





Contabilidad y Auditoría



UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES
www.econ.uba.ar



SUMARIO

▲ INFORMACIÓN CONTABLE PROYECTADA O PROSPECTIVA

Autor: Mario Biondi

▲ VINCULACION DE LA CONTABILIDAD CON LA TRANSPARENCIA Y LA CORRUPCIÓN

Autor: Carlos Luis García Casella

▲ COMENTARIOS SOBRE LA PROPUESTA DE UNA "TEORÍA FUNDAMENTADA" DE LAS REVELACIONES FINANCIERAS DE LAS EMPRESAS

Autora: María del Carmen Rodríguez de Ramírez

▲ PARTICULARIDADES DE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS. PRINCIPALES DIFICULTADES EN SU IMPLANTACIÓN

Autores: Pilar Piñeiro García y José Manuel García Vázquez

▲ A RESULTABILIDADE

Autor: Rodrigo Antônio Chaves da Silva

▲ ÍNDICE POR AUTOR DE LAS PUBLICACIONES DE "CONTABILIDAD Y AUDITORÍA" DEL N° 1 AL 25 Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS

Publicación del
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES
*"Profesor Juan Alberto Arévalo"**

Av. Córdoba 2122 (1120) Ciudad Autónoma de Buenos Aires - República Argentina
Teléfono - Fax: (54-011) 4370-6163 ó teléfono: 4374-4448 ints.: 6525, 6526, 6527
biondi@econ.uba.ar . ceconta@econ.uba.ar - irodera@econ.uba.ar





Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas



Autoridades de la Facultad vinculadas con los Institutos de Investigación

Decano

Profesor Alberto Edgardo Barbieri

Secretario de Investigación y Doctorado

Profesor Eduardo Rubén Scarano

Subsecretaria de Investigación y Doctorado

Dra. Luisa Fronti de García

Autoridades del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”*

Director del Instituto de Investigaciones Contables

Dr. Mario Biondi

Director del Centro de Modelos Contables

Dr. Carlos Luis García Casella

Director del Centro de Auditoría

Dr. Mario Wainstein 1º/06/07

Secretaria Técnica del Instituto

Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez

“Contabilidad y Auditoría”

Publicación del Instituto de Investigaciones Contables

Dirección

Dr. Mario Biondi

Coordinación

Dr. Mario Wainstein 1º/06/07

Coordinación Técnica

Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez

Diagramación y Armado

Sra. Beatriz N. Suárez

*Por Resolución C.D. N° 1293 de fecha 13/03/2007, el Instituto de Investigaciones Contables pasó a integrar el Instituto de Administración, Contabilidad y Matemática como Sección de Investigaciones Contables.



FALLECIMIENTO DEL PROFESOR DR. MARIO WAINSTEIN

Este número de nuestra revista debe hacerse eco del fallecimiento de quien fuera su coordinador durante un prolongado período de tiempo, el profesor Dr. Mario Wainstein.

Su trayectoria académica en nuestra Facultad de Ciencias Económicas lo llevó a la titularidad de una de las cátedras de Auditoría a la que prestigió con sus conocimientos académicos y técnicos y con su fuerte formación profesional.

Desde que el suscripto se hiciera cargo de la conducción del Instituto de Investigaciones Contables, el Prof. Wainstein fue designado Director del Centro de Auditoría en el cual dirigió varios proyectos de investigación UBACyT, vinculados con temas de mucha actualidad entre los cuales se encuentra el denominado “lavado de dinero”, a los que aportó su sello personal de honestidad y fuerza, que integraban parte de sus valores como ser humano.

Solo resta rogar a Dios que Mario Wainstein descanse en paz.

Mario Biondi





Buenos Aires, 16 de julio de 2007

Dr. Mario Biondi
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires
biondi@econ.uba.ar

Estimado Editor:

Me es grato dirigirme a usted para informarle que por Resolución 1071/07 del CONICET, la revista Contabilidad y auditoría ISSN 1515-2340, que usted dirige, ha sido incorporada al Núcleo Básico de Revistas Científicas Argentinas.

Esta acreditación será válida por tres años, cumplidos los cuales deberá presentar la revista a una nueva evaluación, a fin de revalidar su pertenencia a este núcleo.

La incorporación de la revista al Núcleo Básico constituye una garantía de la excelencia de la publicación y permite acceder al apoyo para la conversión de archivos a formato compatible con el Portal SciELO Argentina.

El Núcleo Básico está integrado actualmente por 103 revistas científicas de excelencia. El listado completo de las publicaciones que integran el Núcleo Básico está disponible en el sitio del CAICYT: <http://www.caicyt.gov.ar>.

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

Saludos cordiales,



Mario Albornoz
Director

Comisión Arbitral

Profesor John Cardona Arteaga	Universidad de Antioquía – F.C.E. (Colombia)
Profesor Antonio Castilla	Pontificia Universidad Católica de Valparaíso F.C.E. & A. (Chile)
Profesor Norberto García	Universidad Nacional de Córdoba – F.C.E. (Argentina)
Profesor Oscar Holzmann	Universidad de Miami (E.E.U.U.)
Profesor Antônio Lopes de Sá	Universidade do Grande Rio UNIGRANRIO (Brasil)
Profesor Jorge Tua Pereda	Universidad Autónoma de Madrid (España)

Contabilidad y Auditoría

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”

ÍNDICE Nº 25

- **INFORMACIÓN CONTABLE PROYECTADA O PROSPECTIVA**
Autor: Mario Biondi 13
- **VINCULACION DE LA CONTABILIDAD CON
LA TRANSPARENCIA Y LA CORRUPCIÓN**
Carlos Luis García Casella 71
- **COMENTARIOS SOBRE LA PROPUESTA DE UNA "TEORÍA
FUNDAMENTADA" DE LAS REVELACIONES FINANCIERAS
DE LAS EMPRESAS**
Autora: María del Carmen Rodríguez de Ramírez 87
- **PARTICULARIDADES DE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN
MEDIOAMBIENTAL EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS.
PRINCIPALES DIFICULTADES EN SU IMPLANTACIÓN**
Autores: Pilar Piñeiro García y José Manuel García Vázquez 109
- **A RESULTABILIDADE**
Autor: Rodrigo Antônio Chaves da Silva 133
- **ÍNDICE POR AUTOR DE LAS PUBLICACIONES DE
“CONTABILIDAD Y AUDITORÍA” DEL Nº 1 AL 25
Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS** 159

ISSN 1515-2340



Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”

INFORMACIÓN CONTABLE PROYECTADA O PROSPECTIVA

Mario Biondi

Dr. MARIO BIONDI

- Doctor en Ciencias Económicas, U.B.A.
- Contador Público F.C.E. – U.B.A.
- Contador Benemérito de las Américas, A.I.C.
- Profesor titular consulto, F.C.E. – U.B.A.
- Director Instituto de Investigaciones Contables, F.C.E.– U.B.A.
- Docente investigador categorizado 1, U.B.A.
- Miembro de la Comisión de Doctorado, F.C.E. – U.B.A.



INFORMACIÓN CONTABLE PROYECTADA O PROSPECTIVA

SUMARIO

Palabras Clave

Resumen

1. Período 2004

1.1 Objetivos de la investigación y actividades desarrolladas – Período 2004

1.2 Informes preliminares al informe de avance año 2004

1.2.1 Anexo I “Perspectiva financiera y del cliente”

1.2.2 Anexo II “Perspectiva del proceso interno, de formación y crecimiento”

1.2.3 Anexo III “Perspectiva del proceso interno, de promoción y crecimiento”

2. Período 2005

2.1 Objetivos y desarrollo de la investigación hasta el 31 de diciembre de 2005

**2.2 Anexo I “Modelización Contable” – Proyecto de investigación Ubacyt E037
informaciones para un " caso testigo”**

2.3 Anexo II “Modelización matemática”

3. Informes de avance año 2006

3.1 Concepto de escenario

3.2 Ponderación de las variables que integran el escenario

3.3 Esquema de tablero de control

PALABRAS CLAVES

**PROSPECTIVO – ESTADOS CONTABLES PROYECTADOS –
PRESUPUESTOS – TABLERO DE CONTROL – VARIABLES MACRO Y
MICRO ECONÓMICAS – MODELIZACIÓN CONTABLE DE LA
PROYECCIÓN – ANÁLISIS DE SENSIBILIDAD – ESCENARIOS.**

Resumen:

Esta revista se publica en el ámbito del Instituto de Investigaciones Contables, integrado desde el año 2007 en el Instituto de Administración, Contabilidad y Matemática.

La actividad de investigación contable en el Instituto se cumple en varios proyectos acreditados por la Universidad de Buenos Aires, concedidos por proyecto UBACyT. Uno de ellos, identificado como E037, denominado “Los efectos de los cambios de escenarios sobre las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva”, en los períodos bajo informe, estuvo integrado de la siguiente forma:

Director: Dr. Mario Biondi

Codirector: Mg. Juan Carlos Viegas

Equipo de Investigadores

- Dr. Mario Biondi
- C.P. Claudia Bongianino de Salgado
- C.P. Walter René Chuiquiar
- C.P. Elba Font de Malugani
- Dra. Inés García Fronti
- Dr. Carlos Manuel Giménez
- C.P. Ricardo Karpovich
- C.P. Patricia Miriam Kwasnycia
- Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez
- C.P. Roberto Vázquez
- Mg. Juan Carlos Viegas

Pasante: Leandro López

Dicho proyecto originariamente había sido preparado para ser desarrollado en dos años y, posteriormente, la Universidad decidió la extensión del mismo en dos años más.

Si bien todos los avances en el proyecto han sido divulgados oportunamente, nos pareció conveniente insertar un resumen de lo actuado, considerando la importante difusión de la revista “Contabilidad y auditoría” y para compartir con nuestros lectores, que puedan estar interesados en el tema de la información contable proyectada, lo que se ha logrado hasta el presente y la que aún está pendiente.

El primer informe de avance (año 2004) puede resumirse de la siguiente forma.

1. Período 2004

1.1 Objetivos de la investigación y actividades desarrolladas – Período 2004

Cuando culminaba la investigación UBACyT E017 "Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva" el grupo que la integró si bien se declaró razonablemente satisfecho consideró que los continuos cambios que se producían en las variables económicas deberán ser tenidos en cuenta, toda vez que esa realidad podrá restarle utilidad a las conclusiones obtenidas.

Por otra parte, la modelización contable obtenida –que constituye las "bases teóricas"– debía ser complementada con la modelización matemática lo que permitirá pronosticar efectos de los cambios aislados de variables y sus efectos sobre las otras (análisis de sensibilidad) y los cambios de escenarios, que involucran transformaciones en el contexto que requieren ser evaluadas.

Esta investigación es continuación de la anterior y el equipo interdisciplinario que la lleva a cabo es el mismo.

Concretando, el objetivo es profundizar y ejemplificar el marco teórico logrado y también cumplir con la modelización matemática.

Actividades para el año 2004

Nº	ACTIVIDAD
1	Asignación de tareas de los grupos por actividades
2	Revisión de la bibliografía por analizar
3	Conceptualización y definición de "escenarios"
4	Análisis de las variables del "escenario"
5	Evaluación de la actividad cumplida
6	Ponderación de las diferentes variables
7	Elaboración del Informe de Avance del 1er. Año.

Para las actividades, denominadas "Conceptualización y definición de escenarios" y "Análisis de las variables del escenario" se formaron grupos que analizaron las siguientes perspectivas:

Perspectiva financiera y del cliente: Karpovich, Font, Viegas y Biondi.

Perspectiva del proceso interno, de formación y crecimiento: Giménez, Kwasnycia y Chiquiar.

Perspectiva social interna, de promoción y crecimiento: Vázquez, Bongianino, García

Fronti y Rodríguez de Ramírez.

No resultó fácil coordinar las conclusiones emitidas por los diferentes enfoques asignados por cada grupo, lográndose finalmente, la emisión de los siguientes conceptos básicos. Los informes de cada grupo se publican como anexos (I, II y III).

El escenario está constituido por una serie de variables que, ya han sido enunciadas en el informe de avance del primer año del proyecto de investigación E017 "Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva", a saber:

- La participación relativa de la empresa dentro del producto bruto.
- El crecimiento global esperado y en especial de la empresa.
- La evolución de la balanza de pagos y la comercial.
- La regulación del sistema financiero y de comercialización.
- La situación de la industria en general.
- La previsión acerca de la tasa de inflación, la tasa de interés y la tasa de cambio.
- La presión fiscal.
- La posible evolución de precios y salarios.

Esas variables, así graduadas, integran el “tablero de proyección” o “tablero de control”, que es una terminología adoptada unánimemente por los investigadores actuantes en esta actividad.

Con el aporte de la investigadora Elba Font se determinó de qué forma la modelización matemática influirá en el proyecto, para lo cual caben las siguientes reflexiones básicas:

Si bien hoy día prácticamente no es novedad la posibilidad de la aplicación de modelos simbólicos de planeamiento, nos cabe aquí explicitar los avances fundamentales logrados, y los que se proponen, a partir de las técnicas y lenguajes de modelización surgidos en la década del setenta y en torno a los cuales se fueron urdiendo otros muchos durante los últimos 20 años. En casi todos los casos, se nutren en la búsqueda de satisfacer una doble intención: simular con mayor fidelidad el funcionamiento de una organización empresarial concreta y, al mismo tiempo, ser aplicables o adaptables a un mayor número de actividades empresariales, presentándose diferentes opiniones en el equilibrio a lograr ya que la satisfacción de ambas pretensiones no avanza necesariamente en igual sentido.

Las técnicas del manejo empresario, entre las que ocupa un lugar destacado la contabilidad, han experimentado un considerable avance después de la Segunda Guerra Mundial a través de la denominada Investigación Operativa y la Informática. Mientras que desde un primer momento la planificación financiera se fue enriqueciendo gradualmente con el

aporte de novedosos instrumentos, la contabilidad parecía – para algunos – relegada a un papel secundario. Pero la realidad puso en evidencia que el saber contable constituye con el avance de la tecnología el mejor sistema de información empresarial ideado por el hombre. Estamos convencidos de poder afirmar que cualquier modelo de planificación empresarial que se elabore al margen de la contabilidad es, cuando menos, incompleto. Sin embargo hoy día también debemos tener presente la recíproca, lo mismo ocurrirá si dichos modelos de planificación son confeccionados a partir de una metodología estrictamente contable, sin incorporar los avances de las ciencias de la administración.

Pues bien, en este contexto, estimamos corresponde hacer referencia al origen y evolución de los modelos matemáticos aplicados para planificación en la empresa, resultando obligada la referencia al formulado por Richard Mattesich en 1961¹, de gestión presupuestaria, que influyó en muchos de los modelos de planificación que se elaboraron posteriormente.

Asimismo, entre los modelos teóricos que han sido presentados en su oportunidad a la comunidad científica internacional en primer término y que luego han ejercido una notable influencia en el relanzamiento de nuevas líneas de investigación en el área de las ciencias económicas y de la administración, cabe mencionar los siguientes:

- Charnes, Cooper y Miller (CCM)² (planificación de almacenes con restricciones financieras).
- Chambers³ (planificación de inversiones con restricciones presupuestarias y cumplimiento de ratios).
- FIRM⁴ (diversas empresas con relaciones mutuas).
- Carleton (macro modelo para la actividad financiera de la empresa⁵ y modelo de planificación financiera a largo plazo⁶).

Casi podríamos decir que, de allí en más, es raro que alguna de las múltiples publicaciones que existen hoy referidas a Teoría de la Finanzas, no contenga alguna propuesta o

¹ Richard Mattesich, Budgeting Models and System Simulation, "Accounting Review", julio 1961, pág. 364 a 397.

² A. Charnes, W. W. Cooper y M. H. Miller, Application Linear Programming to Financial Budgeting and the Costing of Funds. "The Journal of Business", vol. 32, enero 1959, págs. 20-46.

³ D. I. Chambers, Programming the Allocation of Funds Subject to Restrictions on Reported Results, "Operating Research Quarterly", 18, no. 4, 1967.

⁴ R. J. Dean, J. W. Bennett y J. Leather, FIRM: A Computer Model for Financial Planning, The Institute of Chartered Accountants, Research Committee, "Occasional Paper", No. 5, 1975.

⁵ W. T. Carleton, Linear Programming and Capital Budgeting Models: A New Interpretation, "Journal of Finance", diciembre 1970, págs. 825-833.

⁶ W. T. Carleton, An Analytical Model for Long-Range Financial Planning, "Journal of Finance", mayo

aplicación de un modelo matemático.

Consecuentemente con ello cada día son más las empresas, de cierta envergadura, que utilizan modelos de planificación financiera aunque generalmente no se hacen públicos. Los que sí suelen ser conocidos, parcialmente, son los elaborados por empresas de servicios (consultoras, creativos de software, distribuidoras de computadoras) que les interesa difundirlos por motivos de publicidad.

