividades de mantenimiento, de la siguiente manera:

Para dar comienzo con la identificación y evaluación de los riesgos de los puestos de trabajo, es realizado por medio de una encuesta de verificación de riesgos y peligros por puestos de trabajo, encuesta realizada a todo el personal del Departamento de MCIM, en un intervalo de 10 minutos aproximadamente, donde se preguntan ciertos aspectos como:

- Las condiciones del medio ambiente de trabajo.
- Los equipos de protección personal usados.
- La exposición a diversos riesgos.
- Las responsabilidades en materia de control de riesgo.

La encuesta es realizada a todo el personal del Departamento de MCIM, específicamente por cargo, donde los aspectos eran evaluados por diversas opciones como:

- La frecuencia (que es el grado de repetición de un evento), en la figura 6 se especifican sus diversas opciones las cuales son constante, frecuente, ocasional, esporádica o ninguna.

Figura 6: Frecuencia

Constante (C)	Frecuente (F)	Ocasional (O)	Esporádica (E)	Ninguna
Varias veces al día	Varias veces en la semana	Alguna vez al mes	Una o dos veces al año	Ninguna vez

Fuente: Departamento de protección integral de MCIM en Salazar Torres, Y. Diseño de un sistema de gestión de seguridad y salud laboral basada en las normas OHSAS 18001:2007 y la LOPCYMAT. Tesis para optar al título de Ingeniero Industrial, departamento de Ingeniería Industrial, Universidad Nacional Experimental Politécnica "Antonio José de Sucre", Venezuela.

- La intensidad (que es asignada por el evaluador la cual puede ser baja, media o alta), con el fin de orientar las acciones de prevención que se requieren para controlar el riesgo.
- La probabilidad (que es la posibilidad de que exista un evento), especificada en la figura 7.

Figura 7: Probabilidad

PROBABILIDAD	
Baja (B)	El daño ocurrirá raras veces.
Media (M)	El daño ocurrirá en alguna ocasión.
Alta (A)	El daño ocurrirá siempre o casi siempre.

Fuente: Departamento de protección integral de MCIM en Salazar Torres Y. Diseño de un sistema de gestión de seguridad y salud laboral basada en las normas OHSAS 18001:2007 y la LOPCYMAT. Tesis para optar al título de Ingeniero Industrial, departamento de Ingeniería Industrial, Universidad Nacional Experimental Politécnica "Antonio José de Sucre", Venezuela.

- La consecuencia (que es el resultado o efecto final de la exposición a un evento). A continuación en la figura 8 se presentan los efectos de las posibles consecuencias

Figura 8: Consecuencias

CONSECUENCIAS	
Ligeramente Dañino (LD)	Daños superficiales: cortes, rasguños y magulladuras pequeñas, irritación de los ojos, dolor de cabeza, incomodidad
Dañino (D)	Laceraciones, quemaduras, contusiones, torceduras importantes, fracturas menores, trauma acústico, trastornos
Extremadamente Dañino (ED)	Amputaciones, fracturas mayores, intoxicaciones importantes, lesiones múltiples, lesiones fatales.

Fuente: Departamento de protección integral de MCIM en Salazar Torres, Y. Diseño de un sistema de gestión de seguridad y salud laboral basada en las normas OHSAS 18001:2007 y la LOPCYMAT. Tesis para optar al título de Ingeniero Industrial, departamento de Ingeniería Industrial, Universidad Nacional Experimental Politécnica "Antonio José de Sucre", Venezuela.

- Entre tales opciones, hay que destacar que la probabilidad y las consecuencias abarcaron un rol importante dentro de la encuesta, ya que la combinación de estos parámetros determinó el grado de clasificación del riesgo como se presenta en la figura 9.

Figura 9: Clasificación de riesgos

Grado de Clasificación del Riesgo		Consecuencias		
		Ligeramente dañino	Dañino	Extremadamente dañino
Probabilidad	Baja	Riesgo trivial	Riesgo tolerable	Riesgo moderado
	Media	Riesgo tolerable	Riesgo moderado	Riesgo importante
	Alta	Riesgo moderado	Riesgo importante	Riesgo intolerable

Fuente: Departamento de protección integral de MCIM en Salazar Torres, Y. Diseño de un sistema de gestión de seguridad y salud laboral basada en las normas OHSAS 18001:2007 y la LOPCYMAT. Tesis para optar al título de Ingeniero Industrial, departamento de Ingeniería Industrial, Universidad Nacional Experimental Politécnica "Antonio José de Sucre", Venezuela.

Es importante señalar que cada riesgo posee un color a través del cual se identifica el tipo de riesgo al que se está expuesto el trabajador, siendo el color verde el riesgo con menor significancia y el rojo el riesgo con mayor significancia. Esta estimación de riesgos tienen su explicación y acción que permite evaluar qué medidas tomar para controlar el riesgo presente en el puesto de trabajo. En la figura 10 se explica la estimación

del riesgo y las acciones a tomar para poder definir las medidas y procedimientos a ser puestos en práctica para minimizarlos, sobre la base de los criterios comparativos de riesgo.

Figura 10: Estimación del riesgo.

Estimación del riesgo	Acción
Trivial	No requiere de acción específica
Tolerable	No se necesita mejorar la acción preventiva. Sin embargo se debe considerar soluciones más rentables o mejoras que no supongan una carga económica importante. Se requiere de comprobaciones periódicas para asegurar que se mantiene la eficiencia de las acciones de control. Se requiere realizar continuamente los exámenes médicos para verificar la salud ocupacional.
Moderado	Se deben hacer esfuerzos para reducir el riesgo, determinando las inversiones precisas. Las medidas para reducir el riesgo deben implantarse en periodo determinado. Cuando el riesgo moderado está asociado con consecuencias dañinas, se precisará de una acción posterior para establecer, con más precisión, la probabilidad del daño como base para determinar la necesidad de mejora de las medidas de control.
Importante	No se debe comenzar el trabajo hasta que se haya reducido el riesgo. Puede que se precisen recursos considerables para controlar el riesgo. Cuando el riesgo corresponde a un trabajo que se está realizando, debe remediarse el problema con un tiempo inferior al de los riesgos moderados.
Intolerable	No debe comenzar ni continuar el trabajo hasta que se reduzca el riesgo. Si es posible reducir el riesgo, incluso con recursos limitados, debe prohibirse el trabajo.

Fuente: Departamento de protección integral de MCIM en Salazar Torres, Y. Diseño de un sistema de gestión de seguridad y salud laboral basada en las normas OHSAS 18001:2007 y la LOPCYMAT. Tesis para optar al título de Ingeniero Industrial, departamento de Ingeniería Industrial, Universidad Nacional Experimental Politécnica "Antonio José de Sucre", Venezuela.

La autora del segundo trabajo es Nury Amparo González González, quién optaba al título de Ingeniero Industrial en la Universidad Javeriana




de Bogotá, Colombia en el 2009, su trabajo se titula “Diseño del sistema de gestión en seguridad y salud ocupacional, bajo los requisitos de la norma NTC-OHSAS 18001 en el proceso de fabricación de cosméticos para la empresa WILCOS S.A”.

Este trabajo está basado en el diseño de un sistema de gestión en seguridad y salud ocupacional en la empresa WILCOS S.A., utilizando la norma OHSAS 18001, con el fin de minimizar los riesgos a los que se exponen día a día los empleados, contribuir con el bienestar de ellos y aumentar la productividad en la empresa. Para ello se siguieron una serie de pasos:

Lo primero que se realizó fue un mapa de procesos con el fin de saber el direccionamiento estratégico de la empresa, y alinear el trabajo con los objetivos de la misma. Posteriormente se realizó el diagnóstico de la situación actual de la empresa frente a los requisitos exigidos por la norma OHSAS 18001, y otro diagnóstico para saber el cumplimiento de las normas legales Colombianas Vigentes. Se establecieron los planes de acción correctivos y preventivos para ajustar la situación de la empresa frente a los requisitos exigidos por la normatividad Colombiana vigente y los de la norma OHSAS 18001, se realizó el panorama de riesgos, el análisis de vulnerabilidad, se diseñó un plan de implementación del diseño del sistema para que la empresa lo utilice. Finalmente se realizó el análisis financiero con el fin de establecer si la implementación del sistema es viable para la empresa.

Para la realización del análisis de vulnerabilidad se siguieron una serie de pasos que terminaron en una tabla que establece el grado de vulnerabilidad al que se enfrentan los trabajadores constantemente (figura 11) y que permite calificar los riesgos según la figura 12, para finalmente emitir recomendaciones que disminuyen la vulnerabilidad.

Figura 11: Grado de vulnerabilidad.

PUNTAJE	INTERPRETACION	COLOR
0.0 - 1.0	Baja	Verde 
1.1 - 2.0	Media	Amarilla 
2.1 - 3.0	Alta	Rojo 

Fuente: González González, N. (2009). Diseño del sistema de gestión en seguridad y salud ocupacional, bajo los requisitos de la norma NTC-OHSAS 18001 en el proceso de fabricación de cosméticos para la empresa WILCOS S.A. Tesis para optar al título de de Ingeniero Industrial, Facultad de Ingeniería, Escuela de Ingeniería Industrial, Universidad Javeriana de Bogotá, Colombia.

Figura 12: Calificación de riesgos.