Ahora bien, ¿cuál es la relación entre lo descripto y nuestra propuesta a exponer en este trabajo? El grupo de trabajo ha recorrido minuciosamente el camino desde el inicio mencionado hasta llegar al estado actual del conocimiento en lo relativo a herramientas matemáticas aplicadas a las proyecciones en las empresas. Pasamos por temas clásicos de análisis, álgebra, estadística, investigación operativa / métodos cuantitativos, particularizamos en técnicas de programación matemática, simulación, lógica borrosa, redes neuronales; los vinculamos y relacionamos logrando efecto de sinergia en su aplicación a análisis post-óptimos; profundizamos en la utilización de softwares que sirven de apoyo, específicos y de base normalmente disponibles en las empresas. El equipo de investigación, fundamentalmente integrado por especialistas del área contable, avanzó al máximo en la presentación de lo que hoy se entrega como información contable proyectada y prospectiva, sin la utilización de modelos matemáticos.

Se pretende ahora dar algunos pasos más:

Aprovechar toda la experiencia mencionada, para la propuesta de un marco teórico que sustente la ventaja de aplicar modelos matemáticos informatizados para la elaboración de información contable proyectada y que, a la vez, muestre la posibilidad de incorporar en esos modelos consideraciones éticas y sociales, a fin de brindar un output adecuado, con elementos integrados, completos y significativos, a los usuarios destinatarios de la información. A efectos de valorar lo dicho, téngase presente que las decisiones que se basen en la misma, repercutirán en el consumidor, en el personal de la propia empresa y en la sociedad en general.

Proponer técnicas y procedimientos para reconocer el “riesgo” en la información elaborada.

Avanzar en la metodología propuesta a través de modelos informatizados descriptivos y/o de equilibrio y/o de optimización, según convenga, para obtener información contable “prospectiva”, sobre lo que prácticamente no se dispone de bibliografía específica.

La situación descrita pone de manifiesto la necesidad de disponer de herramientas

adecuadas para el análisis de soluciones de problemas complejos. Para dar respuesta a ello, en el transcurso de la investigación, se preparó un informe sobre “Validación de la metodología de análisis cuantitativo propuesta”⁷.

Allí se recomienda el uso de modelos simultáneos de proyección y “optimización / descriptivos” sobre la base de escenarios “flexibles” mediante datos tratados en forma de parámetros. A tal efecto la aplicación de temas clásicos de Estadística, Métodos Cuantitativos e Investigación Operativa se verá enriquecida por nuevas propuestas de adaptación, de integración y de uso de la tecnología. Ello permitirá presentar modelos que agreguen información de salida que se aproxime, dentro de lo posible, a los niveles de confianza requeridos por los usuarios. Se pondrá especial énfasis en la detección de variables críticas y su relación con los supuestos y técnicas adoptadas.

En el sentido expuesto anteriormente se hace necesario pues considerar la actividad de planeamiento del ente, las premisas tomadas en cuenta para el mismo y analizar su razonabilidad. Se tratará por lo tanto de implementar un modelo que no sea sólo de diagnóstico. Se pretende que también permita procesar información para el estudio de hipótesis de cambios operativos y/o de pronóstico estratégico. Esto resulta de particular utilidad a la luz del tema propuesto para investigación, “Influencia de los cambios de escenarios en las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva”. En su presentación se indica:

“... se pretende evaluar la manera en que influyen cambios significativos generados por alternativas sociales, sistemas económicos y normativos (englobados genéricamente como cambios de escenarios) sobre las bases teóricas definidas en el Proyecto UBACyT E017.”

Si aceptamos considerar a la “empresa en marcha” como un proyecto, podemos aplicar la clasificación tradicional en tres tipos de riesgo:

Individual. Riesgo que tendría un activo si fuera el único que poseyera una empresa. Se mide a través de la variabilidad de los rendimientos esperados de dicho activo.

Corporativo (interno de la empresa). No considera los efectos de la diversificación de los accionistas. Se mide a través de los efectos de un proyecto sobre la variabilidad en las

Incluido en el Informe Final del Proyecto UBACyT E017 "Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva"

utilidades de la empresa.

Beta (de Mercado). Es el riesgo evaluado desde el punto de vista de un inversionista del capital contable que mantenga una cartera ampliamente diversificada (parte del riesgo que no puede ser eliminada por diversificación).

En la generalidad de los casos el punto de partida para el análisis del riesgo individual implica la determinación de la incertidumbre inherente a los flujos de fondos. Este análisis puede ser manejado en varias formas distintas, las cuales van desde los juicios informales hasta los análisis económicos y estadísticos de gran complejidad. La naturaleza de las distribuciones individuales de flujo de fondos y sus correlaciones entre sí, determinarán la naturaleza de la distribución de las utilidades del ejercicio y de otros elementos acerca de los que quiera estudiarse su comportamiento. Para el análisis de este riesgo se propone la aplicación vinculada de tres técnicas:

- Análisis de sensibilidad. Indica en forma exacta la magnitud en la que cambiará una variable dependiente (por ejemplo el resultado del ejercicio), como respuesta a un cambio dado en una variable de input (como unidades vendidas, precio de venta, costos, u otras), manteniéndose constantes las demás. Con estos resultados pueden obtenerse gráficas que, a través de sus pendientes, facilitan la observación de indicios acerca del grado de riesgo. También permite presentar un análisis ABC de los insumos del modelo.
- Análisis de escenarios. En esta técnica un número variable de conjuntos “buenos” (todas las variables de insumos se toman a sus mejores valores razonablemente pronosticados) y “malos” (idem, peores valores) de circunstancias financieras-contables se comparan con una situación de caso básico (idem, valores más probables). Se pueden utilizar los resultados del análisis de escenarios para determinar las medidas estadísticas características de las variables de output del modelo.
- Simulación. Vincula un número de sensibilidades y de distribuciones de probabilidad de variables de insumo generando un número de estimaciones de variables de output, permitiendo elaborar índices de riesgo asociado.

Cabe recordar que el uso del análisis de simulación en el presupuesto de capital fue reportado por primera vez por David B. Hertz en “Risk Analysis in Capital Investments”, Harvard Business Review, enero-febrero de 1964, págs. 95-106.

La actividad denominada "Ponderación de las diferentes variables" se encuentra den-

tro del camino crítico, toda vez que se hace necesario esperar la modelización matemática para determinar la composición e influencia de las variables sobre el todo.

Por esa razón esa actividad deberá ser transferida al segundo año (2005) para estar en condiciones de encararla sobre bases razonablemente aceptables.

A continuación se incluyen los siguientes informes preliminares:

"Perspectiva financiera y del cliente"

Autores:

- Dr. Mario Biondi
- C.P. Elba Font
- C.P. Ricardo Karpovich
- C.P. Juan Carlos Viegas

"Perspectiva del proceso interno, de formación y crecimiento"

Autores:

- C.P. Walter Chiquiar
- Dr. Carlos M. Giménez
- C.P. Patricia Kwasnycia

"Perspectiva social interna, de promoción y crecimiento"

Autores:

- C.P. Claudia Bongianino de Salgado
- C.P. Inés García Fronti
- Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez
- C.P. Roberto Vázquez

1.2 Informes preliminares al informe de avance año 2004

1.2.1 ANEXO I al informe de avance año 2004. Los efectos de los cambios de escenario sobre las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva

"PERSPECTIVA FINANCIERA Y DEL CLIENTE"

Dr. Mario Biondi

C.P. Elba Font

C.P. Ricardo Karpovich

C.P. Juan Carlos Viegas

Herramientas de evaluación

Comprensión del negocio

Se requiere tener conocimientos profundos de los fundamentos económicos del negocio, los riesgos involucrados y los factores financieros cruciales para el crecimiento en el largo plazo y sustentabilidad operativa en el mediano.

Muchos de los objetivos involucrados en la toma de decisiones están vinculados con el futuro, por lo tanto, el análisis de la compañía debe ser prospectivo para determinar qué es lo que le deparará el largo plazo.

El problema con el análisis prospectivo es la incertidumbre sobre los escenarios que se han de presentar y, en consecuencia, los condicionamientos sobre que variables se deben considerar a la hora de evaluar las estrategias y los procesos de decisión de cómo se han de implementar.

Uso eficiente de los activos (medición y control)

El propósito de la medición de los activos empleados en la operación responde a la necesidad de proveer información para las decisiones orientadas al mejor propósito del ente y determinar el desempeño de las Unidades de Negocio como entidad económica. Se trata de relacionar las ganancias con los activos empleados para su generación.

La principal consideración en identificar los "centros de utilidad" es para determinar al menor nivel de una organización a la que se le puede otorgar autoridad y responsabilidad en la asignación de los recursos y obtención de información relevante sobre los resultados.

La gerencia de las Unidades de Negocio tiene dos objetivos a alcanzar: primero: generar beneficios de los activos a su disposición, respondiendo a consideraciones legales y éticas; y segundo: se invertirá en recursos adicionales cuando la inversión produzca el retorno adecuado.

La inversión se basa en el capital de trabajo más los activos fijos. El capital de trabajo calculado como la diferencia de los activos y pasivos corrientes inmovilizados.

La mayoría de las compañías que utilizan "centros de inversión" como forma de evaluar las "Unidades de Negocio" lo hacen sobre la base del retorno sobre activos (ROA) como denominador común que puede ser aplicado a cualquier tipo de organización, independientemente del tamaño o actividad.

Rentabilidad de los clientes sobre Activos

Es una variante del retorno sobre activos que le ofrece a la Dirección una medida clara de la contribución de cada cliente o conjunto de clientes y una forma de identificar a los más rentables.

Respuesta del Mercado

La respuesta a las acciones de comercialización no son inmediatas. "Efectos Demorados" es el término que en general es usado para describir la influencia de las inversiones presentes en el desarrollo de ventas sobre períodos futuros.

Existen diferentes tipos:

- Efecto respuesta demorada: entre el momento de la inversión y en el que ocurre la indecisión de la demanda.
- Efecto de cliente remanente: es el aspecto inercial de la incorporación de nuevos clientes y el opuesto; de pérdidas.

Reducción de la rotación de clientes

El incremento de las ventas se originan sólo en tres áreas:

- Incorporando a nuevos clientes.
- Creciendo las operaciones con los existentes y,
- Reduciendo la rotación (pérdida de los existentes).

Muchas compañías no miden la rotación de los clientes, privilegiando, al momento del planeamiento y establecimiento de metas la participación en el mercado y el crecimiento en el volumen de ventas.

Política de precios

Identificar los objetivos estratégicos de la política de precios como variable de las acciones de marketing que define directamente los ingresos. Por otro lado, debido a que los precios tienen efecto sobre las cantidades vendidas impacta también sobre los costos.

Las decisiones de precios involucran un número elevado de factores por lo que resulta difícil desarrollar un modelo de decisión para obtener un precio óptimo.

Poner el precio a los productos requiere conocimiento de los objetivos organizacionales, de los deseos de los consumidores, del costo del producto y de la reacción de la competencia.

1.2.2 ANEXO II al informe de avance año 2004. Los efectos de los cambios de escenarios sobre las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva

**"PERSPECTIVA DEL PROCESO INTERNO,
DE FORMACIÓN Y CRECIMIENTO"**

C.P. Walter Chiquiar
Dr. Carlos M. Giménez
C.P. Patricia Kwasnycia

Reflexiones:

El proyecto se propone evaluar de qué manera influyen los cambios generados por alternativas sociales, sistemas económicos y normativos (englobados genéricamente como cambios de escenarios) en la preparación de información proyectada. Se trata de analizar la sensibilidad de las variables en su conjunto y no de las variables en forma independientes.

Se considera que las bases teóricas que fundamentan el tablero de control o comando, que hasta ahora se ha utilizado generalmente para medir la gestión, pueden resultar de aplicación como guía en la elaboración de una herramienta útil para la definición de escenarios. En particular los aspectos relacionados con la selección del conjunto de variables críticas cuyo seguimiento permitiría anticipar el impacto en la información proyectada de determinados cambios de escenarios, y a su vez la definición de una herramienta que pueda servir para controlar los efectos que los cambios de escenarios producirían sobre la información contable proyectada. A esta herramienta que se debería desarrollar o modelizar la llamaremos **"Tablero de Prospección"**

El tablero de comando como se aplica hasta ahora es un conjunto de indicadores cuyo seguimiento periódico permite contar con un mayor conocimiento de la situación de un ente. El diseño de un "tablero de prospección" aplicable a la preparación de información prospectiva resultaría en un conjunto de variables, supuestos o premisas cuyo seguimiento periódico permitiría contar con mayor información del ente respecto del escenario y a su vez

un conjunto de indicadores cuyo seguimiento periódico permitiría contar con mayor información de la situación de los efectos de dichos cambios en la información proyectada.

El diseño de un “Tablero de Prospección” y su aplicación en el desarrollo de un proceso de proyección, implicará la determinación de variables e indicadores que diagnostiquen cambios de escenarios y sus efectos en la información prospectiva. Si bien se ha establecido una distinción entre variables e indicadores, ambas se podrían denominar indicadores y existirían indicadores de escenario e indicadores de información proyectada.

Así como Robert S. Kaplan agrupa los indicadores del Cuadro de Mando Integral en perspectivas (la financiera, la del cliente, la del proceso interno y la de formación y crecimiento) creemos que también las variables y/o indicadores de un proceso prospectivo se pueden clasificar en cuatro perspectivas a saber: a) Realización del producto: que incluirá el proceso de Compras y/o producción; b) La perspectiva de ventas; c) la perspectiva financiera: que incluirá los procesos de pagos y los procesos de cobranzas, d) perspectiva del contexto: variables del contexto que se relacionan con la empresa.

Anteriormente hemos hecho una distinción entre los indicadores del “tablero de prospección” relacionados con el escenario y entre aquellos relacionados con la información proyectada, avancemos ahora en la relación que existen entre ambos.

El proceso de proyectar información contable requiere la selección y determinación de premisas. Existirán premisas internas o inherentes al ente que está efectuando la prospección y premisas externas o del contexto en el cual el ente desarrolla sus actividades. La prospección tendrá como resultado la definición de escenarios futuros y a cada uno de esos escenarios se corresponderá con la información contable proyectada.

Si entendemos como escenario al horizonte probable definido de acuerdo a la selección estratégica de variables, cabe plantearse si todas las variables definidas en un escenario tienen efectos sobre los estados contables proyectados. Los cambios de escenarios impactan las proyecciones de información contable pero entendemos que no necesariamente el cambio de una variable que determina un escenario afecta a los estados contables proyectados. Por ejemplo, una subsidiaria de una empresa del exterior al definir un escenario futuro proyectará un tipo de cambio de la moneda que remitirá sus utilidades sin embargo si la subsidiaria utiliza materia prima local, todas sus ventas son el mercado interno y no tienen activos o pasivos en moneda extranjera, los cambios respecto del tipo de cambio proyectado no tienen efectos en los estados contables proyectados. Entonces la selección

de indicadores de un tablero de comando que monitorea cambios en el escenario y sus efectos en la información proyectada deberá hacerse sobre aquellas variables que tengan una relación de causa-efecto.

Robert S. Kaplan establece una distinción útil para la selección de indicadores que formen parte del Cuadro de Mando Integral y que entendemos que la misma también puede ser aplicada en el diseño de un “tablero de proyección” para la preparación de información contable proyectada. Establece una distinción entre indicadores de diagnóstico como aquellos que siguen y controlan si el negocio sigue estando controlado y los indicadores estratégicos como aquellos que definen una estrategia diseñada para obtener la excelencia, estos últimos serían los indicadores a incluir en el Cuadro de Mando Integral. Una adaptación de esta distinción sería que los indicadores de diagnóstico permitirían seguir y controlar la evolución del escenario y las proyecciones relacionadas al mismo, mientras que los indicadores estratégicos permitirían diagnosticar cambios de escenarios y sus efectos en las proyecciones efectuadas.

El Tablero de Comando es una herramienta para priorizar variables críticas para cumplir con los objetivos definidos en la estrategia de un ente. El “tablero de proyección” puede ser una herramienta útil para priorizar variables en la preparación de información contable proyectada, pudiendo ser un modelo de aplicación que permitiría efectuar un seguimiento de los cambios de escenarios y sus efectos en la información proyectada.

El tablero de comando hasta ahora se aplicó como herramienta para el pasado, adaptarlo para administrar el futuro, no sería ya definir que indicadores para controlar la gestión sino para administrar cambios de escenarios y sus impactos en la información contable proyectada. El proceso de adaptación del tablero de comando, requiere incorporar, indicadores de cambios de escenarios e indicadores para medir la sensibilidad de la proyección ante dichos cambios, para transformarse en lo que hemos denominado **“Tablero de Proyección”**.

1.2.3 ANEXO III al informe de avance año 2004. Los efectos de los cambios de escenarios sobre las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva

**"PERSPECTIVA SOCIAL INTERNA,
DE PROMOCIÓN Y CRECIMIENTO"**

C.P. Claudia Bongianino de Salgado

C.P. Inés García Fronti

Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez

C.P. Roberto Vázquez

Perspectivas sociales interna y externa y perspectiva ambiental

Desde el punto de vista de la perspectiva social interna, los aspectos a considerar coincidirían, en general, con aquellos relacionados con la visión y consideración que presta el personal del ente de que se trate.

En este sentido, en la proyección de los estados contables deben ser tomados en cuenta los elementos que forman parte del llamado “Balance Social”, es decir, proyectar la incidencia de los costos que permitan la capacitación permanente del personal, el mejoramiento de las políticas de prevención de accidentes y de enfermedades, la atención sanitaria del personal y los planes de innovación tecnológica que impacten sobre el personal o que involucren modificaciones en las condiciones de trabajo.

El cumplimiento de estas premisas, que llevan consigo un costo implícito, pueden derivar en otros costos como consecuencia de querer obtener certificaciones a través de las normas SA 8000 (auditoría social), ISO 9000 (calidad) e ISO 14000 (administración medioambiental). Estas normas certifican a los entes como empleadores con responsabilidad social y laboral.

Desde la perspectiva contable financiera, es importante rescatar que pueden resultar útiles los estados financieros, así como muchas proyecciones tradicionales que implican la expresión en términos monetarios, en tanto se tenga en claro que los mismos omiten variables relevantes de difícil cuantificación que no por ello dejan de tener una incidencia fundamental. El reconocimiento de tales variables excluidas y la elaboración de indicadores para evaluar su evolución y analizar su incidencia indirecta en los indicadores finan-

cieros ha sido rescatada, desde las aproximaciones gerenciales que se han venido desarrollando desde mediados de los años ochenta relacionadas con las mediciones del capital intelectual y con las perspectivas incluidas en los tableros de comando.

Kaplan & Norton (2001, p. 158) aclaran que, en los últimos años, el Balanced Scorecard ha evolucionando para pasar de un sistema de medición de desempeño a un marco para organizar la implementación exitosa de estrategias organizacionales. En este orden, juegan un papel importante para desarrollar los objetivos de desempeño y consecuentemente, las mediciones relacionadas con la estrategia.

En nuestro proyecto se plantea que "se pretende evaluar de qué manera influyen cambios significativos generados por alternativas sociales, sistemas económicos y normativos (englobados genéricamente como cambios de escenarios) sobre las bases teóricas definidas en el Proyecto UBACYTE017"

Entendemos que resulta útil la concepción del Balanced Scorecard como marco para la organización de la implementación de la estrategia organizacional. Ello implica una visión abarcativa de la organización "ideal" futura que debe estructurarse sobre un escenario determinado. Dicha concepción serviría no solo para efectuar el seguimiento de las variables relevantes controlables (impulsores o inductores de cambio o valor sobre la base de las cuales se determinan indicadores) sino que se constituiría en un modelo que permitiría analizar la incidencia de los cambios significativos de escenario sobre las mismas.

Relevancia de la perspectiva social interna

La perspectiva social interna no se halla incluida en los desarrollos tradicionales de los Tableros de Comando. No obstante, resulta fundamental dentro del planteo de la estrategia organizacional que constituye el elemento orientador para la definición de cualquier planteo que se realice sobre información contable proyectada o prospectiva o, dicho de otra forma, en la definición de la visión integradora de la organización a futuro.

La relevancia de esta perspectiva, aun desde la demanda de información externa por parte de diversos interesados, no es nueva. Dentro de las iniciativas que se han venido desarrollando para estructurar la presentación de Informes Sociales por parte de las organizaciones, uno de los aspectos que ha merecido fuerte atención tiene que ver con ella.

Cuáles habrán de ser los indicadores que se exterioricen en el Tablero (entendido como herramienta interna) por considerarse impulsores de valor, desde una perspectiva estratégica, dependerá, como en el caso de los que se incluyen en las otras perspectivas, de las características particulares de la organización y, sobre todo, de su visión.

El problema fundamental radica, no obstante, en la dificultad de hallar una relación causa-efecto entre estos indicadores y la perspectiva financiera, por lo que en los planteos relativos a esta área difícilmente pueda derivarse un "beneficio económico" del cual se pueda apropiarse directamente la organización.

En nuestra opinión, entonces, se trata de una perspectiva a incluir dentro de las definiciones estratégicas⁸ (visión) para realizar un seguimiento de las mismas y para incluir o contemplar el impacto de los cambios que podrían producirse en el entorno sobre su comportamiento (en este último caso, por ejemplo, debido a imposiciones a nivel normativo con relación al cumplimiento de determinados parámetros, como podría ser de inclusión de personas con discapacidades o de contrataciones o capacitaciones favorecidas por la normativa fiscal).

Entre la multiplicidad de indicadores dentro de esta perspectiva, una posible estructuración estaría dada por aquellos que exteriorizaran:

Compromisos con la creación de empleo

- Generación de empleo (cantidades de trabajadores al final, admisiones, bajas)
- Tasa de atracción y retención de personal
- Perfil de los trabajadores (hombres, mujeres, discapacitados, por rango etario, etc.)
- Perfil de sueldos (por categoría en lo que hace a permanentes y contratados en cargos de dirección, gerenciales, administrativos y de producción y por perfil de trabajadores)
- Dispersión de sueldos (entre el estrato superior e inferior de remuneraciones)

Calidad de los empleos

- Contratos de larga duración – contratos temporales
- Políticas de despidos o alternativas ante reestructuración, disminución de actividad económica, etc.
- Acciones relativas a la condición de los trabajadores y sus familias
- Inversiones
- Guarderías
- Programas educativos
- Programas culturales
- Flexibilidad de la jornada laboral ante situaciones particulares
- Estudios formales
- Maternidad
- Situaciones privadas excepcionales

⁸ Que estarán teñidas de la concepción que la organización posea acerca de la "responsabilidad social".

Educación y entrenamiento

Programas sistemáticos de desarrollo y capacitación

- Inversiones (en relación al ingreso, al total de costos, al total de gastos relacionados con el personal)
- Cantidad de horas de desarrollo profesional (estratificado por nivel) por año
- Formación orientada a mejorar competencias en el trabajo/ competencias generales

Otorgamiento de becas de estudio (con criterios de concesión determinados)

- Inversiones (en relación al ingreso, al total de costos, al total de gastos relacionados con el personal)
- Resultados
- Retención y progreso dentro de la organización

Salud y seguridad

- Cobertura médica adicional brindada
- Programas de prevención de enfermedades
- Programas de entrenamiento para tareas peligrosas
- Inversión en prevención de riesgos laborales y enfermedades profesionales
- Cantidad de accidentes

Desde el punto de vista de la perspectiva externa, deben ser tomados en cuenta las acciones que surgen del intercambio en las relaciones empresa-medio.

De esta relación surgen inversiones/costos que deben ser proyectados, para atender requerimientos o compromisos con la sociedad que la organización pretende atender: mantenimiento de espacios públicos, atención de hospitales o centros de salud, mantenimiento de escuelas o programas de capacitación para personas de fuera de la organización, etc.

Un aspecto relevante con relación a la perspectiva externa está constituido por la cuestión ambiental.

El concepto de “desarrollo sustentable” puede incorporarse en el escenario del mundo real y deben considerarse sus consecuencias económicas y financieras. El impacto financiero de la implementación del concepto de “desarrollo sustentable” debe ser considerado en relación a los recursos naturales con los que la empresa interactúa.

Desde el punto de vista de la proyección deben ser consideradas las políticas de sostenimiento económico en el desarrollo de las estimaciones contables relacionadas con cues-

tiones medioambientales. En particular, deben ser contemplados como: mantener registros apropiados de cuestiones ambientales:

- Registros de sustancias peligrosas, desechos peligrosos, incidentes, inspecciones, resúmenes de la relación entre ingresos de aire, agua, energía y otros recursos naturales y salidas de productos elaborados, desechos, ventilación de gases, contaminación del agua y del terreno
- Identificar cuestiones ambientales potenciales que puedan originar contingencias que afecten a la organización.

Otro aspecto a contemplar es el referido a las relaciones con los clientes y los proveedores, marcas de fábrica, nombres comerciales, reputación o imagen. Algunos de estos aspectos son propiedad legal de la empresa, pero la ligazón de otros no es tan fuerte como en el caso de los activos internos. Cuando el capital humano de la organización trabaja con y para los clientes, se crean relaciones y una imagen en el mercado que “pertenecen” parcialmente a la empresa. El valor de estos activos depende de cómo resuelve la empresa los problemas con sus clientes. En cuanto a la reputación y las relaciones, éstas pueden cambiar a lo largo del tiempo, lo que las transforma en un elemento incierto.

En general podemos decir que, las perspectivas internas, externas y medioambientales, pueden ser resumidas dentro del concepto de “Responsabilidad social corporativa”.

La empresa desarrolla su actividad en un entorno social al que influye y a su vez es influida por el mismo. Bajo esta óptica, en relación con la proyección, correspondería, en general, proceder a la definición y medición de los elementos (variables) que conforman la responsabilidad social de la empresa.

Los beneficios sociales o aportes sociales que realiza la empresa deberían medirse tanto en sus insumos (gastos) como en sus resultados (beneficios generados). El “cómo medir”, es un problema a resolver en esta cuestión de la responsabilidad social.

Por otra parte, en el segundo informe de avance (año 2005) se dijo lo siguiente:

2. Período 2005

2.1 Objetivos y desarrollo de la investigación hasta el 31 de diciembre de 2005

Como hemos mencionado en anteriores oportunidades esta investigación es continuadora del proyecto UBACyT E017 "Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva".

En el primer informe de avance, correspondiente al período 1º de enero al 31 de di-

ciembre de 2004 destacamos el aporte muy importante de la modelización matemática, inserta o subyacente con la modelización contable. También se señaló la necesidad del empleo de la informatización para agilizar los modelos contable-matemáticos.

Entonces se propuso el análisis de la aplicación de tres técnicas:

Análisis de sensibilidad. Indica en forma exacta la magnitud en la que cambiará una variable dependiente (por ejemplo el resultado del ejercicio), como respuesta a un cambio dado en una variable de input (como unidades vendidas, precio de venta, costos, u otras), manteniéndose constantes las demás. Con estos resultados pueden obtenerse gráficas que, a través de sus pendientes, facilitan la observación de indicios acerca del grado de riesgo. También permite presentar un análisis ABC de los insumos del modelo.

Análisis de escenarios. En esta técnica un número variable de conjuntos “buenos” (todas las variables de insumos se toman a sus mejores valores razonablemente pronosticados) y “malos” (ídem, peores valores) de circunstancias financieras-contables se comparan con una situación de caso básico (ídem, valores más probables). Se pueden utilizar los resultados del análisis de escenarios para determinar las medidas estadísticas características de las variables de output del modelo.

Simulación. Vincula un número de sensibilidades y de distribuciones de probabilidad de variables de insumo generando un número de estimaciones de variables de output, permitiendo elaborar índices de riesgo asociado.

Cabe recordar que el uso del análisis de simulación en el presupuesto de capital fue reportado por primera vez por David B. Hertz en “Risk Analysis in Capital Investments”, Harvard Business Review, enero-febrero de 1964, págs. 95-106.

Actividades año 2005

La actividad 5 del año 2004 “ponderación de las diferentes variables” quedó postergada para el año siguiente.

N°	ACTIVIDAD
1	Modelización matemática de la información contable proyectada
2	Contrastación empírica de la modelización matemática
3	Articulación de los "escenarios" y la modelización matemática. Ponderación de variables.
4	Contrastación empírica de la actividad 3
5	Redacción del informe final

Puede observarse que se prevé como actividad 5 la redacción del informe final de la investigación, cosa que no ocurrió debido a la prórroga para los años 2006 y 2007.

Al ofrecerse la posibilidad de prorrogar la investigación en los años 2005 y 2006 el programa fue muy distinto y requirió una nueva reformulación del cronograma en la siguiente forma:

N°	ACTIVIDAD
1	Modelización contable prospectiva
2	Modelización matemática – 1° parte
3	Comentarios y aportes de no integrantes del proyecto (Enfoque financiero)
4	Modelización matemática – 2° parte
5	Redacción informe de avance

Mayores logros obtenidos

Las principales actividades cumplidas fueron desarrollar la modelización contable de los estados contables proyectados y también la modelización matemática. Por otra parte se amplió el contenido del “tablero de control” ordenándose jerárquicamente las variables. También se tocaron temas sociales y éticos.

a) Modelización contable.

Mario Biondi se valió de una simulación, pensando en una empresa comercial. La documentación producida puede consultarse en el Anexo I Caso Terra S.A..

La intención es completar ese modelo contable complicándolo con actividades industriales.

El juego contable se completó con cambios en el tipo de cambio, en las ventas y en el número de empleados que generaron alteraciones del modelo matemático, automáticamente recogido por la informatización del sistema. Esta fundamental herramienta facilitará la aplicación futura del modelo.

b) Modelización matemática.

El modelo contable de Biondi, fue axiomatizado por Font generándose una rica experiencia volcada en el anexo “Borrador para discusión. Introducción en el modelo matemático básico”. Puede consultarse en el Anexo II.

c) El “tablero de control”.

El “tablero de control” que resumiría una pieza básica y fundamental de esta investigación corre contemporáneamente con la modelización contable-matemática.

El “tablero de control” recibiría como “inputs” los “outputs” que partirán del modelo contable matemático y advertirá los cambios generados en las variables y la sensibilidad que se generan en otras, advirtiendo a modo de “luz roja” que el “amperímetro” se ha movido debiendo analizarse la necesidad o no de correctivos a aplicarse en el modelo. La idea general del modelo del “tablero de control” surgió de la iniciativa de Giménez y se encontrará plasmado en el anexo que se publicará oportunamente.

d) El impacto social de la empresa.

Una empresa es eficiente cuando además de cumplir sus objetivos propios, fundamentalmente, facilita y propende al desarrollo sustentable del cuerpo y del alma de la sociedad en la que está inmersa y de la cual se nutre.

De esa forma, y sin incluir ninguna cuestión ideológica, la empresa sería considerada como un ente útil y más necesario.

La creación de puestos de trabajo, la capacitación de su capital humano, la asistencia educativa y sanitaria serían, entre otros elementos, muy necesarios para lograr el objetivo que dejamos expuesto.

Estas reflexiones fueron consecuencia de la información producida en el Anexo III del año 2004 emitido por Claudia Bongianino de Salgado, Inés García Fronti, María del Carmen Rodríguez de Ramírez y Roberto Vázquez.

Por último, debe señalarse que quedó pendiente en el año 2005 la actividad 3 “Comentarios y aportes de no integrantes del proyecto (enfoque financiero)” para ser cumplida una vez que se complete la modelización contable matemática.

El futuro de esta investigación

Quedan los años 2006 y 2007 para culminar esta investigación. Si bien indicaremos los cronogramas pertinentes, ajustados a la realidad actual, es muy útil realizar comentarios vinculados con los mismos teniendo en cuenta las siguientes premisas básicas, que los justifican:

a) Mantenimiento del paradigma original:

Desde el inicio, la idea común que vinculó a todos los investigadores fue, después de enunciadas las bases teóricas (proyecto E017) fue concretar la modelización contable con el aporte de la modelización matemática ya realizada y doctrinariamente, vincular el análisis de sensibilidad de las variables con los cambios de escenarios.

En alguna oportunidad se expresaron dudas sobre si los estados contables proyectados requerirán la opinión de profesionales independientes. Desde nuestra óptica es un tema que no debería formar parte del informe final del proyecto.

La cohesión del grupo de investigadores es la base del éxito para lograr el objetivo propuesto.

b) Mantenimiento de la interdisciplinariedad:

Muchos esfuerzos y buena voluntad costo amalgamar especialidades diferentes, sin pretender la prevalencia de alguna sobre las demás.

Esa idea también constituyó un objetivo básico cuando comenzó esta tarea y con altos y bajos que no pueden ignorarse, fructificó adecuadamente, no previéndose dificultades futuras.

Por otra parte, actualmente, es imprescindible contar con expertos.

2.2 ANEXO I al informe de avance año 2005. Los efectos de los cambios de escenarios sobre las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva

"MODELIZACIÓN CONTABLE"

Dr. Mario Biondi

**“Proyecto de investigación Ubacyt E037
informaciones para un "caso testigo”**

Empresa TERRAS.A.

Información cualitativa-cuantitativa

Vende:

- Máquinas viales nuevas, importadas.
- Máquinas viales usadas, adquiridas en plaza (precio en dólares).
- Repuestos de esas máquinas.
- No presta servicios de mantenimiento.

Compra:

- Importa las máquinas de Japón. Precio F.O.B.
- Flete y seguro: 12% del precio F.O.B. de las máquinas.
- Opera con zona franca. Costo fijo (alquiler).
- Compra en plaza máquinas usadas (precio en dólares).

Comisiones:

- A veces el fabricante factura directamente al comprador (importador) y reconoce a TERRAS.A. una comisión.