NUMERO DE ROMBOS	NIVEL DE RIESGO	PORCENTAJE
3 ó 4 rombos en rojo	El riesgo es ALTO y significa que los valores que representan la vulnerabilidad y la amenaza, están en su punto máximo para que los efectos de un evento representen un cambio significativo en la comunidad, economía, infraestructura y el medio ambiente.	Del 75% al 100%
1 a 2 rombos rojos o 4 amarillos	El riesgo es MEDIO, lo cual significa que de los valores que representan la vulnerabilidad son altos o la amenaza es alta, también es posible que 3 de todos los componentes son, calificados como medios, por lo tanto las consecuencias y efectos sociales, económicos y del medio ambiente pueden ser de magnitud, pero se espera sean inferiores a los ocasionados por el riesgo alto.	Del 50% al 74%
1 a 3 rombos amarillos y los restantes verdes	El riesgo es BAJO, lo cual significa que la vulnerabilidad y la amenaza están controladas. En este caso se espera que los efectos sociales, económicos y del medio ambiente representen pérdidas menores.	Del 25% al 49%

Fuente: González González, N. (2009). Diseño del sistema de gestión en seguridad y salud ocupacional, bajo los requisitos de la norma NTC-OHSAS 18001 en el proceso de fabricación de cosméticos para la empresa WILCOS S.A. Tesis para optar al título de de Ingeniería Industrial, Facultad de Ingeniería, Escuela de Ingeniería Industrial, Universidad Javeriana de Bogotá, Colombia.

A continuación, se verá una matriz propuesta por Carol Elizabeth Moncada asesora de Positiva compañía de seguros S.A. Esta es una empresa de Bogotá Colombia que satisface las necesidades de seguridad y protección de las personas que están dentro del mercado Colombiano. Carol realizó un informe con el siguiente objetivo: “Identificar los factores

de riesgos ocupacionales, que afectan las condiciones laborales en las áreas de trabajo de la REGISTRADURIA NACIONAL DEL ESTADO CIVIL y la incidencia que estos pueden presentar sobre la salud de los trabajadores o funcionarios.

En el análisis de vulnerabilidad se siguieron una serie de pasos para crear la matriz de riesgo, al seguir esos pasos se logró obtener la matriz de la figura 13, los significado de los riesgos de esa matriz se pueden observar en la figura 14.

Figura 13: Determinación del nivel de riesgo

Nivel de riesgo NR= NP x NC		Nivel de probabilidad (NP)			
		40-24	20-10	8-6	4-2
Nivel de consecuencia (NC)	100	I 4000-2400	I 2000-1200	I 800-600	II 400-200
	60	I 2400-1440	I 1200-600	LI 480-360	II 200 II 120
	25	I 1000-600	II 500-250	LI 200-150	III 100-50
	10	II 400-240	II 200	LII 80-60	III 40 IV 20

Fuente: Moncada, C. (2014). Informe Resultados Matriz de Riesgos y Peligros. Positiva Compañía de Seguros S.A. Registraduría Nacional del Estado Civil, Sede administrativa. Bogotá, Colombia.

Figura 14: Significado del nivel de riesgo

Nivel de riesgo	Valor de NR	Significado
I.	4000-600	Situación crítica. Suspender actividades hasta que el riesgo este bajo control. Intervención urgente.
II.	500-150	Corregir y adoptar medidas de control de inmediato. Sin embargo suspenda actividades si el nivel de riesgo está por encima de 360.
III.	120-40	Mejorar si es posible. Sería conveniente justificar la intervención y su rentabilidad.
IV.	20	Mantener las medidas de control existentes, pero se deberían considerar soluciones o mejoras y se deben hacer comprobaciones periódicas para asegurar que el riesgo es aun aceptable.

Fuente: Moncada, C. (2014). Informe Resultados Matriz de Riesgos y Peligros. Positiva Compañía de Seguros S.A. Registraduría Nacional del Estado Civil, Sede administrativa. Bogotá, Colombia.

2.2. Área de auditoria

La auditoría es un procedimiento que se realiza con el fin de identificar posibles errores en las organizaciones y para lograr su principal objetivo es necesario planificar los procedimientos a realizar, identificar y evaluar posibles riesgos que afecten a la entidad, obtener la suficiente y adecuada información (como evidencia) para finalmente poder tener una opinión que nos ayuden a evaluar las acciones necesarias a tomar por la entidad.

La auditoría de recursos humanos cumple con las mismas características de la definición de auditoría con la diferencia de que todo se hace desde la perspectiva de evaluar a los trabajadores, con el fin de lograr tomar acciones que favorezcan a la entidad, pero que a su vez afectan al personal de la organización.

Riesgos

Uno de los modelos de riesgos que más se utiliza en las empresas a la hora de una auditoría interna es el modelo del COSO II o COSO - ERM (*Enterprise Risk Management*), este amplía el concepto de control interno, proporcionando un foco más robusto y extenso sobre la identificación, evaluación y gestión integral de riesgo. Entre los componentes del cubo COSO II podemos encontrar el entorno de control, la evaluación de riesgo y las actividades de control.

A continuación se presentan los principios que permiten identificar y evaluar los riesgos:

1. La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.
2. La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza como base sobre la cual determinar cómo se deben gestionar.
3. La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos.
4. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.

Las respuestas al riesgo pueden ser:

- Evitarlo: se discontinúan las actividades que generan riesgo.
- Reducirlo: se reduce el impacto o la probabilidad de ocurrencia o ambas
- Compartirlo: se reduce el impacto o la probabilidad de ocurrencia al transferir o compartir una porción del riesgo.

- Aceptarlo: no se toman acciones que afecten el impacto y probabilidad de ocurrencia del riesgo.
- La gerencia debe evaluar cuál es la mejor respuesta al riesgo para que esté relacionado con los objetivos de la organización

Figura 15: Cubo COSO



Fuente: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) en Morales, G. (2015). Un resumen asertivo acerca del control interno y la evolución de las prácticas de auditoría.

Matrices de Riesgos

Al igual que en el área de recursos humanos, el área de auditoría presenta diferentes matrices de riesgos dependiendo de la perspectiva que se esté analizando, a continuación se muestra un resumen de algunas de esas visiones.

2.2.1. Normas de Auditoría Interna

Las matrices en auditoría interna se aplican cuando las organizaciones desean conocer, evaluar y medir los riesgos que puede estar afectando a la entidad, o que no permitan cumplir con el logro de los objetivos que se han propuesto.

En la XXXI Conferencia Interamericana de Contabilidad (2015), Carlo Montes y Cornelio Porras presentaron el trabajo llamado “Los Mapas de Riesgo en la Auditoría Interna”, en donde exhibieron un ejercicio de auditoría basado en la implementación de mapas de riesgo cuya finalidad es efectuar una auditoría que ayude a tomar acciones preventivas, con el fin de cumplir con los objetivos que las organizaciones se han propuesto. La administración de riesgos es un proceso efectuado por la junta de directores, la administración y otro personal de una organización, aplicado en la definición de la estrategia y a través del emprendimiento, diseñado para identificar eventos (riesgos) potenciales que pueden afectar la entidad, y para administrar riesgos que se encuentran dentro de su afectación, para proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la empresa (Mantilla y Cante, 2005).

Los mapas de riesgos constituyen una herramienta que permite organizar la información de la organización relacionada con los riesgos, con el propósito de visualizarlos, medir su impacto y establecer estrategias para su manejo.

La visualización u observación de los riesgos, se puede realizar en forma de semáforos, gráficos o indicadores. Existen varios modelos para construirlos, los cuales van desde métodos sencillos hasta sistemas estructurados y totalmente sistematizados. Preceptuando lo antes mencionado, un mapa de riesgos permite entender cada situación de riesgo que se presente en la entidad, facilitando la ejecución de acciones de mejora y de forma oportuna (Montes, Montilla y Mejía, 2014).

En la figura 16, que se muestra a continuación está la valoración de la frecuencia (las veces que puede ocurrir o presentarse el riesgo), las escalas de valoración deben tener un rango de calificación, la cual puede variar de una organización a otra; una vez determinada la escala de calificación para la entidad; esta debe aplicarse en forma uniforme, aunque se califica el impacto (efecto), este puede resultar diferente en cada uno de los procesos o actividades, por lo que se deben establecer las características particulares para su calificación, así la escala numérica sea la misma.

Figura 16: Tabla de valoración de la frecuencia y del impacto

PRENDAS EXPRESS				
SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN DEL RIESGO				
CALIFICACIÓN DE LA FRECUENCIA				Inicio
VALOR	FRECUENCIA	ESCALA DE FRECUENCIA "A"	ESCALA DE FRECUENCIA "B"	ESCALA DE FRECUENCIA "C"
1	Baja	Ocorre una vez en mas de un año	Ocorre una y tres veces al año	Ocorre entre una y cinco veces al año
2	Media	Ocorre entre dos y once veces al año	Ocorre entre cuatro y seis veces al año	Ocorre entre seis y diez veces al año
3	Alta	Ocorre entre doce y veinticuatro veces al año	Ocorre entre siete y nueve veces al año	Ocorre entre once y quince veces al año

Fuente: Montes, C. Porras, C. (2015). Los Mapas de Riesgo en la Auditoría Interna. XXXI Conferencia Interamericana de contabilidad.

Con la escala de la frecuencia y del impacto, se efectúa una calificación cuantitativa de los riesgos; ya que con la matriz de evaluación de riesgos semaforizada (Figura 17) se valora los eventos de manera cualitativa, permitiendo de esta forma evaluar como aceptables, tolerables, moderados o inaceptables, de acuerdo con el valor asignado a su frecuencia e impacto.