Financiación:

- En importaciones: 6 cuotas bimestrales iguales (la primera 30 días después de recibida la máquina). Interés 3% anual sobre saldos.

- En compras en el mercado local: 4 cuotas mensuales sin interés.
- En ventas: 12 cuotas mensuales iguales (la primera contra entrega de la máquina). Interés 6% anual sobre saldos.

Márgenes de Comercialización:

- Las máquinas nuevas tienen un margen bruto de comercialización del 20% s/precio F.O.B.
- Las máquinas usadas tienen un margen bruto de comercialización variable (promedio 1,5%).
- Los repuestos tienen un margen bruto de comercialización del 40%.

Estructura:

- Inmueble propio. Se paga en 24 cuotas mensuales. Costo total \$300.000. Depreciación lineal sobre el 40% en 10 años.
- Empleados: 25.
- Sueldo promedio: \$ 2.000 mensuales por empleado. Cargas 28%.
- Impuestos que gravan la propiedad: \$ 5.000.- mensuales.
- Viáticos y movilidad: \$ 5.000.- mensuales.
- Alquiler zona franca: \$ 3.000.- mensuales.

Deudas financieras:

TERRA S. A. tiene una deuda financiera de U\$S 1.800.000 pagadera en 36 cuotas mensuales iguales, con el 5% de interés anual s/saldos (mes vencido).

Información cuantitativa adicional

Ventas directas

- Importadas: 7 máquinas mensuales durante 24 meses. Precio de venta unitario (IVA incluido): U\$S 32.150.-
- Usadas (plaza): 4 máquinas mensuales. Precio de venta unitario (IVA incluido): U\$S 17.750.-
- Repuestos: venta promedio mensual: U\$S 60.000.- Las ventas de los mismos son al contado.
- La empresa vende todo lo que compra.

Ventas indirectas

- Comisiones por venta de 25 máquinas mensuales de promedio U\$S 180.000.-

Impuesto ingresos brutos:

- 3% sobre los ingresos.

I.V.A. :

- 21%

Pautas macroeconómicas previstas

- Inflación del período: 8% anual
- Evolución del tipo de cambio con el dólar: sin cambios
- Crecimiento Producto Bruto anual: 3%
- Remuneración (convenios de trabajo): incremento del 30%

Máquinas Importadas

		U\$S		\$
Vtas Netas	100% U\$S 32150*7	225050	*3	675150
Costo Vtas	80%	-180040	*3	-540120
Mg Com	20%	45010	*3	135030

(Flete incluido en el costo de ventas)

Comisiones = U\$S 7200 *7máq = U\$S 50400 *3 = **\$ 151200**

Máquinas Usadas

		U\$S		\$
Vtas Netas	100% U\$S 17750*4	71000	*3	213000
Costo Vtas	98.5%	-69935	*3	-209805
Mg Com	1.5%	1065	*3	3195

Comisiones = U\$S7200 *4máq = U\$S28800 *3 = **\$86400**

Repuestos

		U\$S		\$
Vtas Netas	100%	60000	*3	180000
Costo Vtas	60%	-36000	*3	-108000
Mg Com	40%	24000	*3	72000

Pronóstico de Ventas

	Importadas	Usadas	Repuestos	TOTALES
Enero	675150	213000	180000	1068150
Febrero	675150	213000	180000	1068150
Marzo	675150	213000	180000	1068150
Abril	675150	213000	180000	1068150
Mayo	675150	213000	180000	1068150
Junio	675150	213000	180000	1068150
Julio	675150	213000	180000	1068150
Agosto	675150	213000	180000	1068150
Septiembre	675150	213000	180000	1068150
Octubre	675150	213000	180000	1068150
Noviembre	675150	213000	180000	1068150
Diciembre	675150	213000	180000	1068150
VTAS TOTALES	8101800	2556000	2160000	12817800

Pronóstico de Compras

	Importadas	Usadas	Repuestos	TOTALES
Enero	540120	209805	108000	857925
Febrero	540120	209805	108000	857925
Marzo	540120	209805	108000	857925
Abril	540120	209805	108000	857925
Mayo	540120	209805	108000	857925
Junio	540120	209805	108000	857925
Julio	540120	209805	108000	857925
Agosto	540120	209805	108000	857925
Septiembre	540120	209805	108000	857925
Octubre	540120	209805	108000	857925
Noviembre	540120	209805	108000	857925
Diciembre	540120	209805	108000	857925
COMPRAS TOTALES	6481440	2517660	1296000	10295100

Información Contable Proyectada o prospectiva

Intereses a cobrar

6% anual sobre saldos
0,5% mensual

Total a cobrar	675150,00	618887,50	562625,00	506362,50	450100,00	393837,50	337575,00	281312,50	225050,00	168787,50	112525,00
Cuotas	-56262,50	-56262,50	-56262,50	-56262,50	-56262,50	-56262,50	-56262,50	-56262,50	-56262,50	-56262,50	-56262,50
Saldo	618887,50	562625,00	506362,50	450100,00	393837,50	337575,00	281312,50	225050,00	168787,50	112525,00	56262,50
Intereses	3094,44	2813,13	2531,81	2250,50	1969,19	1687,88	1406,56	1125,25	843,94	562,63	281,31

Pronóstico de Cobros - Máquinas usadas

	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Enero	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
Febrero		976,25	887,50	798,75	710,00	621,25	532,50	443,75	355,00	266,25	177,50	88,75
Marzo		17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
			976,25	887,50	798,75	710,00	621,25	532,50	443,75	355,00	266,25	177,50
Abril			17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
				976,25	887,50	798,75	710,00	621,25	532,50	443,75	355,00	266,25
Mayo			17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
				976,25	887,50	798,75	710,00	621,25	532,50	443,75	355,00	266,25
Junio				17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
				976,25	887,50	798,75	710,00	621,25	532,50	443,75	355,00	266,25
Julio					17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
					976,25	887,50	798,75	710,00	621,25	532,50	443,75	355,00
Agosto						17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
						976,25	887,50	798,75	710,00	621,25	532,50	443,75
Septiembre							17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
							976,25	887,50	798,75	710,00	621,25	532,50
Octubre								17750,00	17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
								976,25	887,50	798,75	710,00	621,25
Noviembre									17750,00	17750,00	17750,00	17750,00
									976,25	887,50	798,75	710,00
Diciembre										17750,00	17750,00	17750,00
										976,25	887,50	798,75
TOTALES	17750,00	36476,25	55113,75	73662,50	92122,50	110493,75	128776,25	146970,00	165075,00	183091,25	201018,75	218857,50
	17750,00	36476,25	55113,75	73662,50	92122,50	110493,75	128776,25	146970,00	165075,00	183091,25	201018,75	218857,50

Información Contable Proyectada o prospectiva

Promóstico de Pagos

Máquinas Usadas

	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Enero	52451,25	52451,25	52451,25	52451,25								
Febrero		52451,25	52451,25	52451,25	52451,25							
Marzo			52451,25	52451,25	52451,25	52451,25						
Abril				52451,25	52451,25	52451,25	52451,25					
Mayo					52451,25	52451,25	52451,25	52451,25				
Junio						52451,25	52451,25	52451,25	52451,25			
Julio							52451,25	52451,25	52451,25	52451,25		
Agosto								52451,25	52451,25	52451,25	52451,25	
Septiembre									52451,25	52451,25	52451,25	52451,25
Octubre										52451,25	52451,25	52451,25
Noviembre											52451,25	52451,25
Diciembre												52451,25
	52451,25	104902,50	157353,75	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00
	52451,25	104902,50	157353,75	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00

**Máquinas
importadas**

	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Sept	Octubre	Novie	Diciembre
Enero	90020			90020 2250,5		90020 1800,4		90020 1350,3		90020 900,2		90020 450,1
Febrero		90020			90020 2250,5		90020 1800,4		90020 1350,3		90020 900,2	
Marzo			90020			90020 2250,5		90020 1800,4		90020 1350,3		90020 900,2
Abril				90020			90020 2250,5		90020 1800,4		90020 1350,3	
Mayo					90020			90020 2250,5		90020 1800,4		90020 1350,3
Junio						90020			90020 2250,5		90020 1800,4	
Julio							90020			90020 2250,5		90020 1800,4
Agosto								90020			90020 2250,5	
Septiembre									90020			90020 2250,5
Octubre										90020		90020 2250,5
Noviembre											90020	
Diciembre												90020
TOTALES	90020	90020	90020	182290,5	182290,5	274110,9	274110,9	365481,2	365481,2	456401,4	456401,4	546871,5
	90020	90020	90020	182290,5	182290,5	274110,9	274110,9	365481,2	365481,2	456401,4	456401,4	546871,5

Información Contable Proyectada o prospectiva

Prontuario de gastos												
	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Gastos de Estructura												
Depreciación Inmueble	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00	-12000,00
Sueldos	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00	-50000,00
Cargas Sociales	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00	-14000,00
Impuestos propiedad	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00
Viajes y movilidad	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00
Alquiler zona franca	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00
Gastos de Financiación												
Intereses deuda	-21840,00	-21216,00	-21216,00	-20952,00	-19968,00	-19344,00	-18720,00	-18096,00	-17472,00	-16848,00	-16224,00	-15600,00
TOTALES	-89000,00	-110840,00	-110216,00	-109952,00	-108968,00	-108344,00	-107720,00	-107096,00	-106472,00	-105848,00	-105224,00	-104600,00
Deuda Financiera												
US\$ 1800000 *3 = \$ 5400000												
Cuota = \$ 5400000/36 = \$ 150000												
Intereses = 5% anual = 0,416% mensual												
Total a pagar	540000	525000	510000	495000	480000	465000	450000	435000	420000	405000	390000	375000
Cuota	-150000	-150000	-150000	-150000	-150000	-150000	-150000	-150000	-150000	-150000	-150000	-150000
Saldo	5250000	5100000	4950000	4800000	4650000	4500000	4350000	4200000	4050000	3900000	3750000	3600000
Intereses	21840	21216	20592	19968	19344	18720	18096	17472	16848	16224	15600	14876

Pronóstico Económico

	Enero			Febrero		
	Importadas	Usadas	Repuestos	Importadas	Usadas	Repuestos
			Total			Total
Ventas directas	675150,00	213000,00	180000,00	675150,00	213000,00	180000,00
Costo de los Productos Vendidos	-540120,00	-209805,00	-108000,00	-540120,00	-209805,00	-108000,00
CONTRIBUCION MARGINAL						
Márgenes de Contribución	135030,00	3195,00	72000,00	135030,00	3195,00	72000,00
	20%	1,50%	40%	20%	1,50%	40%
Ventas indirectas	151200,00	86400,00	0,00	151200,00	86400,00	0,00
Depreciación Inmueble			-12000,00			-12000,00
Sueldos			-50000,00			-50000,00
Cargas Sociales			-14000,00			-14000,00
Viáticos y Movilidad			-5000,00			-5000,00
Alquiler zona franca			-3000,00			-3000,00
Intereses deuda financiera			-21840			-21216
Impuesto Propiedad			-5000,00			-5000,00
Impuesto Ingresos Brutos	-24790,50	-8982,00	-5400,00	-24790,50	-8982,00	-5400,00
RESULTADO NETO	261439,50	80613,00	66600,00	261439,50	80613,00	66600,00
						298436,50

	Septiembre			Octubre		
	Importadas	Usadas	Repuestos	Importadas	Usadas	Repuestos
			Total			Total
Ventas directas	675150,00	213000,00	180000,00	675150,00	213000,00	180000,00
Costo de los Productos Vendidos	-540120,00	-209805,00	-108000,00	-540120,00	-209805,00	-108000,00
CONTRIBUCION MARGINAL						
Márgenes de Contribución	135030,00	3195,00	72000,00	135030,00	3195,00	72000,00
	20%	1,50%	40%	20%	1,50%	40%
Ventas indirectas	151200,00	86400,00	0,00	151200,00	86400,00	0,00
Depreciación Inmueble			-12000,00			-12000,00
Sueldos			-50000,00			-50000,00
Cargas Sociales			-14000,00			-14000,00
Viaáticos y Movilidad			-5000,00			-5000,00
Alquiler zona franca			-3000,00			-3000,00
Intereses deuda financiera			-16848			-16224
Impuesto Propiedad			-5000,00			-5000,00
Impuesto Ingresos Brutos	-24790,50	-8982,00	-5400,00	-24790,50	-8982,00	-5400,00
RESULTADO NETO	261439,50	80613,00	66600,00	261439,50	80613,00	66600,00
			302804,50			303428,50

Información Contable Proyectada o prospectiva

	Noviembre			Diciembre			
	Importadas	Usadas	Repuestos	Importadas	Usadas	Repuestos	Total
Ventas directas	675150,00	213000,00	180000,00	675150,00	213000,00	180000,00	1068150,00
Costo de los Productos Vendidos	-540120,00	-209805,00	-108000,00	-540120,00	-209805,00	-108000,00	-857925,00
CONTRIBUCION MARGINAL	135030,00	3195,00	72000,00	135030,00	3195,00	72000,00	210225,00
Márgenes de Contribución	20%	1,50%	40%	20%	1,50%	40%	
Ventas indirectas	151200,00	86400,00	0,00	151200,00	86400,00	0,00	237600,00
Depreciación Inmueble							-12000,00
Sueldos							-50000,00
Cargas Sociales							-14000,00
Viáticos y Movilidad							-5000,00
Alquiler zona franca							-3000,00
Intereses deuda financiera							-15600
Impuesto Propiedad							-5000,00
Impuesto Ingresos Brutos	-24790,50	-8982,00	-5400,00	-24790,50	-8982,00	-5400,00	-39172,50
RESULTADO NETO	261439,50	80613,00	66600,00	261439,50	80613,00	66600,00	304676,50

Prontafolio Financiero		Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
SALDO INICIAL		10000,00	76898,92	14044,7	953,35	-55109,13	-9876,73	44-366,55	198936,72	361989,78	624421,74	894818,61	1263806,38
Ingresos ventas máquinas importadas		56262,50	115619,44	174695,07	233489,38	292002,38	350234,07	408184,45	468553,51	523241,26	580347,70	637172,83	683716,64
Ingresos ventas máquinas usadas		17750,00	36476,25	55113,75	73662,50	92122,50	110493,75	128776,25	146970,00	165075,00	183091,25	201018,75	218857,50
Ingresos ventas repuestos		180000,00	180000,00	180000,00	180000,00	180000,00	180000,00	180000,00	180000,00	180000,00	180000,00	180000,00	180000,00
Ingresos ventas indirectas máq. import		151200,00	151200,00	151200,00	151200,00	151200,00	151200,00	151200,00	151200,00	151200,00	151200,00	151200,00	151200,00
Ingresos ventas indirectas máq. usadas		86400,00	86400,00	86400,00	86400,00	86400,00	86400,00	86400,00	86400,00	86400,00	86400,00	86400,00	86400,00
Egresos compras máquinas importadas		0,00	90020,00	90020,00	182290,50	182290,50	274110,90	274110,90	365481,20	365481,20	456401,40	456401,40	546871,50
Egresos compras máquinas usadas		52451,25	104902,50	157353,75	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00	209805,00
Egresos compras repuestos		108000,00	108000,00	108000,00	108000,00	108000,00	108000,00	108000,00	108000,00	108000,00	108000,00	108000,00	108000,00
Sueldos		-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00	-2000,00
Cargas Sociales		-560,00	-560,00	-560,00	-560,00	-560,00	-560,00	-560,00	-560,00	-560,00	-560,00	-560,00	-560,00
Impuestos propiedad		-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00
Válculos y movilidad		-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00	-5000,00
Alquiler zona franca		-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00	-3000,00
Cuotas Deudas Financieras		-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00	-150000,00
Intereses deudas financieras		-21840,00	-21840,00	-21216,00	-20592,00	-19968,00	-19344,00	-18720,00	-18096,00	-17472,00	-16648,00	-16224,00	-15800,00
SALDO FINAL		586503,75	762117,11	830051,27	1039648,73	1061183,25	1275462,99	1406563,15	1728980,43	1968170,24	2397259,09	2743032,59	3277297,02

2.2 ANEXO II al informe de avance año 2005. Los efectos de los cambios de escenarios sobre las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva

"MODELIZACIÓN MATEMÁTICA"

**C.P. Elba Font
Juan Pablo Jordán**

Aporte de la matemática al tema de la investigación

Introducción

Si bien hoy día prácticamente no es novedad la posibilidad de la aplicación de modelos simbólicos de planeamiento, nos cabe aquí explicitar los avances fundamentales logrados, y los que se proponen, a partir de las técnicas y lenguajes de modelización surgidos en la década del setenta y en torno a los cuales se fueron urdiendo otros muchos durante los últimos 20 años. En casi todos los casos, se nutren en la búsqueda de satisfacer una doble intención: simular con mayor fidelidad el funcionamiento de una organización empresarial concreta y, al mismo tiempo, ser aplicables o adaptables a un mayor número de actividades empresariales, presentándose diferentes opiniones en el equilibrio a lograr ya que la satisfacción de ambas pretensiones no avanza necesariamente en igual sentido.

Las técnicas del Management, entre las que ocupa un lugar destacado la contabilidad, han experimentado un considerable avance después de la Segunda Guerra Mundial a través de la denominada Investigación Operativa y la Informática. Mientras que desde un primer momento la planificación financiera se fue enriqueciendo gradualmente con el aporte de esos valiosos instrumentos de planificación, la contabilidad parecía – para algunos – relegada a un papel secundario. Pero la realidad puso en evidencia que la contabilidad constituye todavía el mejor sistema de información empresarial ideado por el hombre. Estamos convencidos de poder afirmar que cualquier modelo de planificación empresarial que se elabore al margen de la contabilidad es, cuando menos, incompleto. Sin embargo hoy día también debemos tener presente la recíproca, lo mismo ocurrirá si dichos modelos de planificación son confeccionados a partir de una metodología estrictamente contable, sin incorporar los avances de las ciencias de la administración.

Pues bien, en este contexto, estimamos corresponde hacer referencia al origen y evolución de los modelos matemáticos aplicados para planificación en la empresa, resultando obligada la referencia al formulado por Richard Mattesich en 1961⁹, de gestión presupuestaria, que influyó en muchos de los modelos de planificación que se elaboraron posteriormente.

Asimismo, entre los modelos teóricos que han sido presentados en su oportunidad a la comunidad científica internacional en primer término y que luego han ejercido una notable influencia en el relanzamiento de nuevas líneas de investigación en el área de las ciencias económicas y de la administración, cabe mencionar los siguientes:

- Charnes, Cooper y Miller (CCM)¹⁰ (planificación de almacenes con restricciones financieras).
- Chambers¹¹ (planificación de inversiones con restricciones presupuestarias y cumplimiento de ratios).
- FIRM¹² (diversas empresas con relaciones mutuas).
- Carleton (macro modelo para la actividad financiera de la empresa¹³ y modelo de planificación financiera a largo plazo¹⁴).

Casi podríamos decir que, de allí en más, es raro que alguna de las múltiples publicaciones que existen hoy referidas a Teoría de la Finanzas, no contenga alguna propuesta o aplicación de un modelo matemático.

Consecuentemente con ello cada día son más las empresas, de cierta envergadura, que utilizan modelos de planificación financiera aunque generalmente no se hacen públicos. Los que sí suelen ser conocidos, parcialmente, son los elaborados por empresas de servicios (consultoras, creativos de software, distribuidoras de computadoras) que les interesa difundirlos por motivos de publicidad.

⁹ Richard Mattesich, Budgeting Models and System Simulation, “Accounting Review”, Julio 1961, pag. 364 a 397.

¹⁰ A. Charnes, W. W. Cooper y M. H. Miller, Application Linear Programming to Financial Budgeting and the Costing of Funds. “The Journal of Business”, vol. 32, enero 1959, pags. 20-46.

¹¹ D. I. Chambers, Programming the Allocation of Funds Subject to Restrictions on Reported Results, “Operating Research Quarterly”, 18, no. 4, 1967.

¹² R. J. Dean, J. W. Bennett y J. Leather, FIRM: A Computer Model for Financial Planning, The Institute of Chartered Accountants, Research Committee, “Occasional Paper”, No. 5, 1975.

¹³ W. T. Carleton, Linear Programming and Capital Budgeting Models: A New Interpretation, “Journal of Finance”, diciembre 1970, pags. 825-833.

¹⁴ W. T. Carleton, An Analytical Model for Long-Range Financial Planning, “Journal of Finance”, mayo 1970, pags. 291-314.

Ahora bien, ¿cuál es la relación entre lo descripto y nuestra propuesta en esta investigación? El grupo de trabajo ha recorrido minuciosamente el camino desde el inicio mencionado hasta llegar al estado actual del conocimiento en lo relativo a herramientas matemáticas aplicadas a las proyecciones en las empresas. Pasamos por temas clásicos de análisis, álgebra, estadística, investigación operativa / métodos cuantitativos, particularizamos en técnicas de programación matemática, simulación, lógica borrosa, redes neuronales; los vinculamos y relacionamos logrando efecto de sinergia en su aplicación a análisis post-óptimos; profundizamos en la utilización de software que sirven de apoyo, específicos y de base normalmente disponibles en las empresas. El equipo de investigación, fundamentalmente integrado por especialistas del área contable, avanzó al máximo en la conceptualización del tema específico sin la utilización de modelos matemáticos.

Se pretende ahora dar algunos pasos más:

Aprovechar toda la experiencia mencionada, para la propuesta de un marco teórico que sustente la ventaja de aplicar modelos matemáticos informatizados para la elaboración de información contable proyectada y que, a la vez, muestre la posibilidad de incorporar en esos modelos consideraciones éticas y sociales, a fin de brindar un output adecuado, con elementos integrados, completos y significativos, a los usuarios destinatarios de la información. A efectos de valorar lo dicho, téngase presente que las decisiones que se basen en la misma, repercutirán en el consumidor, en el personal de la propia empresa y en la sociedad en general.

Proponer técnicas y procedimientos para reconocer el “riesgo” en la información elaborada.

Avanzar en la metodología propuesta a través de modelos informatizados descriptivos y/o de equilibrio y/o de optimización, según convenga, para obtener información contable “prospectiva”

La situación descripta pone de manifiesto la necesidad de disponer de herramientas adecuadas para el análisis de soluciones de problemas complejos. Para dar respuesta a ello, en el transcurso de la investigación, se preparó un informe sobre “Validación de la metodología de análisis cuantitativo propuesta”¹⁵.

¹⁵ Includido en el Informe Final del Proyecto UBACyT E017 "Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva"

Allí se recomienda el uso de modelos simultáneos de proyección y “optimización / descriptivos” sobre la base de escenarios “flexibles” mediante datos tratados en forma de parámetros. A tal efecto la aplicación de temas clásicos de Estadística, Métodos Cuantitativos e Investigación Operativa se verá enriquecida por nuevas propuestas de adaptación, de integración y de uso de la tecnología. Ello permitirá presentar modelos que agreguen información de salida que se aproxime, dentro de lo posible, a los niveles de confianza requeridos por los usuarios. Se pondrá especial énfasis en la detección de variables críticas y su relación con los supuestos y técnicas adoptadas.

En el sentido expuesto anteriormente se hace necesario pues considerar la actividad de planeamiento del ente, las premisas tomadas en cuenta para el mismo y analizar su razonabilidad. Se tratará por lo tanto de implementar un modelo que no sea sólo de diagnóstico. Se pretende que también permita procesar información para el estudio de hipótesis de cambios operativos y/o de pronóstico estratégico. Esto resulta de particular utilidad a la luz del tema propuesto para investigación, “Influencia de los cambios de escenarios en las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva”. En su presentación se indica:

“... se pretende evaluar la manera en que influyen cambios significativos generados por alternativas sociales, sistemas económicos y normativos (englobados genéricamente como cambios de escenarios) sobre las bases teóricas definidas en el Proyecto UBACyT EO17.”

Si aceptamos considerar a la “empresa en marcha” como un proyecto, podemos aplicar la clasificación tradicional en tres tipos de riesgo:

- Individual. Riesgo que tendría un activo si fuera el único que poseyera una empresa. Se mide a través de la variabilidad de los rendimientos esperados de dicho activo.
- Corporativo (interno de la empresa). No considera los efectos de la diversificación de los accionistas. Se mide a través de los efectos de un proyecto sobre la variabilidad en las utilidades de la empresa.
- Beta (de Mercado). Es el riesgo evaluado desde el punto de vista de un inversionista del capital contable que mantenga una cartera ampliamente diversificada (parte del riesgo que no puede ser eliminada por diversificación).

En la generalidad de los casos el punto de partida para el análisis del riesgo individual implica la determinación de la incertidumbre inherente a los flujos de fondos. Este análisis puede ser manejado en varias formas distintas, las cuales van desde los juicios informales hasta los análisis económicos y estadísticos de gran complejidad. La naturaleza de las distribuciones individuales de flujo de fondos y sus correlaciones entre sí, determinarán la naturaleza de la distribución de las utilidades del ejercicio y de otros elementos acerca de los que quiera estudiarse su comportamiento.

Propuesta para esta investigación

Aplicación vinculada de tres técnicas:

- Análisis de sensibilidad. Indica en forma exacta la magnitud en la que cambiará una variable dependiente (por ejemplo el resultado del ejercicio), como respuesta a un cambio dado en una variable de input (como unidades vendidas, precio de venta, costos, u otras), manteniéndose constantes las demás. Con estos resultados pueden obtenerse gráficas que, a través de sus pendientes, facilitan la observación de indicios acerca del grado de riesgo. También permite presentar un análisis ABC de los insumos del modelo.

- Análisis de escenarios. En esta técnica un número variable de conjuntos “buenos” (todas las variables de insumos se toman a sus mejores valores razonablemente pronosticados) y “malos” (ídem, peores valores) de circunstancias financieras-contables se comparan con una situación de caso básico (ídem, valores más probables). Se pueden utilizar los resultados del análisis de escenarios para determinar las medidas estadísticas características de las variables de output del modelo.

- Simulación. Vincula un número de sensibilidades y de distribuciones de probabilidad de variables de insumo generando un número de estimaciones de variables de output, permitiendo elaborar índices de riesgo asociado.

Cabe recordar que el uso del análisis de simulación en el presupuesto de capital fue reportado por primera vez por David B. Hertz en “Risk Analysis in Capital Investments”, Harvard Business Review, enero-febrero de 1964, Págs. 95-106.

3. Informes de avance año 2006

El tercer informe de avance (año 2006) todavía no está presentado oficialmente a las autoridades, que son los que fijan las fechas para hacerlo, pero podemos informar lo que se indica a continuación:

3.1 Concepto de escenario

1) El escenario que sirve de base para lograr la información contable prospectiva, es el conjunto de variables macroeconómicas y microeconómicas definidas a tales efectos y debidamente ponderadas.

2) Integran el escenario las variables macroeconómicas siguientes:

- La economía mundial y sus efectos en la actividad del país.
- Crisis de estabildades económicas y políticas en el mundo.
- Crisis financieras.
- Lugares.
- Duración.
- Influencia sobre el país.
- Efectos.
- Paliativos.
- Diagnóstico del desarrollo del producto bruto interno. Comparación con los principales referentes.
- En el corto plazo.
- En el mediano plazo.
- Pronóstico de la estabilidad económica interna. Comparación con los principales referentes.
- En el corto plazo.
- En el mediano plazo.
- Nivel de ocupación (índice de empleo).
- En el corto plazo.
- En el mediano plazo.
- Pronóstico sobre la tasa de cambio.
- En el corto de plazo.
- En el mediano plazo.
- Equilibrio fiscal.
- En el corto plazo.
- En el mediano plazo.”

3) Integran el escenario las variables microeconómicas siguientes, que deberán ser ordenadas en relevantes y complementarias:

· Desde la perspectiva financiera:

- Rentabilidad incremental bruta deseada en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Rentabilidad incremental sobre patrimonio neto deseada en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Índice de liquidez deseado en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Ciclo Medio de cobranzas en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Ciclo Medio de cuentas a pagar en los próximos períodos (próximos 15 meses)

· Desde la perspectiva de los clientes:

- Objetivos de ventas incrementales deseados dentro de los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Cumplimiento de pedidos esperados dentro de los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Bonificaciones esperadas a conceder dentro de los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Cantidades de nuevos clientes a ganar dentro de los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Cantidad de clientes activos en cartera dentro de los próximos períodos (próximos 15 meses)

· Desde la perspectiva de los procesos internos:

- Tiempos de producción incrementales esperados de los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Capacidad de producción incremental esperada en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Capacidad de comercialización incremental a utilizar en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Paradas de planta u ociosidad máxima deseadas en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Productividad incremental deseada en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Rechazos y desperdicios internos máximos deseados en los próximos períodos (próximos 15 meses)

- Rechazos externos máximos deseados en los próximos períodos (próximos 15 meses)
 - Ausentismo máximo deseado en los próximos períodos (próximos 15 meses)
- Desde la perspectiva de aprendizaje y crecimiento:
- Horas incrementales de capacitación en los próximos períodos (próximos 15 meses)
 - Índice de disminución de rotación de empleados deseado en los próximos períodos (próximos 15 meses)
 - Índice incremental de educación universitaria y técnica deseada en los próximos 15 meses
 - Índice incremental de valor agregado por empleado deseado en los próximos períodos (próximos 15 meses)

Desde la perspectiva social y medioambiental:

- Generación de empleo
- Inversión en prevención de riesgos laborales y enfermedades profesionales
- Cobertura médica adicional brindada
- Otorgamiento de becas de estudio
- Registros de sustancias peligrosas, deshechos peligrosos, incidentes, inspecciones
- Acciones relativas a la condición de los trabajadores y sus familias: Inversiones, Guarderías, Programas educativos, Programas culturales
- Resúmenes de la relación entre ingresos de aire, agua, energía y otros recursos naturales y salidas de productos elaborados, deshechos, ventilación de gases, contaminación del agua y del terreno

3.2 Ponderación de las variables que integran el escenario

1) Desde el punto de vista de la ponderación de las variables se asigna como influencia teórica en la cuantificación, el 30% a las variables macro y el 70% a las variables micro.

Esta ponderación, que debe establecerse en cada caso particular ha sido indicada a título de ejemplo y es necesaria para establecer el análisis de sensibilidad de las variables específicas que, en determinados casos, puede inducir al cambio de escenario.

Información Contable Proyectada o prospectiva

2) Las influencias de las variables macroeconómicas cambian, se deben fijar en cada caso y, a título de ejemplo, se señala:

	%
A) Efectos de la economía mundial:	12
B) Producto bruto interno:	12
C) Inflación:	30
D) Nivel de ocupación:	11
E) Tipo de cambio:	20
F) Equilibrio fiscal:	15

3) Por su parte, las variables microeconómicas ejercen principalísima influencia sobre el escenario y, a título de ejemplo, se indican las de las “perspectivas” básicas.

	%
A) Perspectiva financiera:	27
B) Perspectiva de los clientes:	30
C) Perspectiva de los procesos internos:	16
D) Perspectiva de aprendizaje y crecimiento:	16
E) Perspectiva social y medioambiental:	11

En cada caso particular cada perspectiva debe abrirse conforme se indicó en la parte I-3 precedente y prever la inflación que se espera de cada concepto allí expuesto.

3.3 Esquema de tablero de control

Esta investigación tiene una conceptualización teórica que es la base de las aplicaciones concretas.

En el desarrollo de las reuniones plenarias se expresó reiteradamente sobre la necesidad de puntualizar un modelo básico que permitiera concretar alguna forma de exposición de la fundamentación de la información prospectiva que se previera.

De esa manera se esbozó lo que se pasó a denominar **TABLERO DE CONTROL**.

Ese tablero de control tiene como principal objetivo enumerar las variables macro y microeconómicas que se ponderaron a fin de obtener las cifras de la proyección de los diferentes estados contables estimados.

Su presentación formal podría ser la siguiente:

Variables macroeconómicas	Evolución prevista en el período: (a título de ejemplo)
Economía mundial:	No se prevé crisis significativa
Producto Bruto Interno:	8% anual
Estabilidad económica:	9% de inflación anual
Nivel de ocupación laboral:	9% de desempleo
Evolución tasa de cambio:	10% arriba
Presupuesto fiscal:	Equilibrado

Variables microeconómicas	Evolución prevista en el período	
	Parcial	Total
Perspectiva financiera		
Rentabilidad incremental bruta deseada		
Rentabilidad incremental sobre patrimonio neto deseada		
Índice de liquidez deseado		
Ciclo Medio de cobranzas		
Ciclo Medio de cuentas a pagar		
Perspectiva a los clientes		
Objetivos de ventas incrementales deseados		
Cumplimiento de pedidos esperados		
Bonificaciones esperadas a conceder		
Cantidades de nuevos clientes a ganar		
Cantidad de clientes activos en cartera		
Perspectiva de los procesos internos		
Tiempos de producción incrementales esperados		
Capacidad de producción incremental esperada		
Capacidad de comercialización incremental a utilizar		
Paradas de planta u ociosidad máxima deseadas		
Productividad incremental deseada		
Rechazos y desperdicios internos máximos deseados		
Rechazos externos máximos deseados		
Ausentismo máximo deseado		
Perspectiva de aprendizaje y crecimiento		
Horas incrementales de capacitación		
Índice de disminución de rotación de empleados deseado		
Índice incremental de educación universitaria y técnica deseada		
Índice incremental de valor agregado por empleado deseado		
Perspectiva social y medioambiental		
Generación de empleo		
Inversión en prevención de riesgos laborales y enfermedades profesionales		
Cobertura médica adicional brindada		
Otorgamiento de becas de estudio		
Registros de sustancias peligrosas, desechos peligrosos, incidentes, inspecciones		
Acciones relativas a la condición de los trabajadores y sus familias: Inversiones, Guarderías, Programas educativos, Programas culturales		
Resúmenes de la relación entre ingresos de aire, agua, energía y otros recursos naturales y salidas de productos elaborados, desechos, ventilación de gases, contaminación del agua y del terreno		

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”

VINCULACION DE LA CONTABILIDAD CON LA TRANSPARENCIA Y LA CORRUPCIÓN

Carlos Luis García Casella

Dr. CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

- Contador Público, F.C.E. – U.B.A.
- Doctor en Ciencias Económicas, F.C.E. – U.B.A.
- Profesor Emérito F.C.E. U.B.A.
- Docente investigador categorizado 1 – U.B.A.
- Director del Centro de Modelos Contables del Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”, F.C.E. – U.B.A.