Figura 17: Tableros integrados de riesgos

PRENDAS EXPRESS					
SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN DEL RIESGO					
MATRIZ DE EVALUACIÓN DEL RIESGO SEMAFORIZADA					
FRECUENCIA	VALOR	Impacto			
ALTA	3	3. RIESGO MODERADO: Prevenir el riesgo	6. RIESGO IMPORTANTE: 7. Prevenir el riesgo Proteger la entidad Compartir	8. RIESGO INACEPTABLE: 9. Evitar el riesgo Prevenir el riesgo Proteger el riesgo Proteger la Entidad Compartir	
MEDIA	2	2. RIESGO TOLERABLE: Aceptar el riesgo Prevenir el riesgo	4. RIESGO MODERADO: 5. Prevenir el riesgo Proteger la entidad Compartir	6. RIESGO IMPORTANTE: 7. Prevenir el riesgo Proteger la Entidad Compartir	
BAJA	1	1. RIESGO ACEPTABLE: Aceptar el riesgo	2. RIESGO TOLERABLE: Proteger la entidad Compartir	3. RIESGO MODERADO: Proteger la Entidad Compartir	
VALOR		1	2	3	
IMPACTO		BAJO	MEDIO	ALTO	

Fuente: Montes, C.; Porras, C. (2015). Los Mapas de Riesgo en la Auditoría Interna. XXXI Conferencia Interamericana de contabilidad.

Normas bancarias

Las instituciones financieras están constantemente expuestas a todo tipo de riesgos, como los riesgos operativos, riesgos tecnológicos, riesgos delictivos, riesgos de fraudes, entre muchos otros, es por esto que es de suma importancia de que todas las instituciones financieras posean un sistema para evaluar los riesgos que se puedan presentar.

Por el motivo que se mencionó anteriormente, es que Carlos Palmas Rodríguez, en la revista de “Ciencias Económicas” de la Universidad de Costa Rica en 2011, presento un artículo llamado “¿Cómo construir una matriz de riesgo operativo?”, en el que presento los procedimientos a seguir para lograr la matriz de riesgo que se presenta a continuación (ver figura 18):

Figura 18: Matriz de riesgo operativo

RO		Riesgo				
		12-25	8-10	5-6	3-4	1-2
Exposición	1	C	B	B	A	A
	2	C	C	B	B	A
	3	C	C	C	B	B
	4	D	C	C	C	B
	5	D	D	C	C	C

Fuente: Palmas Rodríguez, C. (2011). Adaptación de la matriz de riesgo operativo. Ciencias Económicas. (N° 29:634.). Universidad de Costa Rica.

En la parte vertical de la matriz se mide la puntuación de los parámetros de exposición y horizontalmente se encuentra el nivel de riesgo de la entidad, agrupados en intervalos de valores. Las letras A, B, C, D cuantifican el tipo de riesgo que posee la empresa, donde la letra A, representa que la entidad, posee un nivel de riesgo operativo insignificante

(rara vez ocurre), no impacta a los clientes y posee procedimientos exhaustivos para cada situación y debidamente actualizados.

En el caso extremo del riesgo operativo D, nos muestra que la empresa, posee eventos que probablemente ocurren varias veces, que tiene como consecuencia la suspensión de servicios, afecta a los clientes y posee escasez o procedimientos malos, sin control, ni responsabilidades para el personal encargado de realizar la gestión de la empresa.

Los colores muestran las áreas críticas de la empresa, donde el color amarillo nos permite identificar que se tiene identificado y cuantificado el riesgo operativo, así como la mitigación y el color rojo representa una situación crítica e irregular de la entidad con mucha exposición y niveles altos de riesgos que se deben de atender en forma inmediata. Las demás letras B y C, así como los colores verdes y azules, nos indican situaciones intermedias o concentradas en una variable ya sea de exposición o riesgo, que ameriten elaborar medidas de mitigación del riesgo operativo.

2.2.2. Normas de sistemas de información

La finalidad de establecer los riesgos provenientes en los sistemas informáticos, es para evaluar y prevenir las posibles amenazas que pueden provenir de los bienes o servicios informáticos, como equipos informáticos, instalaciones, programas, etc.

Es necesario que en las organizaciones existan herramientas que logren evaluar y determinar correctamente los riesgos provenientes de sistemas informáticos, a los que se están exponiendo en el transcurso normal de sus actividades ordinarias.

John Perafán Ruiz y Mildred Caicedo Cuchimba en su proyecto de tesis llamado “Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca” (Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática en la Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería de la Universidad Nacional Abierta y a

Distancia de Colombia en el 2009), aplicaron una metodología llamada “Magerit”, para poder evaluar los riesgos de la universidad “Colegio Mayor del Cauca”.

Ellos mencionan que la falta de un sistema de seguridad de la información crea vulnerabilidad, riesgos y amenazas que afectan a los procesos internos que las organizaciones realizan habitualmente, no se estandarizan los controles que lleven a mitigar delitos informático o amenaza a los que están expuestos los datos comprometiendo la integridad, confidencialidad y disponibilidad de la información.

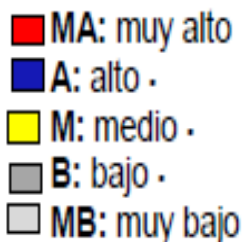
Perafán y Caicedo (2009) tienen como objetivo general “Realizar el análisis de riesgos que permita generar controles para minimizar la probabilidad de ocurrencia e impacto de los riesgos asociados con las vulnerabilidades y amenazas de seguridad de la información existentes en la Institución Universitaria Colegio Mayor del Cauca”. Para ello siguieron una serie de pasos que terminan con la interpretación de los resultados obtenidos al aplicar la figura 22. Los pasos que se nombraron anteriormente son procesos que presentan a continuación:

- Proceso 1: Planificación
 - Estudio de oportunidad
 - Definición del Alcance y Objetivos del Proyecto
 - Planificación del Proyecto
 - Lanzamiento del Proyecto
- Proceso 2: Análisis del riesgo
 - Caracterización y Valoración de los Activos.
 - Identificación de los Activos
 - Dependencias entre Activos
 - Valoración de los Activos
 - Caracterización Y Valoración De Las Amenazas
 - Caracterización De Las Salvaguardas
- Proceso 3: Estimación Del Estado De Riesgo
 - Estimación del impacto

- Estimación del riesgo
- Interpretación de los resultados

El proceso 3 (Estimación del riesgo), es una actividad realizada con el propósito de analizar los datos recopilados en las actividades anteriores y evaluar el estado de riesgo, donde se incluye la estimación de impacto y riesgo. Se considera la siguiente escala para calificar el valor de los activos, la magnitud del impacto y la magnitud del riesgo:

Figura 19: Escala de calificación



Fuente: Magerit V.3 - Libro II - Catálogo de Elementos. Citado por Perafán, J; Caicedo, M. (2014). Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca. Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática, Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería, Especialización en Seguridad Informática, Universidad Nacional Abierta y a Distancia, Popayán, Colombia. p. 83.

La “Estimación Del Impacto” tiene como objetivo determinar el alcance del daño producido sobre los activos de información en caso de llegarse a materializar una amenaza.

Se evalúa el grado de repercusión que pueda presentar cada activo, dentro de las dimensiones de valoración como son: Disponibilidad, Integridad, Confidencialidad, Autenticidad y Trazabilidad, haciendo uso de la siguiente tabla de doble entrada (figura 20) propuestas por Magerit v.3.

Los activos con calificación Media deberán ser re-evaluados para mejorar, cambiar o adaptar nuevos controles, los de calificación Alta y muy alta deberán ser objeto atención urgente.

Figura 20: Valores estimados de impacto

IMPACTO		DEGRADACION				
		1%	10%	50%	80%	100%
VALOR	MA	M	A	A	MA	MA
	A	B	M	M	A	A
	M	MB	B	B	M	M
	B	MB	MB	MB	B	B
	MB	MB	MB	MB	MB	MB

Fuente: Magerit V.3 - Libro II - Catálogo de Elementos. Citado por Perafán, J; Caicedo, M. (2014). Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca. Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática, Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería, Especialización en Seguridad Informática, Universidad Nacional Abierta y a Distancia, Popayán, Colombia. p. 84.

Para la valoración de impacto de activos de la organización, se consideran el impacto acumulado y el impacto residual.

- **Impacto acumulado:** es el impacto potencial al que está expuesto el sistema tomando como base los valores obtenidos de los activos y valoración de las amenazas, sin tener en cuenta las salvaguardas actuales. Estos requieren atención inmediata.
- **Impacto residual:** es el resultado de combinar el valor de los activos, la valoración de las amenazas y la efectividad de los salvaguardas aplicadas; los activos con resultado muy bajo o bajo (o casillas en blanco), son riesgos con los que se puede convivir pero que se tuvieron en cuenta dentro de los controles, políticas de seguridad y recomendaciones.

Luego de la estimación de impacto, se hace una estimación de riesgo, en donde se hace uso de la siguiente escala cualitativa (figura 21), tomando como entradas impacto acumulado y frecuencia (figura 22).

Figura 21: Valores de frecuencia

Valor			Criterio
100	Muy frecuente	MF	A diario
10	Frecuente	F	Mensualmente
1	Normal	FN	Una vez al año
1/10	Poco frecuente	PF	Cada varios años

Fuente: Perafán, J; Caicedo, M. (2014). Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca. Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática, Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería, Especialización en Seguridad Informática, Universidad Nacional Abierta y a Distancia, Popayán, Colombia. p. 86.

Para la estimación del riesgo se toman los valores de la frecuencia de ocurrencia de cada amenaza frente a los activos e impacto acumulado ya que estos son los activos que necesitan una acción urgente.

Figura 22: Criterios de valoración para estimación de riesgo

Riesgo		Frecuencia			
		PF	FN	F	MF
Impacto	MA	M	A	MA	MA
	A	B	A	MA	MA
	M	B	M	A	A
	B	MB	B	M	A
	MB	MB	MB	B	B

Fuente: Perafán, J; Caicedo, M. (2014). Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca. Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática, Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería, Especialización en Seguridad Informática, Universidad Nacional Abierta y a Distancia, Popayán, Colombia. p. 86.

Finalmente, se hace una interpretación de los resultados. Esta interpretación se hace de acuerdo a los resultados obtenidos luego de aplicar las figuras antes vista para determinar su riesgo, teniendo en cuenta las necesidades y características de cada activo evaluado.