VINCULACIÓN DE LA CONTABILIDAD CON LA TRANSPARENCIA Y LA CORRUPCIÓN

SUMARIO

Palabras Claves

Resumen

- 1. Introducción**
- 2. El concepto vulgar de Contabilidad y su concepto científico**
- 3. Un concepto actualizado de la Contabilidad**
- 4. La existencia de múltiples segmentos contables**
- 5. Una serie de ejemplos de aplicación**
- 6. Conclusiones**
- 7. Bibliografía**

PALABRAS CLAVES:

**TRANSPARENCIA – ANTICORRUPCIÓN
– CONCEPTOS CONTABLES – AUDITORIA**

Resumen

Para participar de la solución de algunos de los problemas derivados de la falta de transparencia en las relaciones sociales y de la corrupción desarrollada en forma creciente la Contabilidad tiene un papel importante.

En primer término se debe buscar un enfoque científico de la Contabilidad dejando de lado la idea de ser una mera técnica sin propuestas teóricas.

Comprendido el rol social de la llamada contabilizabilidad, proponemos se tome en cuenta los diversos enfoques parciales o segmentos que habitualmente se denominan Patrimonial, Gerencial, Gubernamental, Económico y Social.

Al aplicar lo mencionado a casos concretos vemos la trascendencia del rol del contador auditor frente a la corrupción, los fraudes y su vinculación con los registros contables; la acción de los organismos profesionales de contadores y sus códigos llamados de ética y el gran desarrollo de propuestas a nivel mundial de grupos como el Global Reporting Initiative.

Como conclusión sintetizamos los aspectos parciales enumerados en un reconocimiento de los varios aportes de la Contabilidad a la lucha contra la corrupción y a favor de la transparencia en las actividades de los grupos humanos.

1. Introducción

Nos parece oportuno tratar la relación intensa entre la disciplina Contabilidad, tratada con método científico y el tema de la lucha anticorrupción a nivel local y a nivel mundial.

- Para ello seguiremos un recorrido tentativo:
- Separar el concepto del lenguaje común de la Contabilidad de su concepto específico actual derivado de la investigación con método científico.
- Desarrollar un concepto actualizado al año 2007 de la disciplina.
- La existencia de múltiples segmentos contables que pueden colaborar en la transparencia y el combate a la corrupción.
- Una serie de ejemplos de aplicación.
- Conclusiones.

El concepto vulgar de Contabilidad y su concepto científico

Para algunos contadores, prácticos y académicos, es común la confusión acerca de que es Contabilidad y cual es el dominio o universo del discurso contable. Mucho mas para los no contadores.

Como señala Caws (1995):

“Para tener un conocimiento científico de algo lo primero es haber reconocido un dominio y un conjunto de fenómenos en ese dominio, y lo segundo es

haber ideado una teoría cuyos insumos y productos sean los fenómenos en el dominio (en primer termino observaciones y en segundo lugar predicciones) y cuyos términos puedan describir la realidad destacable del dominio”

Como señalábamos en el año 2000 la Contabilidad (García Casella, 2000)

a) NOES:

Una disciplina técnica consistente en un sistema de información destinado a constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión, aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia o, en términos mas amplios, de resultado, por los siguientes motivos:

- I Reduce el campo de la disciplina exclusivamente a los sistemas contables concretos que son solamente una parte del dominio de su discurso.
- II Hace depender a esos sistemas contables de genéricos sistemas de información que parecen integrar las llamadas ciencias de la computación.
- III Omite la existencia de diversos modelos científicos contables posibles.
- IV No incluye las reflexiones posibles acerca de la actividad de los seres humanos partícipes de la actividad contable o sea emisores, usuarios, censores, reguladores y muchos otros.
- V Al reducir la disciplina como mera y exclusiva técnica no permite la formulación de soluciones teóricas, a través de hipótesis para solucionar los problemas contables.
- VI Confundir un sistema contable concreto con la Contabilidad es un error similar a confundir la disciplina Economía con el sistema económico concreto de un país.

NOES

Una disciplina técnica que se ocupa de la medición, registro, comunicación e interpretación de los efectos de los actos y hechos susceptibles de cuantificación y sus repercusiones económicas sobre el patrimonio de las entidades en general y que determina el monto de la ganancia realizada con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones, por las siguientes razones:

- I Reduce el campo contable a lo exclusivamente económico, descartando lo social y lo organizativo no económico.

- B) II Reduce el dominio del discurso contable al patrimonio entendido exclusivamente desde el punto de vista económico.
- B) III Hace énfasis en las ganancias, ignorando otros resultados de cumplimiento de metas organizacionales.

Un concepto actualizado de la Contabilidad

En base a las críticas enumeradas en el punto 2 proponemos la siguiente definición:

La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación.

Como disciplina científica se basa en los siguientes términos primitivos:

- Número: elemento del cuerpo de los números reales.
- Valor: número que expresa una preferencia real o supuesta.
- Unidad de Medida: en base a un sistema monetario real o ficticio o con otros fundamentos.
- Intervalo de Tiempo: momento del tiempo que se desea registrar.
- Objetos: recursos (no solamente económicos) circulantes pertenecientes a personas físicas o jurídicas.
- Sujetos: personas físicas, jurídicas o grupos de ellas.
- Conjunto: colección de objetos, sucesos o sujetos.
- Relaciones: subconjunto del producto cartesiano de dos o mas conjuntos.

Los supuestos básicos serían:

- Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.
- Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.
- Existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, cantidad, número, etc) son susceptibles de cambio.

- Existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos.
- Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.
- Existe un conjunto de relaciones denominado “estructura de la unidad” que está representado por un sistema jerarquizado de clases llamado plan de cuentas.
- Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos.
- Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de las reglas hipótesis específicas depende del propósito o necesidad señalados.
- Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deben ser utilizados en cada registración.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.

Coincidimos así con Ijiri (1975)

“Este libro ha sido escrito desde el punto de vista que considera que la Contabilidad como tarea consiste en sistemas establecidos para facilitar el funcionamiento fluido de las relaciones de contabilizabilidad entre partes interesadas”

“Esta posición contrasta con la idea extendida que considera la tarea contable como un sistema para proveer información útil para tomar decisiones económicas. Mientras esto último esté aceptado casi universalmente por los contadores contemporáneos, se centra el interés solamente sobre la relación entre el contador y el decididor y no toma en cuenta la relación importante entre el decididor y la entidad sobre cuyas actividades se informa. El enfoque de contabilizabilidad, expuesto en este libro, ubica las tres partes involucradas en la Contabilidad en el foco más agudo. Por conveniencia llamaremos a esas tres partes: el contabilizado, el contabilizador, y el contador.”

“Por definición, la contabilizabilidad presume una relación entre dos par-

tes, es decir alguien (un contabilizado) es objeto de la tarea contable para algún otro (un contabilizador) para sus actividades y consecuencias. La relación de contabilizabilidad puede ser creada por una constitución, una ley, un contrato, una norma organizacional, una costumbre o eventualmente- una obligación moral informal. Una corporación es contabilizable por sus accionistas, acreedores, empleados, el gobierno o por el público en general, en base a una variedad de relaciones creadas entre ellos. Dentro de una corporación una cabeza de departamento es contabilizable por el que manda una división, quien a su vez es contabilizado por el gerente máximo. En este sentido no es exagerado decir que nuestra sociedad actual está basada en una cadena de contabilizabilidad”.

Con estos argumentos, proponemos:

- I La sociedad necesita y utiliza una cadena de actividad basada en la Contabilidad, sin pretender que la Contabilidad es la base de la sociedad sino un elemento mas que puede o no ser imprescindible.
- II En todos los organismos sociales hay una relación de contabilizabilidad que debe ser tratada en la universidad, en los gremios profesionales y en los organismos anti-corrupción y de búsqueda de transparencia, ya sean estatales, no gubernamentales o de actividad empresarial lucrativa.

4. La existencia de múltiples segmentos contables

Ya en 1979 el académico profesor emérito doctor Willam Leslie Chapman mencionaba argumentos a fin de considerar que la Contabilidad no es solamente Contabilidad Patrimonial o Financiera al decir (Chapman, 1979):

“A raíz de la evolución histórica de los siglos XIX y XX, hay cinco áreas diferenciadas en la Contabilidad:

- área empresarial para uso externo*
- área empresarial gerencial*
- área gubernamental*
- área macroeconómica*
- área social”*

como para Chapman, en los países en proceso de desarrollo las etapas de evolución histórica de la Contabilidad se retrasan, y como la Argentina sería uno de esos países indica:

“en la Argentina, el tema de la Contabilidad Gerencial no ha sido impuesto aún en forma generalizada en la práctica. Incluso en ciertos medios académicos recientemente se ha discutido su vigencia como segmento auténtico de la disciplina contable”.

Comentario: en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, en la carrera de grado de Contador Público, el contenido de Contabilidad Gerencial se da en materias como Gestión y Costos y Sistemas de Costos. Recién en la Maestría de Contabilidad Internacional se colocó el título de una materia como Contabilidad Gerencial.

“La Contabilidad Gubernamental no se ha desarrollado con vigor”

Comentario: en nuestra casa de estudios, la asignatura es optativa para los futuros contadores públicos y lleva el título de la ley “Sistema de Administración Financiero y Control del Sector Público”, confusa denominación que no separa Administración Pública de Contabilidad Gubernamental o Pública. En la Maestría de Contabilidad Internacional ya se dictó.

“Los economistas no consideran que los contadores profesionales son colaboradores válidos para trabajos de Contabilidad Económica o Macrocontabilidad”

Comentario: en nuestra casa recién en el año 2006 se logró que “Cuentas Nacionales” sea optativa para los futuros Contadores Públicos. Los sucesos del INDEC (Instituto Nacional de Estadística y Censos) de estos días mostrarían la conveniencia de incluir contadores de Contabilidad Económica junto a economistas, sociólogos, estadísticos y –tal vez– políticos. En la Maestría se dicta “Contabilidad económica y Social” como asignatura optativa.

IV “La mayor parte de los contadores públicos desconoce la existencia de una Contabilidad Social en los términos citados en el prólogo”

Comentario: se refiere a que la Contabilidad Económica se la denominó Contabilidad Social hasta que la responsabilidad social empresaria y los temas de medio ambiente y re-

calentamiento generaron el desarrollo de la Contabilidad Social, que se ocupa del bienestar humano total, no solo económico. Aquella denominación de social se refería a lo contrario de individual pero era exclusivamente económico por lo cual perdió la denominación en función del nuevo concepto de Contabilidad Social.

Podríamos distinguir:

- Contabilidad Patrimonial o Financiera: se refiere a aspectos financieros y a recursos y obligaciones exclusivamente económicas.
- Contabilidad Gerencial, o Administrativa o Directiva: se refiere al cumplimiento de objetivos organizacionales no exclusivamente económicos.
- Contabilidad pública o Gubernamental: aspectos financieros, gerenciales y legales de instituciones del estado nacional, provincial y municipal.
- Contabilidad Macroeconómica o Económica: situaciones derivadas de la cuantificación de los modelos de la Teoría Económica.
- Contabilidad Social (Micro y Macro): se refiere a objetivos sociales de organizaciones, empresa, país, región o planeta.

Proponemos que se desarrollen estos diversos segmentos para apoyar la transparencia y combatir la corrupción en:

- las empresas. Contabilidad Patrimonial
- las dependencias estatales, en sus diversos niveles: Contabilidad Pública
- la vida interior de las organizaciones: Contabilidad Gerencial
- a nivel político económico: Contabilidad Macroeconómica
- responsabilidad social de todo tipo de ente de la comunidad: Contabilidad Social Macro y Micro

5. Una serie de ejemplos de aplicación

Quisiéramos mostrar ejemplos de aplicación de la Contabilidad en búsqueda de transparencia y combatiendo la corrupción.

5.1 El contador público auditor y la corrupción

Para Wainstein (Wainstein, 2003):

“Los auditores deben implementar técnicas para prevenir y combatir la corrupción”, señala que la corrupción genera un llamado riesgo de auditoría que posibilita que el contador emita un informe incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas.

5.2 La posición de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) respecto al fraude

El Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la IFAC emitió un pronunciamiento sobre fraude y error. El fraude será el acto intencional de uno o más individuos que junto con la gerencia, los empleados o los terceros origine la presentación de los informes contables financieros llamados estados contables que contengan falsedades.

Para el IFAC comprende:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Malversación de activos
- Supresión u omisión de los efectos de transacciones de registros y de documentos
- Registro de transacciones sin elementos respaldatorios.
- Erróneas aplicación de políticas contables.

5.3 Fraudes y registros contables en la Argentina

El colega Alfredo Popritkin publicó en el año 2004 un extenso texto de 553 páginas sobre el tema:

Como señala el profesor titular consulto doctor Juan Ulnik (Popritkin, 2004)

“La obra que me toca prologar, comienza con un título que todo lo dice por lo abarcativo, sencillamente “Contabilidad” y aparece la particularidad de remitirse a ejemplos extranjeros, para luego centrarse en libros y documentación y así sigue en extensos y medulosos capítulos, para luego centrarse en la forma en que dichos libros pueden ser utilizados como medio de prueba y analiza el actualmente tan combatido delito “lavado de dinero”, lamentablemente de no tan fácil probanza”

Allí analiza:

- El Código de Comercio: artículos 43 a 67
- Ley de Sociedades Comerciales: artículo 61
- Modelos de Dictámenes Contables
- Casos variados

5.4 Acción de Organismos Contables respecto a la Corrupción

Como parte del proyecto de investigación E034 UBACYT denominado “La corrupción y la actividad profesional del Contador Público” el profesor de la casa Ricardo Daniel López escribió un artículo que analizaba la actividad de los organismos nacionales e internacionales para combatir la corrupción (López, 2002)

Allí vemos que junto a entidades tales como:

- Organización de las Naciones Unidas
- Transparencia Internacional
- Poder Ciudadano
- Centro para la democracia y el Gobierno de la oficina de programas globales USAID (United States Agency for International Development)
- American College of Forensic Examiners

Se encuentran:

- ACFE Asociación de Auditores Certificados de Fraudes
- La IFAC. Federación Internacional de Contadores
- Los Consejos Profesionales de Contadores en todo el mundo.

5.5 La Guía para la elaboración de Memorias (contables) de Sostenibilidad

La Global Reporting Initiative (GRI) surgió en 1997 de una convocatoria entre el Programa Ambiental de las Naciones Unidas (UNEP) y la Coalición de Economías Responsable para el Medio Ambiente (CERES) que era una organización no gubernamental de Estados Unidos (de Norteamérica).

En el año 2002 pasa a ser una organización independiente que colabora con el citado Programa Ambiental de las Naciones Unidas y el Global Compact.

En el año 2006 el GRI presentó una tercera actualización de su Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad.

En el prólogo sobre el tema de nuestro interés señalaba (Global Reporting Initiative, 2006):

“La transparencia (subrayado maestro) acerca de la sostenibilidad de las actividades de las organizaciones tiene un interés prioritario para una amplia gama de grupos de interés entre los que se incluyen organizaciones empresariales, ONGs, inversores y auditores, entre otros. GRI ha contado con la colaboración de una amplia red de expertos procedentes de los grupos de interés anteriormente citados a través de consultas para la búsqueda de consenso. Estas consultas, junto con la experiencia práctica adquirida, han mejorado de forma continua el marco de la elaboración de memorias desde que se fundó el GRI en 1997. Este enfoque participativo en el que concurren múltiples agentes y grupos de interés ha dotado al marco de elaboración de las memorias de sostenibilidad de una amplia credibilidad entre los distintos grupos de interés”.

Comentarios:

las memorias de sostenibilidad son informes contables que surgen de sistemas contables con control interno y necesitan ser auditadas por terceros contadores.

La trascendencia de la transparencia en la actividad de los entes se relaciona con la contabilizabilidad que indicaba Ijiri.