2.2.3. Normas Estatales

Edgardo José Maya Villazón, Contralor General de la República creó un documento junto a su equipo de trabajo para La Contraloría General de la República (CGR) de Colombia llamado “Guía De Auditoría de la Contraloría General de la República” en el 2015.

Es una guía creada con el fin de ser aplicada en los procesos de auditoría de la Contraloría General de la República, basándose en el Sistema Integrado para el Control de Auditorías (SICA) destacando el hecho de que la guía debe aplicarse en armonía con las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) buscando garantizar una mayor autonomía y criterio profesional de los auditores.

Los resultados esperados de la auditoria son: el ejercicio del Control Fiscal practicado por la Contraloría General de la República, mediante la aplicación de la Guía de Auditoría, se orienta a la consecución de resultados que permitan, establecer sí los recursos humanos, físicos, financieros y tecnologías de información y comunicación puestos a disposición de un gestor fiscal, se manejaron de forma eficiente, eficaz, económica y de manera transparente en cumplimiento de los fines constitucionales y legales del Estado. Maya, E. (2015).

Para el proceso de auditoría se siguieron una serie de pasos, entre ellos se encuentra la planificación estratégica que se describe como: El Direccionamiento Estratégico de la CGR incluye la planificación y programación del Plan de Vigilancia y Control Fiscal (PVCF); así como, la asignación de actividades de auditoría que la alta dirección determina adelantar en cada vigencia, con el fin de realizar una vigilancia y control

efectivo y oportuno a los recursos, en cumplimiento del mandato constitucional.

La planificación del PVCF consiste en la identificación de los entes objeto de control fiscal, así como, las políticas públicas, planes, programas, proyectos, procesos o temas de interés que deben ser auditados durante una vigencia, atendiendo las prioridades nacionales, los lineamientos de la Alta dirección y las prioridades de las unidades ejecutoras¹.

Para la planificación del PVCF se deben utilizar, entre otras, las siguientes herramientas técnicas que pone a disposición SICA:

- a) Determinación de la Importancia Relativa- IR: La importancia relativa hace referencia al riesgo estratégico de los entes objeto de control fiscal, mediante la aplicación de indicadores no financieros y financieros. Para su determinación se aplica la matriz de importancia relativa (MIR) que es una herramienta técnica que permite generar un listado de entes objetos de control fiscal ordenados en forma descendente en términos de ALTO, MEDIO o BAJO, de acuerdo con su importancia relativa. Para la determinación de esta importancia relativa se aplican indicadores financieros y no financieros, los cuales son definidos previamente por la alta dirección. La planificación para el período siguiente inicia con la consecución de la información requerida para la determinación de los indicadores que permitirán construir en SICA, las Matrices de Importancia Relativa (MIR) por parte de las unidades ejecutoras (UE).

¹ Las unidades ejecutoras UE son las Contralorías Delegadas Sectoriales, Unidad de Investigaciones Especiales contra la Corrupción, Gerencias Departamentales y Distrital Colegiadas.

Las matrices de importancia relativa que construirán las (UE), según sea el caso, son:

- MIR Nacional: Incluye entidades clasificadas en las categorías Entidades Principales y Puntos de Control.
 - MIR Territorial: Incluye las entidades territoriales clasificadas en la categoría Recursos.
 - MIR Particulares e Inversiones: Incluye los entes objeto de control fiscal categorizados como Particulares e Inversiones.
- b) Matriz de Control – MC: La Matriz de Control es una herramienta que permite determinar la prevalencia de la Contraloría General de la República sobre las Contralorías Territoriales para auditar entes objeto de control bajo la categoría de recursos vigilados, mediante el control prevalente o concurrente para el período de planificación.
- c) Determinación del Nivel de Riesgo – NR: En concordancia con el enfoque basado en riesgos que tiene la auditoría, a cada ente objeto de control fiscal se le determinará un Nivel de Riesgo – NR, mediante la utilización de la herramienta SICA Matriz de Riesgo – MR, a través de la cual se evalúan los factores de riesgo de los Macro procesos y Procesos asociados a los mismos, calificándolos en Alto, Medio o Bajo.
La asignación de los pesos o ponderadores para cada macro proceso, proceso y factor de riesgo son parametrizables de acuerdo con la relevancia de cada uno de éstos en los entes objeto de control fiscal.
- d) Priorización de entes objeto de control fiscal – Ranking: La priorización se realiza mediante la utilización del ranking como herramienta técnica que permite generar una clasificación de los entes objeto de control fiscal ordenados en forma descendente,

conforme a la Importancia Relativa y el Nivel de Riesgo que obtuvieron a través de la MIR y la MR, bajo los siguientes parámetros:

Figura 23: Matriz de priorización

RANKING		NIVEL DE RIESGO		
		ALTO	MEDIO	BAJO
IMPORTANCIA RELATIVA	ALTO	1 ALTO	2 ALTO	4 MEDIO
	MEDIO	3 ALTO	5 MEDIO	7 BAJO
	BAJO	6 MEDIO	8 BAJO	9 BAJO

Fuente: Maya Villazón, E. (2015). Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca. Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática, Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería, Especialización en Seguridad Informática, Universidad Nacional Abierta y a Distancia, Popayán, Colombia. p. 86.

- e) Determinación de Prioridades Nacionales y de las UE: Las prioridades nacionales son los programas y las materias que tienen cobertura nacional y que son de interés de la CGR, del Congreso Nacional o de la Ciudadanía, los cuales son definidos por el Comité Directivo de la Entidad, en cabeza del Contralor (a) General de la República. Estos programas entrarán como prioridad nacional en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal de cada UE, subordinando el ranking de ésta, significa entonces que estas auditorías deben ser programadas en forma obligatoria por todas las dependencias que participan en el plan programa, o proyecto a auditar.

Luego de este punto se continúa con la planificación estratégica, se presentan las fases del proceso de auditoría y las acciones post auditoría hasta lograr completar la evaluación del proceso auditado.

5. CONCLUSIÓN (PARTE I)

Al finalizar la primera parte del análisis del riesgo en el desempeño laboral, se logró establecer que las matrices de riesgos son una herramienta fácil de comprender y de aplicar, ya que nos permite determinar los riesgos de cualquier índole siguiendo una serie de pasos que son determinados dependiendo del área que se esté auditando.

Además nos podemos dar cuenta que existen matrices de riesgos en diversas áreas de la auditoría y de los recursos humanos. Estas matrices nos ayudan a determinar y evaluar los riesgos de tal forma que se pueden realizar acciones preventivas para mitigar los riesgos que nos afectan constantemente.

Junto a esto es importante señalar que en toda la investigación realizada no se encontró una matriz que permita determinar los riesgos que derivan del desempeño de los trabajadores.

En la segunda parte de este artículo se abarca el punto anterior, presentando una propuesta de matriz de riesgo en el desempeño laboral, donde además se clasificaran a los trabajadores según su desempeño y se proponen posibles acciones a tomar por las organizaciones con respecto a sus trabajadores.

6. BIBLIOGRAFÍA

ADAMS MCCANSE, A. BLAKE, R. (1997).The Leadership Grid Figure for Leadership Dilemmas – Grid Solutions. (Antes de The Managerial Grid for Robert R. Blake y Jane S. Mouton). Houston, TX: Gulf Publishing Company. P. 29. Copyright por Grid International Inc.

Citado por Ricky W. Griffin. (2011). **Administración**, México. Cengage Learning. 10ma edición. p. 554.

CHIAVENATO, I. (2004, p. 359). Citado por Conde, M. Amaya, G. Pedraza, E. "Desempeño laboral y estabilidad del personal administrativo contratado de la Facultad de Medicina de la Universidad del Zulia". *Revista de Ciencias Sociales* v.16 n.3. 2010. Recuperado el 03 de mayo del 2016.
http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-95182010000300010

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). Citado por Morales, G. (2015). Un resumen asertivo acerca del control interno y la evolución de las prácticas de auditoría. Recuperado el 26 de Octubre del 2015.
<http://segundaentrega.blogspot.cl/>

CONSEJO DE AUDITORÍA INTERNA GENERAL DE GOBIERNO. (2014). Marco integrado de control interno - COSO 2013. Recuperado el 26 de Octubre del 2015.
<http://www.auditoriainternadegobierno.cl/wp-content/uploads/2014/12/COSO-2013.pdf>

DEPARTAMENTO DE PROTECCIÓN INTEGRAL DE MCIM. Citado por Salazar Torres, y. Diseño de un sistema de gestión de seguridad y salud laboral basada en las normas OHSAS 18001:2007 y la LOPCYMAT. Tesis para optar al título de Ingeniero Industrial, departamento de Ingeniería Industrial, Universidad Nacional Experimental Politécnica Antonio José de Sucre, Venezuela. Recuperado el 29 de Agosto del 2016.
<http://www.monografias.com/trabajos86/disenio-sistema-gestion-seguridad-y-salud-laboral-edelca/disenio-sistema-gestion-seguridad-y-salud-laboral-edelca3.shtml>

EL PORTAL DE LOS EXPERTOS EN PREVENCIÓN DE RIESGOS DE CHILE. (2011). "Matriz de Riesgo, Evaluación y Gestión de Riesgos". p. 1-8. Recuperado el 01 de septiembre de 2016 <http://www.sigweb.cl/biblioteca/MatrizdeRiesgo.pdf>

GONZÁLEZ, N. (2009). Diseño del sistema de gestión en seguridad y salud ocupacional, bajo los requisitos de la norma NTC-OHSAS 18001 en el proceso de fabricación de cosméticos para la empresa WILCOS S.A. Tesis para optar al título de Ingeniero Industrial, Facultad de Ingeniería, Escuela de Ingeniería Industrial, Universidad Javeriana de Bogotá, Colombia.

HUSELID (1997). Citado por Valle Cabrera, R. (2004). **La gestión estratégica de los recursos humanos**, Madrid. Pearson educación. (2da ed. p. 41).

MAGERIT V.3 - Libro II - Catálogo de Elementos. Citado por Perafán, J; Caicedo, M. (2014). Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca. Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática, Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería, Especialización en Seguridad Informática, Universidad Nacional Abierta y a Distancia, Popayán, Colombia. p. 83.

MAGERIT V.3 - Libro II - Catálogo de Elementos. Citado por Perafán, J; Caicedo, M. (2014). Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca. Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática, Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería, Especialización en Seguridad Informática, Universidad Nacional Abierta y a Distancia, Popayán, Colombia. p. 84.

MAYA VILLAZÓN, E. (2015). "Guía De Auditoría de la Contraloría General de la República". Contraloría General de la República. Colombia. (p. 9-25)

MONCADA, C. (2014). Informe Resultados Matriz de Riesgos y Peligros. Positiva Compañía de Seguros S.A. Registraduría Nacional del Estado Civil, Sede administrativa. Bogotá, Colombia.

MONTES, C.; Porras, C. (2015). Los Mapas de Riesgo en la Auditoría Interna. XXXI Conferencia Interamericana de contabilidad. (p. 12-30).

MORALES, G. (2015). Un resumen asertivo acerca del control interno y la evolución de las prácticas de auditoría. Recuperado el 26 de Octubre del 2015 <http://segundaentrega.blogspot.cl/>

MORALES, I. (2014). Diferencia entre OHSAS Y OSHA. Recuperado el 10 de enero de 2017 <http://www.5consultores.com/diferencia-entre-ohsas-y-osh/>

MUTUAL DE SEGURIDAD CChC. (2009). Procedimiento de identificación de peligros y evaluación de riesgos. (p. 7-8).

PALACI (2005, p. 155). . Citado por Conde, M. Amaya, G. Pedraza, E. (2010). "Desempeño laboral y estabilidad del personal administrativo contratado de la Facultad de Medicina de la Universidad del Zulia". *Revista de Ciencias Sociales*. v.16 n.3. http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-95182010000300010

PALMAS RODRÍGUEZ, C. (2011). "Adaptación de la matriz de riesgo operativo". *Ciencias Económicas*. (N° 29. p. 634.). Universidad de Costa Rica.

PERAFÁN, J; CAICEDO, M. (2014). Análisis de Riesgos de la Seguridad de la Información para la Institución Universitaria Colegio Mayor Del Cauca. Tesis para optar al título de Especialista en seguridad informática, Escuela de Ciencias Básicas Tecnología e Ingeniería, Especialización en Seguridad Informática, Universidad Nacional Abierta y a Distancia, Popayán, Colombia. p. 52-90.

POSITIVA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. Recuperado el 10 de enero de 2017. <https://www.positiva.gov.co/positiva/Compania/Paginas/default.aspx>

SALAZAR TORRES, Y. Diseño de un sistema de gestión de seguridad y salud laboral basada en las normas OHSAS 18001:2007 y la LOPCYMAT. Tesis para optar al título de Ingeniero Industrial, departamento de Ingeniería Industrial, Universidad Nacional Experimental Politécnica "Antonio José de Sucre", Venezuela. Recuperado el 01 de septiembre de 2016 <http://www.monografias.com/trabajos86/disenio-sistema-gestion-seguridad-y-salud-laboral-edelca/disenio-sistema-gestion-seguridad-y-salud-laboral-edelca3.shtml#ixzz4VOXVfREU>

VALLE, R. (1995). **La gestión estratégica de los recursos humanos**, Madrid. Pearson educación. (2da ed. p. 93).

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

Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

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

Nº 45 - año 23. p. 159/189

ÍNDICE POR AUTOR DE LA PUBLICACIÓN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA *INVESTIGACIONES EN TEORÍA CONTABLE* DEL Nº 1 AL 45 Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable N° 45-año 23 – Junio 2017

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

ÍNDICE POR AUTOR DE LA PUBLICACIÓN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA INVESTIGACIONES EN TEORÍA CONTABLE DEL N° 1 AL 45 Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS. p. 159/189

A		
AGUILERA AGUILERA J.R. Y ALCARAZ VERA J.V.	ADOPCIÓN DE LAS IFRS POR PARTE DE LAS ENTIDADES QUE COTIZAN EN LA BOLSA MEXICANA DE VALORES	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P. 77/116
ÁLVAREZ ETXEBERRÍA I., GARAYAR ERRO A.	INCIDENCIA DE LA GRI-2002 EN LAS EMISIONES DE MEMORIAS SOSTENIBLES DE EMPRESAS ESPAÑOLAS	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P.143/174
ALVAREZ LANCELLOTTI J.I.	ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA SEGÚN DIVERSOS ENFOQUES	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 173/248
ARQUERO MONTAÑO J.L., DONOSO ANES J. A.	INSTRUMENTO DE MEDICIÓN DEL SÍNDROME DE QUEMARSE EN EL TRABAJO (BURNOUT) EN PROFESORES UNIVERSITARIOS	N° 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 71/84
ARREGHINI H. R.	TEORÍA DEL COSTO INCURRIDO	N° 1 – AÑO 1 – (1995) P. 99/113
ARREGHINI H. R.	TEORÍA DEL VALOR CORRIENTE	N° 3 – AÑO 2 (JULIO 1996) P.1/22
ARREGHINI H. R.	EL TIEMPO ES UN COSTO	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P.110/136
ARREGHINI H. R.	EL COSTO DEL FINANCIAMIENTO DE LA INVERSIÓN EN LA TIERRA	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 63/76
ARREGHINI H. R.	LA CONTABILIDAD: CIENCIA, TECNOLOGÍA O TÉCNICA?	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 115/140
ARREGHINI H. R.	LA NATURALEZA FINANCIERA DE LOS COMPONENTES DEL CAPITAL.	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 93/116

ARREGHINI H. R.	PERSONALIZACIÓN Y DESTINO DE LA INFORMACIÓN CONTABLE	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 55/82
ARREGHINI H. R.	CONTABILIDAD. SUS FUNDAMENTOS CONCEPTUALES	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 95/138

B		
BARBEI A.A.	LAS MEDICIONES Y LA CALIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE: UN ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 153/188
BERRIOS R.	BIONDI Y SU INFLUENCIA EN LA DOCTRINA Y REGULACIÓN CONTABLE	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 93/102
BIONDI M.	APORTES PARA MEJORAR LA UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN QUE SUMINISTRAN LOS ESTADOS CONTABLES. MEDIO PARA LOGRARLO. UN SUSTANCIAL CAMBIO DEL PARADIGMA QUE ORIENTA A LA CONTABILIDAD	N° 1 – AÑO 1 - (1995) P. 1/17
BIONDI M.	TRABAJO BASE PARA LA APLICACIÓN DE LA ADECUADA METODOLOGÍA EN LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA NECESARIA PARA LA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES EN EL MERCOSUR.	N° 2 – AÑO 2 (MARZO 1996) P. 1/12
BIONDI M., GARCÍA CASELLA C.L., WAINSTEIN M., FRONTI DE GARCÍA L., RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C., SANTESTEVAN HUNTER J., FURMAN N., FARINOLA S., LAVERGNE N., GARCÍA FRONTI I.	SUGERENCIAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS BÁSICAS CONTABLES ENTRE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR. APORTES QUE RESULTARÁN DE UNA INVESTIGACIÓN REALIZADA CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA	EXT. I (NOVIEMBRE 1996) P. 1/95

BIONDI M.	CARACTERIZACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE CUMPLIDA EN LAS UNIVERSIDADES Y EN LOS ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS. SISTEMAS DE RETROALIMENTACIÓN.	N° 5 – AÑO 3 (MAYO 1997) P. 1/11
BIONDI M.	LA INVESTIGACIÓN CONTABLE. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA UNIVERSITARIA Y LA INVESTIGACIÓN QUE REALIZAN LOS ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS. MONISMO Y PLURALISMO CONTABLE.	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 17/38
BIONDI M., GARCÍA CASELLA C., WAINSTEIN M., FRONTI DE GARCÍA L., VIEGAS J. C., RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C., SANTESTEBAN HUNTER J., FURMAN N., FARINOLA S., GARCÍA FRONTI I., CANETTI M., KWASNYCIA P., LOLO W., SCAMINACI S.	SUGERENCIAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS BÁSICAS CONTABLES ENTRE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR. APORTES QUE RESULTARÁN DE UNA INVESTIGACIÓN REALIZADA CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA.	EXT. IV (NOVIEMBRE 1997) P. 1/247
BIONDI M.	REFLEXIONES SOBRE LOS OBJETIVOS DE LOS ESTADOS CONTABLES	N° 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 1/11
BIONDI, M., FARINOLA S., ROMANELLI O.	PROYECTO EC023 – UBACYT – AÑO 1999: TAREA 4: ANALIZAR LA TEORÍA CONTABLE FINANCIERA CON EL FIN DE CONOCER LA EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE Y DETERMINAR EL PARADIGMA VIGENTE.	N° 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 2/65
BIONDI M.	ESTADOS CONTABLES PROYECTADOS. LINEAMIENTOS GENERALES. UNA TAREA INTERDISCIPLINARIA	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 3/12
BIONDI M., WAINSTEIN M.	ORGANIZACIÓN DE UN INSTITUTO UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 143/160