A su vez, en la parte 1: Definición del Contenido de la memoria, Cobertura y Calidad, el GRI dice:

*“Los Principios (para la elaboración de memorias) en su conjunto están destinados a ayudar a conseguir la transparencia (subrayado nuestro) que es un valor y un objetivo que constituye la base de todos los aspectos de la elaboración de memorias de sostenibilidad. La transparencia puede definirse (destacado nuestro) como la **presentación completa de información sobre asuntos e indicadores necesarios para reflejar los impactos y los procesos, procedimientos e hipótesis utilizados para elaborar dicha información y para permitir que los grupos de interés tomen decisiones**”.*

*Aquí vemos la gran relación entre la Contabilidad y lo que se entiende por transparencia en materia de informes contables, en este caso las llamadas **Memorias de Sostenibilidad**.*

También es importante el tema de la verificación que permita la credibilidad de las memorias. Se ve claro cuando el GRI explicita las principales cualidades de la verificación externa de las llamadas memorias que son informes contables sociales:

- “Que la verificación sea llevada a cabo por grupos o individuos externos a la organización con conocimientos demostrables tanto en la materia objeto de verificación como en prácticas de verificación”.
- “Que se lleve a cabo de un modo sistemático, documentado, basado en comprobaciones y que se caracterice por disponer de procedimientos definidos”.
- “Que valore si la memoria proporciona una imagen razonable y equilibrada del desempeño, teniendo en cuenta tanto la veracidad de los datos de la memoria como la selección general del contenido”.
- “Que recurra a grupos o individuos para llevar a cabo la verificación que no se encuentren limitados, para poder lograr y publicar una conclusión de la memoria imparcial e independiente, por su relación con la organización o con los grupos de interés”.
- “Que evalúe en que medida los encargados de la preparación de la memoria han aplicado al Marco de elaboración de memoria de GRI (incluidos los principios de elaboración de memorias) con el fin de alcanzar sus conclusiones”.
- “Que dé como resultado una opinión o un conjunto de conclusiones que estén disponibles para el público por escrito, así como una declaración por parte del verificador sobre su relación con el responsable de la elaboración de la memoria”.

La importancia derivada de la cantidad de organizaciones que usan esas guías, al 1 de febrero de 2007 (www.globalreporting.org/guidelines/reports/search.asp) el año 2007 se inició con 959 organizaciones registradas de 60 países. En la Argentina solamente habrá 6:

- American Express Argentina S.A.
 - CEDHA
 - Du Pont Argentina
 - Nobleza Piccardo
 - Grupo Los Grobo S.A.
 - Grupo Sancor Seguros.
- De los 1978 informes registrados al 1 de febrero de 2007:
 - 43 estaban de acuerdo a la versión GRI 3
 - 299 con la versión 2002

- 1147 como Tabla de Contenidos
- 489 referencia a la versión 2002

6. Conclusiones

Descartar el concepto vulgar de la Contabilidad para poder vincular la disciplina con los esfuerzos de transparencia y lucha contra la corrupción.

Para utilizar el concepto científico, teórico y práctico de la Contabilidad se debe proceder a tomar en cuenta los términos primitivos y los supuestos básicos.

La conveniencia de encarar la tarea contable bajo el concepto de contabilizabilidad hace posible que impacte en la transparencia y la lucha contra la corrupción.

Contemplar la Contabilidad como una disciplina con segmentos diferentes hace que cada uno de esos segmentos sea utilizable por empresas, dependencias estatales, sistemas internos de entes de todo tipo, organismos a nivel macro tanto económicos como sociales.

Los ejemplos de utilización de la Contabilidad en los temas en estudio permiten:

- I Destacar el rol del contador en general y del contador auditor.
- II Relaciones entre los organismos profesionales contables y el tema a nivel nacional e internacional.
- III La vinculación de los registros contables y los sistemas contables en la detección de fraudes.
- IV Vinculación de la Contabilidad en la lucha anticorrupción en el trabajo vinculado de organismos de contadores y organizaciones de otro tipo.
- V el intenso uso de la Guía de Elaboración de Memorias (contables) de Sostenibilidad avala la propuesta.

7. Bibliografía

- CAWS P. en Sterling editor “Research methodology in Accounting” Scholars Book 1972 en Chambers M:J: “An Accounting Treasures 500 years of Accounting. Pergamon Elsevier Science Oxford UK 1995, pág. 753-754
- GARCIA CASELLA, Carlos Luis “Curso universitario de Introducción a la Teoría Contable (primera parte) editó Economizarte Bs. As. (2000), pág. 26/29

- IJRI, Yuji “Theory of Accounting Measurement” editó American Accounting Association USA 1975 , pág. IX
- CHAPMAN, Willam Leslie en el prologo a “Contabilidad Gerencial” de Herscher, Enrique, ediciones Macchi Bs. As. 1979
- WAINSTEIN, Mario “La corrupción. Un tema para investigar” en Revista Contabilidad y Auditoria, Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina N° 17 Año 9 Junio 2003 , pág. 31/33
- POPRITKIN, Alfredo R. “Fraudes y libros contables” , editorial La Ley Bs. As. 2004
- LOPEZ, Ricardo Daniel “Análisis de la actividad de los organismos nacionales e internacionales para combatir la corrupción” en revista Contabilidad y Auditoria Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina N° 16 año 8, diciembre 2002 , pág. 65/98
- Global Reporting Initiative “Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad”, Holanda, Ámsterdam 2006, pág. 4

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”

**COMENTARIOS SOBRE LA PROPUESTA
DE UNA "TEORÍA FUNDAMENTADA" DE LAS
REVELACIONES FINANCIERAS DE LAS EMPRESAS**

*Trabajo presentado en el 12º Encuentro Nacional de Investigadores
Universitarios del Área Contable Facultad de Ciencias Económicas
y de Administración, Secretaría de Investigación y Postgrado Instituto de
Investigaciones Contable, Universidad Nacional de Catamarca Catamarca,
6 y 7 de julio de 2006*

María Del Carmen Rodríguez De Ramírez

Dra. MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ

- Contadora Pública, F.C.E. – U.B.A.
- Posgrado en Ingeniería de Sistemas – F. de Ingeniería – U.B.A.
- Doctora de la Universidad de Buenos Aires – Área Contabilidad
- Profesora Asociada Regular del grupo de asignaturas Contables F.C.E. – U.B.A.
- Docente Investigadora categorizada 3
- Secretaria Técnica del Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”, F.C.E. – U.B.A.



**COMENTARIOS SOBRE LA PROPUESTA
DE UNA "TEORÍA FUNDAMENTADA" DE LAS
REVELACIONES FINANCIERAS DE LAS EMPRESAS**

SUMARIO

Palabras Clave

Resumen

1. Introducción

2. Una teoría "inductiva" fundamentada: el antecedente de Gibbins et al.

3. El aporte de Holland

4. Conclusiones

Bibliografía

PALABRAS CLAVE

**REVELACIONES CONTABLES – INVESTIGACIÓN CONTABLE –
MÉTODOS EMPÍRICOS – TEORÍA INDUCTIVA FUNDAMENTADA –
MÉTODO DE COMPARACIÓN CONSTANTE**

KEY WORDS

**CORPORATE DISCLOSURE – ACCOUNTING RESEARCH –
EMPIRICAL METHODS – GROUNDED THEORY – CONSTANT
COMPARATIVE METHOD**

Resumen

La comunicación de la información contable hacia el exterior de las organizaciones ha sido objeto de numerosas demandas de estudios empíricos que fundamenten diversas pro-

puestas realizadas dentro del ámbito de la regulación y de la propia doctrina. Ello se ha hecho tradicionalmente con relación a la información financiera aunque, en la actualidad, el tema cobra especial importancia también en el ámbito de las revelaciones que las empresas realizan sobre los impactos micro y macro sociales de su accionar.

En la búsqueda de una temática interesante para discutir dentro de esta 12º edición del Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Area Contable, sobre problemas referidos a la aplicación de métodos empíricos, hallamos una aproximación que nos pareció interesante en una investigación de Holland (2005). Así lo consideramos, tanto por el objeto de estudio de dicha investigación – las revelaciones o comunicaciones de información financiera hacia el exterior– como por las apreciaciones que el autor realiza sobre el método seguido para la construcción de la propuesta teórica.

De la investigación de Holland, así como de un antecedente que dicho autor toma como muy relevante realizado por Gibbins et al. (1990), extraemos los rasgos principales de una metodología inductiva de búsqueda de patrones para construir explicaciones teóricas de los fenómenos subyacentes, que se fundamentan en los datos de los casos analizados.

Entendemos que este enfoque de “teoría fundamentada”, que se contrapone –en principio– con el tradicional “hipotético–deductivo”, podría ser útil en nuestra disciplina en los primeros intentos de abordar un problema particular. Ello, puesto que permitiría construir, en forma rigurosa, un vocabulario estandarizado y una plataforma teórica a partir de la cual podrían derivarse hipótesis de trabajo sobre determinados comportamientos para su contrastación posterior.

Los desarrollos teóricos sobre los comportamientos subyacentes en las “revelaciones financieras” realizadas por las empresas nos parecen un antecedente valioso para considerar en las investigaciones sobre cuestiones que, dentro del segmento microsocial, se vinculan con las comunicaciones a los distintos grupos de interés (stakeholders).

Rescatamos principalmente las referencias al “método comparativo constante” seguido para la búsqueda de patrones y el establecimiento de clasificaciones, y el concepto de “saturación teórica”, como punto en el desarrollo de categorías conceptuales en el que no emergen nuevas propiedades, dimensiones o relaciones durante el análisis de casos adicionales.

Además, señalamos que la construcción que realizan los autores de los Modelos–paradigmas que integran y sintetizan la estructura teórica y permiten establecer rela-

ciones funcionales que pueden formularse en términos de variables dependientes e independientes, se insertan en los planteos que venimos desarrollando dentro de proyectos que se están realizando en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

Abstract

Reporting accounting information has been the subject of several demands of empirical studies in order to give a reasonable foundation to different regulatory and academic proposals. Those researchs on reporting –traditionally made in the financial segment– have acquired particular interest nowadays in other fields such as the disclosures made by organizations about their micro and macro social impacts.

In this 12^o edition of the National Meeting of Accounting University Researchers we discuss an empirical approach suggested by Holland (2005) about corporate disclosure of financial information which gives us an interesting insight on the methodology followed for theory construction.

From Holland research, and from a work by Gibbins et al. (1990) that the author takes as relevant, we extract the principal characteristics of an inductive methodology for pattern search that can be used to develop a theoretical explanation about the underlying phenomena of the cases under analysis.

We think that this “grounded theory”, which differs from the traditional hypothetical deductive approach, could be useful in our field in the first stages of analysis of a particular problem because it would help us to establish a standardized vocabulary and a theoretical platform from which we could derive working hypothesis under different behaviours for their ulterior contrast.

1. Introducción

Desde hace tiempo, las cuestiones vinculadas con la comunicación de la información contable hacia el exterior de las organizaciones han venido siendo objeto de numerosas demandas de estudios empíricos que fundamenten diversas propuestas realizadas dentro del ámbito de la regulación y de la propia doctrina.

En la actualidad, el tema cobra especial importancia cuando se hacen cada vez más presentes las revelaciones de las organizaciones de los impactos micro y macro sociales de

su accionar. Esto último, abarcando tanto las comunicaciones realizadas por exigencias normativas – escasas hasta el presente– como las voluntarias, para las que se han sostenido motivaciones que cubren un rango que va desde las ligadas a la construcción de imagen, hasta las relacionadas con un compromiso genuino con la responsabilidad social.

En la búsqueda de una temática interesante para discutir dentro de esta 12° edición del Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Area Contable, sobre problemas referidos a la aplicación de métodos empíricos, hallamos una aproximación que nos pareció interesante en la lectura de un trabajo de investigación del Profesor John Holland, de la Universidad de Glasgow, que apareció recientemente en una de las publicaciones contables anglosajonas de prestigio académico, como es *Accounting and Business Research*, cuyo título es “A grounded theory of corporate disclosure” (que traducimos “Una teoría fundamentada de las revelaciones empresariales”).

Por un lado, la investigación de Holland se relaciona con un tema que nos parece controvertido, en tanto su foco está en las revelaciones o comunicaciones de información contable – en este caso limitada a la financiera – hacia afuera de las organizaciones. Por otra parte, creemos que resulta particularmente relevante para su discusión en este Encuentro, puesto que realiza varias apreciaciones sobre el método seguido para la construcción de la propuesta teórica.

Por lo expuesto, en el presente trabajo tomaremos como objeto de análisis la investigación de Holland, e iremos rescatando algunos aspectos de la misma vinculados con al aplicación de un método empírico particular para la construcción teórica. También, y en clara referencia a una fuente bibliográfica que el autor consideró como antecedente fuerte, recurriremos a una investigación de Gibbins et al (1990) que consultamos particularmente para los propósitos de esta presentación.

2. Una teoría "inductiva" fundamentada: el antecedente de Gibbins et al.

Gibbins et al., que encararon el tema de las revelaciones financieras de empresas medianas canadienses en los años 80, tras referirse a otros autores que realizaron elaboraciones sobre la "teoría fundamentada", aclaran:

Our approach to developing a structure for disclosure is based on grounded theory (...) An inductive theory is said to be “grounded” when it is de-

veloped based on field research explicitly designed to sample for the variability in a phenomenon. (Gibbins et.al, 1990:122)

que traducimos:

Nuestro enfoque para desarrollar una estructura para las revelaciones se basa en teoría fundamentada. Se dice que una teoría inductiva se halla "fundamentada" cuando se desarrolla sobre la base de investigación de campo especialmente diseñada para muestrear la variabilidad en un fenómeno.

Los autores llevaron a cabo entrevistas¹⁶ con el propósito de:

- 1) desarrollar un vocabulario de constructos o construcciones teóricas y variables para describir los procesos de revelación
- 2) identificar relaciones entre estos constructos y variables.

Destacan que este método “de teoría fundamentada” ayuda a asegurar que las variables y las relaciones desarrolladas describen las experiencias de quienes toman las decisiones sobre revelaciones. Advierten, no obstante, que la medición de la utilidad predictiva del marco teórico resultante debe esperar más pruebas basadas en muestras más grandes. No obstante, en la sección 3.4, ofrecen ejemplos basados en datos secundarios recopilados independientemente para demostrar que el Marco por ellos desarrollado tiene potencial para fundamentar futuras investigaciones empíricas sobre revelaciones financieras.

A continuación traducimos y transcribimos el Apéndice A del trabajo de Gibbins et al. (1990:139–141) por considerar que resulta sumamente ilustrativo para los investigadores del área contable, en tanto describe los procedimientos empleados para el armado de la propuesta teórica. En el mismo, se enumeran los pasos que, siguiendo inducción analítica y métodos de teoría fundamentada, sirvieron para crear un vocabulario para la discusión de temas sobre revelaciones y para identificar relaciones aparentes. Los autores se basaron para ello en desarrollos metodológicos previos provenientes del campo de la sociología.

¹⁶ Cada entrevista (se realizaron 20 con informantes que tenían distintas perspectivas, es decir, no solo CFOs y controllers, sino también consultores externos y analistas) comprendió un relevamiento (experience survey) y una entrevista focalizada (focused interview). El relevamiento proporcionó información sobre el rango de experiencias de revelación de los entrevistados y la entrevista focalizada suministró detalles de los procesos que provocaron revelaciones particulares. Además de las entrevistas, los investigadores fueron conformando un inventario de revelaciones disponibles públicamente realizadas por las empresas incluidas en las entrevistas.

1. Seleccionar una de las transcripciones de entrevistas como el primer “caso” a analizar
2. Resaltar palabras o frases “significativas”. Se entiende que es significativa la palabra o frase que captura en forma sucinta los aspectos del caso que pueden ser utilizados para comprender o explicar procesos/resultados/comportamientos. En este sentido existen dos tipos de frases que pueden ser consideradas significativas:
 - a) Las que son básicas dentro de los intentos realizados por el entrevistado para comprender los fenómenos
 - b) Las que el investigador ve como nexos o vinculaciones entre los casos o con conocimiento a priori.Esta significatividad de determinadas frases cambiará a medida que el investigador analice las diversas transcripciones en forma iterativa. El uso de un método comparativo constante entre casos también asegura que los constructos/construcciones teóricas identificados no son aspectos inusuales o dramáticos de casos individuales.
3. Clasificar las frases resaltadas en categorías basadas en un sentido de similitud intuitivo. Esas categorías deben ser definidas empíricamente (basándose en frases específicas y refinadas para permitir una descripción rica del caso y la identificación de todas las variantes de una categoría).
- 3a. En forma paralela con este proceso, tomar nota de las relaciones que el investigador sospecha pueden existir en los datos. Estas pueden ser sugeridas explícitamente por un entrevistado o pueden emerger en forma inductiva a medida que el investigador trata de interpretar las transcripciones. Estas anotaciones serán útiles para desarrollar la estructura teórica (p. 7)
4. Identificar explícita y abstractamente los criterios utilizados para establecer las categorías desarrolladas. Desarrollar definiciones operacionales de las categorías.
5. En forma recursiva examinar las categorías acumuladas para identificar categorías más generales que permitirían combinar dos o más de los conjuntos definidos empíricamente.
6. Identificar categorías que son lógicamente posibles pero que no se encuentran en los datos (ej: inversiones, combinaciones, etc.)