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

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

BIONDI M.	AFINIDADES DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA CON LA CONTABILIDAD DE LA GESTIÓN	N° 38 – AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P. 15/36
BIONDI M.	APORTE BIBLIOGRÁFICO DERIVADO DEL INFORME DE AVANCE DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN DENOMINADO: “TEORÍA CONTABLE DOCTRINARIA. LAS ESCUELAS DEL PENSAMIENTO CONTABLE Y SUS APORTES A LA TEORÍA CONTABLE NORMATIVA. LAS CORRIENTES DE OPINIÓN CONTABLE”	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P.171/176
BIONDI M.	RAZONABILIDAD Y PRUDENCIA DEL ACTUAL PRINCIPIO DEL “CAPITAL A MANTENER” EN LA TEORÍA CONTABLE NORMATIVA.	N° 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.15/30
BONA SÁNCHEZ C., PÉREZ ALEMAN J.	NUEVAS PROPUESTAS CONTABLES PARA EL TIMESHARING	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO 2005) P. 79/94
BORJAS C., BARRIOS DÍAZ J.	CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS EMPRESAS RENTALES DE LA UNIVERSIDAD DEL ZULÍA	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 253/280

C		
CALVO DE RAMÍREZ A.C.	NIC 41: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y LOS PRODUCTOS AGRÍCOLAS	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO DE 2005) P. 65/78
CALVO SÁNCHEZ J.A., ALVAREZ ETXEBERRIA I., GARAYAR A.	UN ESTUDIO SOBRE EL NIVEL DE REVELACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA CORRUPCIÓN EN LAS MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS FIRMANTES DEL PACTO MUNDIAL	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 103/140

CASAL A.M.	LA AUDITORÍA INTEGRAL O TOTAL – INFORME DEL PROYECTO.	N° 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 66/130
CASAL A.M.	AUDITORÍA DE UNA ADMINISTRADORA DE FONDOS DE JUBILACIONES Y PENSIONES.	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 93/107
CASAL A.M.	EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 55/70
CANETTI M.A.	AUDITORÍA: CONSIDERACIONES SOBRE SU EJERCICIO PROFESIONAL EN ARGENTINA. ALGUNAS IMPLICANCIAS SOBRE SU ENSEÑANZA.	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 121/142
CARRIZO G.	AUDITORÍA DE INFORMES DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 163/188

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

CHAVES DA SILVA R. A.	ASPECTOS DAS FINANÇAS EMPRESARIAIS E A SUA DINÂMICA - PONTOS IMPORTANTES E PROPOSTA DE UMA NOVA FÓRMULA	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	Nº 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 133/194
CHAVES DA SILVA R. A.	O USO MATEMÁTICO DA EQUAÇÃO DE SEGUNDO GRAU NA CONTABILIDADE	Nº 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 59/92
CHAVES DA SILVA R. A.	OS FENÔMENOS PATRIMONIAIS E O "OBJETO" DA CONTABILIDADE	Nº 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P. 57/98
CHAVES DA SILVA R. A.	EXISTE A ESTÁTICA PATRIMONIAL?.	Nº 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	Nº 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 31/64
CHAVES DA SILVA R. A.	O CONCEITO DE CUSTO E CONSIDERAÇÕES EPISTEMOLÓGICAS DE SUA DEFINIÇÃO	Nº 43 – AÑO 22 JUNIO 2016 P. 45/74
CHAVES DA SILVA R. A.	O "POSITIVISMO CONTÁBIL" E A "TEORIA CONTRATUAL DA FIRMA"	Nº 45 – AÑO 23 (JUNIO 2017) P.9/42

D		
DA SILVA R.P.	REFLEXÕES SOBRE A DIVULGAÇÃO DO BALANÇO SOCIOAMBIENTAL NO BRASIL.	Nº 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 141/168
DE LA ROSA LEAL M.E.	ANÁLISIS Y PROSPECTIVA DE LA CONTABILIDAD DEL MEDIO AMBIENTE EN MÉXICO.	Nº 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 139/178

DE LA ROSA LEAL M.E.	LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SUS IMPLICACIONES EN EL REGISTRO DE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE	N° 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P.35/64
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
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
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

F		
FARFÁN LIÉVANO M.A.	ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA DEL IASB Y EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA ELABORACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA	N° 38 - AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P. 105/144
FARINOLA S., LAROCCA N.	EL MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 75/92
FERNÁNDEZ CUESTA C.	PRESUPUESTACIÓN DE LA GESTIÓN AMBIENTAL EMPRESARIAL	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 97/126
FERNÁNDEZ CUESTA C.	EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL. UNA PROPUESTA PARA EL DEBATE	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 29/38
FERNÁNDEZ CUESTA C.	LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL MEDIO AMBIENTE: NUEVOS RUMBOS PARA LA CONTABILIDAD	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 15/28
FERNANDEZ LORENZO L.E., GEBAN.B.	TRANSFERENCIA DE UN MODELO DE INFORME CONTABLE SOCIOECONÓMICO. UTOPIA O REALIDAD?	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 73/94
FERNÁNDEZ F.M., GASTALDI J. A., MANGIONE J.A., MARCOLINI S.B., PÉREZ MUNIZAGA M.C., POZZI N. B., RUÍZ J.J., VERÓN C. S.	LOS FUNDAMENTOS ECONÓMICOS DE LA TEORÍA DE LA ENTIDAD EN LA INFORMACIÓN CONTABLE CONSOLIDADA	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 81/94
FEUDAL O.E., LINARES H.E.	DIFERENTES ESCENARIOS Y ANTECEDENTES DE LA EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 65/80

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

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

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

GARCÍA CASELLA C.L.	APUNTES SOBRE DIFICULTADES EN MATERIA DE MODELIZACIÓN CONTABLE	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 APOORTE AL DESARROLLO DE LA ECONOMÍA HUMANA A NIVEL INTERNACIONAL	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 39/52
GARCÍA CASELLA C.L.	NECESIDAD DE RECONSTRUIR LA TEORÍA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 23/52

GARCÍA CASELLA C.L.	LAS INCERTIDUMBRES NORMALES Y LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 27/56
GARCÍA CASELLA C.L.	ACTUACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS Y LICENCIADOS EN ECONOMÍA EN LOS ESTADOS CONTABLES PROYECTADOS	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P.31/60
GARCÍA CASELLA C.L.	ALGUNOS COMENTARIOS ACERCA DE "ACCOUNTING THEORY" DE JOHN A. CHRISTENSEN Y JOEL S. DEMSKI	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 71/94
GARCÍA CASELLA C.L.	UN INTERESANTE CUESTIONARIO RELATIVO A LA POSIBLE MEDICIÓN DEL LLAMADO FAIR VALUE O VALOR RAZONABLE.	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 35/60
GARCÍA CASELLA C.L.	ANÁLISIS DE LA IASC FOUNDATION	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 31/58
GARCÍA CASELLA C.L.	UN HOMENAJE AL DOCTOR ANTONIO LOPES DE SA: INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS DE: "THE ACCOUNTING ESTABLISHMENT"	N° 33 – AÑO 17 (JUNIO 2011) P. 79/104
GARCÍA CASELLA C.L.	DIÁLOGO SOBRE LA CONTABILIDAD CON EL COLEGA HUGO RICARDO ARREGHINI	N° 34 – AÑO 17 (DICIEMBRE 2011) P. 25/54
GARCÍA CASELLA C.L.	RECIENTES CONSIDERACIONES SOBRE LAS AUDITORÍAS CONTABLES DE LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 39/68
GARCÍA CASELLA C.L.	UNA PROPUESTA ACERCA DE LA ACEPTACIÓN DE LAS TEORÍAS CONTABLES	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 83/108
GARCÍA CASELLA C.L.	UNAS RECOMENDACIONES DE ENSEÑANZA DE LAS ETICAS APLICABLES A LA CARRERA DE CONTADOR	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 113/130
GARCÍA CASELLA C.L.	POSIBLES OBSTÁCULOS A LA INVESTIGACIÓN CONTABLE UNIVERSITARIA	N° 38 – AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P.37/54

GARCÍA CASELLA C.L.	CONTABILIDAD HUMANA Y CONTABILIDAD CRISTIANA: POSIBLES CUESTIONES	Nº 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P.15/32
GARCÍA CASELLA C.L.	INTENTO DE ACTUALIZACIÓN DEL INFORME FINAL DEL PID Nº 3.415/92 CONICET “ENFOQUE MULTIPARADIGMATICO DE LA CONTABILIDAD: MODELOS, SISTEMAS Y PRACTICAS DEDUCIBLES PARA DIVERSOS CONTEXTOS”	Nº 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.31/56
GARCÍA CASELLA C.L.	UNA POSIBLE RENOVACION O MEJORIA DE LA TEORIA GENERAL DE LA CONTABILIDAD	Nº 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	Nº 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 15/30
GARCÍA CASELLA C.L.	INSERCIÓN DE LA ARGENTINA EN LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA CONTABLE MUNDIAL	Nº 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	Nº 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.	Nº 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 103/113
GARCÍA FRONTI I. M.	NIIF Y CUESTIONES AMBIENTALES	Nº 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	Nº 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 137/148

GARCÍA FRONTI I. M.	INVESTIGACIÓN CONTABLE INTERDISCIPLINARIA UNA APROXIMACIÓN CON ÉNFASIS EN LA CONTABILIDAD CRÍTICA	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 65/82
GARCÍA N.	EL PROFESOR ACADÉMICO DE CONTABILIDAD Y LA INVESTIGACIÓN CONTABLE	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 47/62
GAUDINO O.	TEORÍA DE LAS RESTRICCIONES (TOC) Y COSTEO BASADO EN LAS ACTIVIDADES (ABC). CONFRONTAMIENTO O POSIBLE INTEGRACIÓN?	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 75/96
GÓMEZ CÍRIA A.	DÉCIMO ANIVERSARIO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS – ESPAÑA	N° 8 – AÑO 4 (DICIEMBRE 1998) P. 1/19
GEBA N.B.; BIFARETTI M.C.; <u>COLABORACIÓN</u> : 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
GORROCHATEGUI N.	UNA APROXIMACIÓN A LA INFORMACIÓN CONTABLE SOCIAL Y AMBIENTAL: LAS COMUNICACIONES DEL PROGRESO(COP'S).DIAGNÓSTICO DE LAS COP'S	N° 32 – AÑO 16 (DICIEMBRE 2010) P. 117/146
GRAY ROB TRADUCCIÓN DE: RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ M.C.	ACERCA DEL DESORDEN, LOS SISTEMAS Y LA SUSTENTABILIDAD: HACIA UNA CONVERTIBILIDAD Y UNA FINANZAS MÁS SOCIALES Y AMBIENTALES	N° 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 143/168
GUBBA H., GUTFRAID J., RODRIGUEZ R.,VILLAMARZO R.	LA INCLUSIÓN DEL FACTOR AMBIENTAL EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 166/202

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

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

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

L		
LABELLA J. A., BIONDI M. (SUPERVISOR)	SÍNTESIS EN ESPAÑOL DE LAS "NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD" EMITIDAS POR EL INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE – MARCO CONCEPTUAL Y NIC 1 A 40 (TRADUCCIÓN LIBRE DEL AUTOR)	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 141/182
LE PERAA.	LA CONTABILIDAD ACUMULATIVA Y POR LO DEVENGADO: NECESIDAD APREMIANTE PARA LOS GOBIERNOS	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 57/82
LÓPEZ 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.
LÓPEZ R.D.	ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD DE LOS ORGANISMOS NACIONALES E INTERNACIONALES PARA COMBATIR LA CORRUPCIÓN	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 65/98
LOPES DE SÁ A.	INFORMACIÓN, TEORÍA CIENTÍFICA Y NORMAS CONTABLES.	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 1/16
LOPES DE SÁ A.	NEOPATRIMONIALISMO COMO PENSAMIENTO MODERNO EM CONTABILIDADE	N° 13 – AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 113/122
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
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 GESTÃO 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	Nº 21 – AÑO 11 (JUNIO 2005) P. 29/44
LOPES DE SÁ A.	PROSPERIDADE E PADRÕES CONTÁBEIS	Nº 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 13/30
LOPES DE SÁ A.	NORMALIZAÇÃO, LEGALIDADE, FISCALIDADE, GESTÃO E CIÊNCIA CONTÁBIL	Nº 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 53/74
LOPES DE SÁ A.	ÉTICA E INSTRUMENTALISMO NORMATIVO CONTÁBIL	Nº 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 11/48
LOPES GOULARTE J.L.	ENSINO DE CONTABILIDADE: O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA	Nº 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P.65/90

M		
MAIOLA O.	EL FRAUDE Y LOS CONTROLES EN LOS SISTEMAS CONTABLES	Nº 38 - AÑO 19 (DICIEMBRE 2013) P. 145/194
MAIOLA O.	PREVENCIÓN DEL FRAUDE, ÉTICA Y LOS EECC PROSPECTIVOS	Nº 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.	Nº 40 – AÑO 20 (DICIEMBRE 2014) P.99/132
MAIOLA O.	LA MEJORA CONTINUA DE LOS PROCESOS CONTABLES Y PRODUCTIVOS COMO APOORTE A LA DIMENSIÓN ECONÓMICA DE LA SUSTENTABILIDAD.	Nº 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P.91/114

MANCINI A A	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS FORESTALES EN UN MODELO CONTABLE PROSPECTIVO. VALOR RAZONABLE COMO MEDIDA DE BENEFICIOS ECONÓMICOS FUTUROS SEGÚN MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA, NIIF 13 Y NIC 41 (PARTE 1)	N° 43 – AÑO 22 JUNIO 2016 P. 113/150
MANCINI A A	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS FORESTALES EN UN MODELO CONTABLE PROSPECTIVO. VALOR RAZONABLE COMO MEDIDA DE BENEFICIOS ECONÓMICOS FUTUROS SEGÚN MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA, NIIF 13 Y NIC 41 (PARTE 2)	N° 44 – AÑO 22 DICIEMBRE 2016 P. 115/150
MEDINA CELIS L.M., BAROCIO TORRES A.I., SÁNCHEZ CASTRO M.A.	ANALIZANDO LAS NORMAS EN QUE SE BASAN LAS ACCIONES DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL (RSE) EN MÉXICO	N° 28 – AÑO 14 (DICIEMBRE 2008) P. 105/152
MILETI M., AQUEL S., BERRI A.M., DÍAZ D., DOFFO L., INGRASSIA R., MARCHESE A.	ADVENIMIENTO DE LA INFORMATICA EN LOS SISTEMAS CONTABLES. UNA REALIDAD INNEGABLE	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 79/102
MONTANINI G.A.	COMPARACIÓN DE LA MEDICIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS CON SUS VALORES LÍMITE	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 99/116

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

P		
PAHLEN R.J.M., FRONTI DE GARCÍA L.	EL MEDIO AMBIENTE, SU INFLUENCIA EN LA CONTABILIDAD Y EN LA EMPRESA	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 9/20
PAHLEN R.J.M., CAMPO A. M.	DOCTRINA Y CONTAMINACIÓN AMBIENTAL	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 75/98
PALAZUELOS COBO E., MUÑOZ SAN ROMAN B., MONTOYA DEL CORTE J.	ANÁLISIS DEL INFORME ANUAL DE TRANSPARENCIA DE LAS GRANDES SOCIEDADES DE AUDITORÍA EN ESPAÑA.	N° 42 – AÑO 21 (DICIEMBRE 2015) P. 83/108
PANARIO CENTENO M.M.	APROXIMACIONES PARA UN MARCO CONCEPTUAL O TEÓRICO DE LA CONTABILIDAD SOCIAL	N° 29 – AÑO 15 (JUNIO 2009) P. 103/144
PANARIO CENTENO M.M., FARFAN LIEVANO M.A.	LA CONTABILIDAD ¿CIENCIA O TECNOLOGÍA SOCIAL? DEBATES INCONCLUSOS.	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 49/186
PEREIRA LEITE LANCELOTTI F.	CONTABILIDAD ECOAMBIENTAL. REGISTRO DE LOS EFECTOS EXTERNOS – UN ENFOQUE EN LOS IMPACTOS AMBIENTALES Y OBTENCIÓN DEL PEEB – PRODUCTO ECOLÓGICO EMPRESARIAL BRUTO	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 141/162
PIACQUADIO C.	INFORMACIÓN INTEGRADA Y CONTABILIZACIÓN DEL CAPITAL NATURAL	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P. 153/170
PIÑEIRO GARCÍA P., GARCÍA VÁZQUEZ J.M.	PARTICULARIDADES DE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS. PRINCIPALES DIFICULTADES EN SU IMPLANTACIÓN	N° 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 85/100

R		
RICO COL C.	LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA EN LOS FERROCARRILES: REVISIÓN DE LA LITERATURA, 1830 – 1910	N° 41 – AÑO 21 (JUNIO 2015) P. 87/138
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	REFLEXIONES SOBRE EL STATUS EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD	N° 1 – AÑO 1 - (1995) P. 58/67
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA LLAVE DE NEGOCIO: EL CAMINO ABIERTO Y TRANSITADO Y EL CAMINO POR RECORRER.	N° 3 – AÑO 2 (JULIO 1996) P. 23/34
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA METODOLOGÍA EN CONTABILIDAD: ¿UNIFORMIDAD O DIVERSIDAD?	N° 5 – AÑO 3 (MAYO 1997) P. 38/52
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: ANTECEDENTES Y PERSPECTIVAS.	N° 6 – AÑO 3 (OCTUBRE 1997) P. 69/102
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	COMENTARIO SOBRE LA SITUACIÓN ACTUAL Y LAS PERSPECTIVAS A NIVEL INTERNACIONAL DE LA CONTABILIZACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS	N° 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 59/72
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA NECESIDAD DE PRECISAR EL DOMINIO DE LA DISCIPLINA CONTABLE	N° 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 131/145
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA INFORMACIÓN CONTABLE ANTE EL RETO DE LAS DEMANDAS DE LOS USUARIOS: DESAFÍO Y OPORTUNIDAD PARA LA PROFESIÓN CONTABLE	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 132/165
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	VIGENCIA DE LA NECESIDAD DE DISCUSIÓN SOBRE EL STATUS EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD	N° 12 - AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 129/140

RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CUESTIONAMIENTOS ACERCA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y SU RELACIÓN CON LOS OTROS SEGMENTOS CONTABLES	N° 13 – AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 89/112
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	TRADUCCIONES: SFAS 141, SFAS 142, SFAS 144	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 161/172
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	EL PROCESO RECIENTE DE NORMALIZACIÓN CONTABLE EN ARGENTINA. UN CASO PARA EL ANÁLISIS	N° 16 – AÑO 8 (DICIEMBRE 2002) P. 21/34
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: UN CAMINO POR RECORRER	N° 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 63/74
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA CONTABILIDAD Y EL IMPACTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES	N° 19 – AÑO 10 (JUNIO 2004) P. 71/92
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: EN BÚSQUEDA DE RESPUESTAS PARA UNA TENDENCIA EN VÍAS DE CONSOLIDACIÓN	N° 20 – AÑO 10 (DICIEMBRE 2004) P. 33/54
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CONTABILIDAD SOCIAL Y SUPUESTOS ONTOLÓGICOS DIVERGENTES	N° 21 – AÑO 11 (JUNIO DE 2005) P. 13/28
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	MÉTODOS EMPÍRICOS. DIVERSAS PERSPECTIVAS	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 27/46
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	TRANSPARENCIA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: UN RETO PARA EL ABORDAJE DE LAS POSIBLES VINCULACIONES ENTRE EL SECTOR PÚBLICO, EL PRIVADO Y LA SOCIEDAD CIVIL EN EL MARCO DE LA SUSTENTABILIDAD	N° 24 – AÑO 12 (DICIEMBRE 2006) P. 29/44

RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	COMENTARIOS SOBRE LA PROPUESTA DE UNA "TEORÍA FUNDAMENTADA" DE LAS REVELACIONES FINANCIERAS DE LAS EMPRESAS	N° 25 – AÑO 13 (JUNIO 2007) P. 69/84
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES PARA LA PROFESIÓN CONTABLE	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 177/220
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	LA ÉTICA EN LOS NEGOCIOS: UNA ZONA DIFUSA CON IMPLICANCIAS SOCIALES PROFUNDAS	N° 27 – AÑO 14 (JUNIO 2008) P. 99/120
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	ALGUNAS CUESTIONES EN TORNO AL ENCUADRE EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD.	N° 31 – AÑO 16 (JUNIO 2010) P. 61/90
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	REVISITANDO LA TEORÍA CONTABLE: DESDE LA SUSTENTABILIDAD A LA DIMENSIÓN ESPIRITUAL	N° 35 – AÑO 18 (JUNIO 2012) P. 69/94
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	DISCURSO, RECURRENCIAS Y CONSENSOS EN TORNO A LA SUSTENTABILIDAD	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 131/172
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	REFLEXIONES SOBRE LA PRÁCTICA DOCENTE Y LAS DEMANDAS PARA LA FORMACIÓN DE CONTADORES. VOLVIENDO A LAS FUENTES	N° 39 – AÑO 20 (JUNIO 2014) P. 33/76
RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. DEL C.	UNA VERSIÓN ABREVIADA ACERCA DE LOS ENFOQUES EN COMPETENCIA SOBRE LA INFORMACIÓN INTEGRADA.	N° 44 – AÑO 22 (DICIEMBRE 2016) P. 11/34
RODRÍGUEZ J.M.	TEORÍA CONTABLE DE ASPECTOS FINANCIEROS TRATADOS POR EL DR. HÉCTOR BÉRTORA	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 89/102

S		
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., SALDANO 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
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
SUÁREZ KIMURA E.B.	EL EFECTO DE LA GESTIÓN ECONÓMICA DEL ENTE SOBRE EL MEDIO AMBIENTE	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 97/118

SUAREZ KIMURA E.B.	AUDITORÍA Y SISTEMA DE CONTROL INTERNO: PARTICULARIDADES A CONSIDERAR EN LOS CONTEXTOS TECNOLÓGICAMENTE MEDIADOS	N° 22 – AÑO 11 (DICIEMBRE 2005) P. 47/56
SUAREZ KIMURA E.B.	MEDIOS DIGITALIZADOS EN EL PROCESAMIENTO DE DATOS CONTABLES: REPERCUSIÓN EN LA ACTIVIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO	N° 26 – AÑO 13 (DICIEMBRE 2007) P. 221/252

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

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

VIEGAS J.C., FRONTI L. COLABORADOR: TONNELIER A	INFORMACIÓN POR SEGMENTOS	N° 13 – AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 31/54
VIEGAS J.C., FRONTI DE GARCÍA L., SUAREZ KIMURA E.B., SCAVONE G.M., GARCÍA FRONTI I.M.	EDUCACIÓN VIRTUAL COMO COMPLEMENTO DE LA EDUCACIÓN FORMAL Y CONTINUADA	N° 14 – AÑO 7 (DICIEMBRE 2001) P. 13/56
VIEGAS J.C., PÉREZ J.O.	EN LA BÚSQUEDA DE EVIDENCIAS CONFIABLES QUE PERMITAN REALIZAR UNA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA SITUACIÓN ECONOMICA Y FINANCIERA DE LA EMPRESA	N° 30 – AÑO 15 (DICIEMBRE 2009) P. 95/132
VIEGAS J.C., GRISOLÍA H.J.	LA FORMACION ÉTICA DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN EL GRADO Y EL POSTGRADO. PARTE I.	N° 36 – AÑO 18 (DICIEMBRE 2012) P. 45/82
VIEGAS J.C., GRISOLÍA H.J.	LA FORMACION ÉTICA DEL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN EL GRADO Y EL POSTGRADO. PARTE II.	N° 37 – AÑO 19 (JUNIO 2013) P. 71/112
VON BISCHHOFFSHAUSEN W.	ESTADOS FINANCIEROS Y MEDIO AMBIENTE	N° 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 123/136
VILLAMARZO R., GUBBA H., GUTFRAID J., RODRÍGUEZ R.	ESTADOS CONTABLES: UNA MODERNIZACIÓN IMPOSTERGABLE.	N° 11 – AÑO 6 (JUNIO 2000) P. 45/74

W		
WAINSTEIN M.,CASAL A.M.	REPLANTEO DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS	N° 1 – AÑO 1 - (1995) P.114/127

WAINSTEIN M., CASAL A.M., GARCÍA FRONTI L.	LA AUDITORÍA DEL MEDIO AMBIENTE	N° 2 – AÑO 2 (MARZO 1996) P. 37/48
WAINSTEIN M.	LA REVISIÓN LIMITADA DE ESTADOS CONTABLES: REPLANTEO DE SU USO	N° 4 – AÑO 2 (NOVIEMBRE 1996) P. 31/48
WAINSTEIN M.,CASAL A.M.	LA AUDITORÍA DEL MEDIO AMBIENTE EN EL MARCO DE LA AUDITORÍA INTEGRAL Y TOTAL	EXT. III (NOVIEMBRE 1996) P. 1/81
WAINSTEIN M.	INDEPENDENCIA. COMPATIBILIZACIÓN ENTRE LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA Y OTROS SERVICIOS PROFESIONALES.	N° 7 – AÑO 4 (JUNIO 1998) P. 36/58
WAINSTEIN M.,CASAL A.M.	EL INFORME BREVE DE AUDITORÍA EN UN ESCENARIO GLOBALIZADO DE LIBRE COMERCIO.	N° 8 – AÑO 4 (DICIEMBRE 1998) P. 20/44
WAINSTEIN M.	ANÁLISIS BIBLIOGRÁFICO DEL MARCO CONCEPTUAL DEL I.A.S.C., DE LOS CONCEPTS DE ESTADOS UNIDOS Y DEL BORRADOR DEL MARCO CONCEPTUAL DEL REINO UNIDO DE LOS MARCOS CONCEPTUALES IMPLÍCITOS Y ANÁLISIS DE LA DOCTRINA QUE INFLUYÓ EN LA ELABORACIÓN DE LOS MARCOS CONCEPTUALES EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS.	N° 10 – AÑO 5 (DICIEMBRE 1999) P. 1/109
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES EN EL MARCO DE UN MUNDO GLOBALIZADO Y LA PROBLEMÁTICA DE LAS PYMES	N° 12 – AÑO 6 (DICIEMBRE 2000) P. 3/49
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	COMPROMISOS DE VERIFICACIÓN (ASSURANCE ENGAGEMENTS)	N° 13 - AÑO 7 (JUNIO 2001) P. 1/30
WAINSTEIN M., CASAL A.M.	EL PROBLEMA DEL NARCOTRÁFICO Y SUS IMPLICANCIAS PARA LA ECONOMÍA	N° 15 – AÑO 8 (JUNIO 2002) P. 3/46

WAINSTEIN M.	LA CORRUPCIÓN. UN TEMA PARA INVESTIGAR	Nº 17 – AÑO 9 (JUNIO 2003) P. 3/76
WAINSTEIN M.	RESPONSABILIDAD PROFESIONAL	Nº 18 – AÑO 9 (DICIEMBRE 2003) P. 15/34
WAINSTEIN M.	CONTROL DE CALIDAD EN AUDITORÍA. SELECCIÓN DE PROCEDIMIENTOS A SEGUIR	Nº 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	Nº 23 – AÑO 12 (JUNIO 2006) P. 31/70
WIRTH M.C.	POSIBLE CONTRIBUCIÓN DE LA TEORÍA CONTABLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL VALOR DE UNA EMPRESA.	Nº 9 – AÑO 5 (JUNIO 1999) P. 146/179

NORMAS BÁSICAS PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS DE INVESTIGACIÓN

Contabilidad y Auditoría es una publicación semestral iniciada hace más de diez años en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, actual Sección de Investigaciones Contables. 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>)

Tiene como objetivo servir como ámbito de difusión de estudios, ponencias y ensayos sobre problemáticas contables tratadas con rigor conceptual y metodológico.

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

Formato de envío:

En medio magnético, formato Word para Windows; tamaño de la hoja: 14,7 de ancho y 19,5 de alto; Arial 10, interlineado sencillo, con margen interior 1,8 cm, derecho de 1,2 cm, superior 1cm inferior de 1,5 cm.; (márgenes simétricos).

Si contuviera gráficos, cuadros, tablas, imágenes u otros, éstos deberán agregarse en Excel.

Enviar a la Sección de Investigaciones Contables – Facultad de Ciencias Económicas UBA. Av. Córdoba 2122 (1120) CABA Argentina

Por correo 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).

Instrucciones generales

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

1. Los trabajos serán inéditos.
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.
4. La estructura básica de los trabajos deberá ser como sigue:

Título

Resumen. Deberá constar de no más de 100 palabras a través de las cuales se consignent las ideas principales. Incluir una versión en inglés.

Palabras Clave. 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

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 el sistema Harvard: (Mattessich, 1995:150), Apellido del autor; coma; año de la publicación; dos puntos; número de página.
- (Mattessich, 1995, p. 150) Idem, pero con coma en lugar de dos puntos entre el año y el/lo números/s de páginas, precedido/s por p.)

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 por lo menos seis meses antes de la publicación respectiva. La revista no se hace responsable por la devolución de originales no solicitados.