Comentarios sobre la propuesta de una "teoría fundamentada" de las revelaciones...

7. Utilizar las “anotaciones de teoría” desarrolladas en 3 para identificar el incidente central del caso. En este estudio, éste será la información revelada pero, en cada caso, el tema de revelación real (cuadro 3) puede ser una variante de este tema (ej.: administrar las dependencias del mercado, implementar cultura corporativa o dependencias institucionales)
8. Identificar relaciones entre las categorías alrededor de este incidente. Esto puede disparar la necesidad de volver a los pasos anteriores para repensar categorías. Las categorías, relaciones y teoría que emergen deben poder defenderse en términos de los datos.
9. Asegurar que todas las ideas desarrolladas “encajan” en la teoría que se desarrolla. La teoría fundamentada debe explicar (dar razón de) la riqueza de los datos. El criterio de éxito es el realismo (aunque también se busca la economía)
10. Repetir de 1 a 9 para un segundo caso.
11. Comparar la estructura de la teoría y los constructos/ construcciones teóricas desarrollados en el caso 1 a los del caso 2. Identificar situaciones en los que los últimos se contradicen. Desarrollar una explicación de esta contradicción (redefinir la teoría o la categorización para explicar la aberración)
12. Identificar situaciones donde la teoría emergente predice acontecimientos y no se encuentra ninguno. Identificar factores involucrados en esta situación y modificar la teoría para explicar la anomalía **(El paso 12 se ha agregado para abordar directamente el peligro de que conceptos desarrollados a través de la inducción analítica puedan sobreinterpretar datos si surgen solo de situaciones en donde los fenómenos relevantes están presentes. Este paso alivia este problema:**
 - a) **examinando casos en los que la decisión de no revelar fue tomada (explícitamente en algunos casos pero implícitamente como alternativas desperdiciadas en la mayoría) y**
 - b) **examinando recursivamente las implicancias de la teoría emergente para identificar casos donde el proceso varía de las predicciones.)**
13. Repetir pasos 1 a 12 para cada caso restante (método comparativo constante)

14. Un miembro del equipo de investigación lleva a cabo los pasos 1 a 13. Las categorías o relaciones resultantes son después “auditadas” por otros miembros del equipo de trabajo para asegurar la validez de los conceptos y de la estructura teórica como representaciones de los datos.

15. Circularizar un borrador del análisis resultante y de las propuestas teóricas a todos los informantes para contrastar la validez de la estructura teórica.

Los autores utilizan los datos de las entrevistas (casos) para elaborar un “Marco de las revelaciones financieras empresariales”, tal como se señala a continuación:

Plantean que las empresas desarrollan una preferencia estable interna, bidimensional, para administrar las revelaciones:

- a) La primera dimensión resulta en una aceptación aparentemente acrítica de las reglas y normas;
- b) La segunda, en una propensión a buscar ventajas específicas para la empresa a través de la forma en que se realizan e interpretan las revelaciones. Esta preferencia parece desarrollarse como resultado de factores de mercado y de factores específicos de cada empresa (como la política interna).

Los atributos a revelar que se manejan incluyen la propia información y su oportunidad e interpretación. La estructura, tanto en la propia organización y en las demandas externas de información, tiene una importante influencia en las salidas de revelaciones, como también la tienen los mediadores y consultores externos, las oportunidades que se perciben y las normas aplicables en la situación puntual.

Las salidas de revelaciones que las empresas tratan de manejar constituyen las variables dependientes del modelo. Se establecieron las siguientes 6 categorías:

- conjunto tipificado de informaciones a revelar;
- contenido específico de revelaciones;
- redundancia (derivada de la difusión de subconjuntos de información particulares a través de múltiples medios y/o a diferentes destinatarios);
- oportunidad de las revelaciones (incluyendo tanto las favorables como las desfavorables)
- interpretaciones ex ante (por ejemplo, a través de la Discusión por parte de la Ge-

Comentarios sobre la propuesta de una "teoría fundamentada" de las revelaciones...

- rencia que acompaña a los estados financieros y las distintas estrategias para ubicar la información de manera de resaltar y ocultar distintos aspectos);
- interpretaciones ex post (en respuesta a las interpretaciones realizadas por los analistas de información financiera proporcionada con anterioridad)

Las variables independientes, que influyen en el conjunto de salidas de revelaciones citadas supra, se estructuran en las siguientes 5 categorías:

- posición empresarial sobre revelaciones: es la preferencia relativamente estable sobre cómo administrar las revelaciones. Se identificaron 2 dimensiones: el ritualismo (propensión a adhesión acrítica de normas) y el oportunismo (propensión a la búsqueda de ventajas específicas a través de las revelaciones);
- antecedentes de la posición empresarial sobre revelaciones: éstos son tanto internos (historia de la empresa: tradición y aprendizaje, estrategia empresarial, política interna) como externos (institucionales y de mercado);
- temas específicos de revelaciones de la empresa, ya sea por exigencias externas como por procedimientos normalizados establecidos internamente;
- consultores y asesores externos
- estructura (tanto interna como externa)

3. El aporte de Holland

La teoría desarrollada por Gibbins et al. en los 80 así como otros trabajos de campo llevados a cabo por Holland en forma independiente y con otros investigadores, llevó a este autor a explorar la posibilidad de que dicha teoría pudiera explicar el comportamiento empresarial relacionado con las revelaciones de las grandes empresas que operan en Londres como centro financiero internacional. Se da en este caso una cuestión que consideramos de suma importancia, puesto que se introduce en este trabajo la temática relativa a la información cualitativa. Esto, debido a que varias investigaciones señalaban que las revelaciones privadas eran el medio principal a través del cual las empresas exteriorizaban información cualitativa sobre intangibles y que los administradores de fondos conferían mucha relevancia a la misma información sobre los intangibles y sobre factores cualitativos para la valuación de las empresas.

La pregunta de investigación

En la idea de elaborar un Marco que avanzara la teoría previa, y proporcionara algunos elementos que permitieran abordar lo que considera la “nueva e intensificada asimetría de la

información que existe en el corazón de las crisis de revelación y valuación observadas en los mercados financieros en el período 1997–2003”, el autor parte de la siguiente pregunta:

¿Cómo revelan información en forma voluntaria las grandes empresas de UK a través de canales privados y públicos y cómo esta experiencia de aprendizaje cambia su comportamiento sobre las revelaciones?

El estado actual del conocimiento sobre el tema

Al plantear el estado actual del conocimiento sobre el tema, Holland señala que, si bien varios autores han realizado investigaciones sobre qué es lo que impulsa las revelaciones¹⁷, son pocos los trabajos en que se observe directamente a la gerencia para intentar explicar el comportamiento y desarrollar modelos más complejos de revelaciones. Indica como excepción el trabajo de Gibbins que presentamos en 2 y algunas investigaciones por él desarrolladas. Puesto que varias investigaciones señalaban que las revelaciones privadas eran el medio principal a través del cual las empresas exteriorizaban información cualitativa sobre intangibles y que los administradores de fondos conferían mucha relevancia a la información sobre los intangibles y sobre factores cualitativos para la valuación de las empresas, extendieron el campo de la investigación para abarcar el papel de la información cualitativa (tanto sobre activos tangibles como sobre intangibles) dentro del tema más abarcativo referido al comportamiento sobre las revelaciones.

Métodos de investigación

Considerando las investigaciones previas y la naturaleza de las preguntas de investigación sobre revelaciones (que requieren aproximarse a los fenómenos tanto como sea posible para recopilar datos sobre los elementos de revelación primarios y cómo los mismos se encuentran vinculados), siguió un enfoque de teoría fundamentada para procesar los datos de los casos.

Holland cita a Locke (2001), quien indica que la investigación de teoría fundamentada se ocupa del descubrimiento de teoría y conocimiento a través de un proceso iterativo entre los datos y los constructos/ construcciones teóricas emergentes. Así, esta metodología inductiva de búsqueda de patrones permite que el investigador desarrolle una explicación

¹⁷ Han estudiado, por ejemplo, el rango de influencias sobre la oportunidad, el contenido y la calidad de las revelaciones (Shipper, 1989), los incentivos que tiene la gerencia para revelar información (Revsin, 1991) o la manera en que las empresas pueden diseñar e implementar una estrategia de revelaciones (Lev, 1992)

Comentarios sobre la propuesta de una "teoría fundamentada" de las revelaciones...

teórica de los fenómenos subyacentes y que fundamente tal explicación en los datos de los casos analizados.

La investigación se llevó a cabo en dos etapas:

1. Recopilación de datos de archivo sobre revelaciones empresariales de cada compañía tomada como caso

Antes de las entrevistas, se recopilaron directamente de la empresa:

- los estados financieros más recientes,
- anuncios públicos y
- presentaciones a analistas

Fuentes basadas en la web constituyeron fuentes de archivos importantes durante 1997–2000

Los anuncios públicos se identificaron de una variedad de fuentes, incluyendo a la empresa y la Bolsa de Londres

Medios como el Financial Times se encontraron disponibles en bases de datos

2. Realización de entrevistas con gerentes de 25 empresas de UK en el período Agosto a noviembre de 2000. Las empresas de UK representaban los sectores 20FT. La muestra se conformó con:

- 22 empresas ubicadas dentro del grupo FTSE 100
- 2 empresas ubicadas dentro del grupo FTSE 101 a FTS 200
- 1 empresa ubicada dentro del grupo FTS 201 a FTS 250

20 de las empresas consideradas, ya habían sido entrevistadas ampliamente sobre prácticamente los mismos temas desde 1993 a 1997 (Holland 1998) y formaban un conjunto de datos de archivo sobre el contenido de la agenda de revelaciones privadas.

Muestra – Justificación de composición y tamaño

Se indica que, aunque la muestra de empresas contenía una proporción relativamente alta de FTSE 100, el propósito no era proporcionar “generalización estadística” – como en investigaciones hipotético–deductivas más convencionales– sino generar suficientes casos de empresas para crear las condiciones para la saturación teórica¹⁸. Señala que, en investigaciones fundamentadas previas (Holland, 1998), similares tamaños de muestras ha-

bían resultado suficientes para producir datos de casos con repetición continua del mismo tipo de narrativas sobre revelaciones.

Muestra – Justificación de elección de entrevistados y duración de entrevistas

Se entrevistaron solamente a gerentes senior y, por el poco tiempo con que contaban, se restringió la duración de las entrevistas a períodos de una hora y media a dos horas en cada empresa. Se siguieron, para esta selección, resultados de investigaciones previas que indicaban que las comunicaciones financieras a los mercados de acciones se halla en manos de un grupo pequeño y cerrado que incluye: director, CEO, CFO y especialistas en comunicaciones financieras.

Justificación de preguntas a realizar a los entrevistados

Se elaboraron preguntas semi–estructuradas, con la ayuda de investigaciones fundamentadas previas, para permitir que los participantes interpretaran y describieran los fenómenos a su manera.

Debido a la sensibilidad de la temática, no se grabaron las entrevistas y los casos confidenciales se prepararon dentro de las 24 horas a partir de notas detalladas tomadas durante las entrevistas con ejecutivos principales.

Justificación del foco

Se pidió a los gerentes que discutieran su comportamiento con relación a las revelaciones efectuadas a los administradores de fondos y a otros agentes en el mercado de información. Es decir, el foco estuvo en las revelaciones en este contexto común para las empresas listadas, y no se abordaron las revelaciones específicas requeridas por reguladores sectoriales.

Estrategias para validar y otorgar confiabilidad

Para contrarrestar amenazas a la validez y confiabilidad mientras se recopilaban datos en el estudio de campo, se realizaron contra–pruebas entre los datos de las entrevistas y las fuentes de archivos, toda vez que éstas estuvieran disponibles. Además, los casos múltiples permitieron explorar cómo las otras empresas vieron algunos acontecimientos rela-

¹⁸ Para este concepto de saturación teórica, el autor sigue a Strauss y Corbin (1998:143) que lo caracterizan como el punto en el desarrollo de categorías en que no emergen nuevas propiedades, dimensiones o relaciones durante el análisis.

cionados con las revelaciones de una empresa bajo análisis. El hecho de que el autor estuviera realizando un trabajo de investigación paralelo con administradores de fondos durante el mismo período, le ofreció oportunidades para testear las visiones empresariales sobre el contenido de las revelaciones, el comportamiento y los procesos de retroalimentación. Estas comprobaciones revelaron constructos similares de historias empresariales y benchmarks.

Durante las etapas de procesamiento de las entrevistas se compararon las respuestas de varios sujetos, se establecieron muestras, se codificaron y se compararon entre sí utilizando el método de comparación constante recomendado por Strauss y Corbin (1998), autores a los que sigue en esta investigación cualitativa.

Holland utilizó el muestreo hasta alcanzar la saturación teórica que, como se indicó anteriormente, se da cuando nueva información produce muy poco o ningún cambio a los códigos o categorías conceptuales identificadas.

Los códigos resultantes se chequearon después para demostrar que estaban relacionados con las citas originales y, por lo tanto, proporcionaban fundamentación (grounding). Posteriormente, se utilizaron redes de códigos refinadas para sugerir constructos / construcciones teóricas y mapas asociados de elementos causales para armar una teoría de revelaciones empresariales en el contexto del mercado de la información.

La construcción del Modelo-paradigma

El marco teórico de la teoría fundamentada del comportamiento sobre revelaciones financieras se presenta como un "modelo – paradigma" (paradigm model). Se trata de un instrumento analítico conceptual (conceptual analytic device) para organizar datos y para integrar estructura con proceso y para reseñar la teoría fundada del comportamiento sobre revelaciones. Si bien se utilizan citas de los casos para ilustrar los elementos "a través de las voces de los entrevistados" y así fundamentar la teoría explícitamente en los datos de los casos, no debemos olvidar que el modelo es un "resultado" agregado de esos resultados detallados que se encuentran en las entrevistas de las empresas caso.

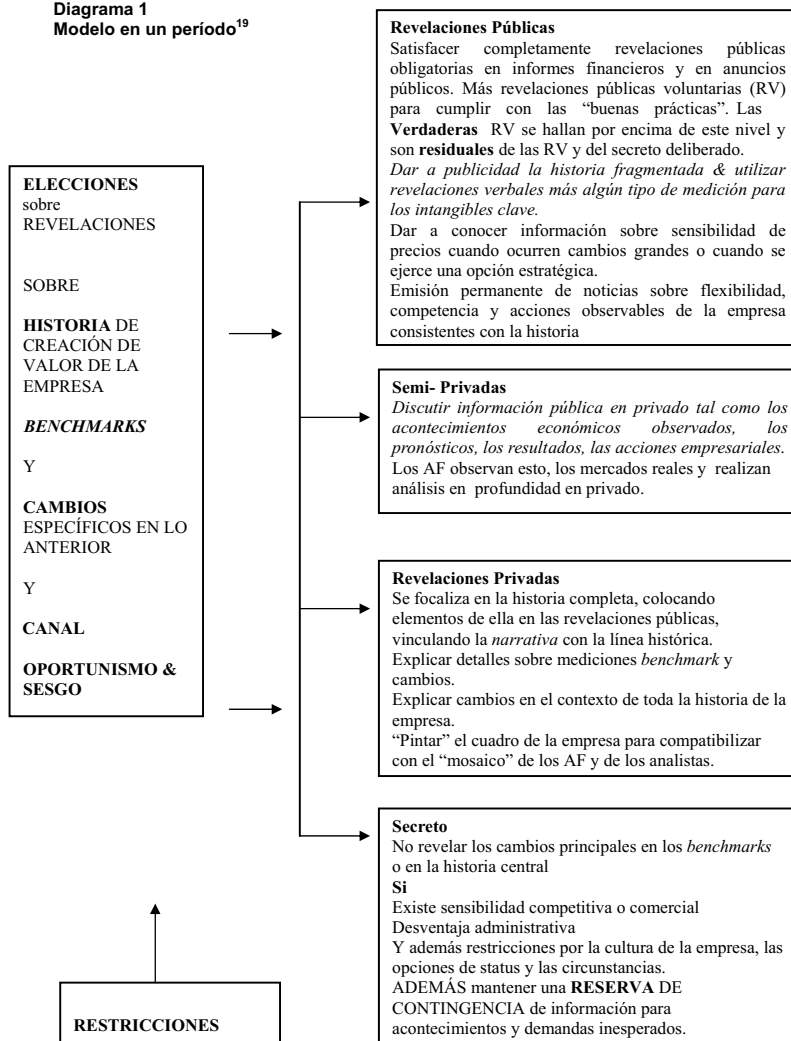
En el Diagrama 1 (Holland, 2005:253) se exteriorizan las elecciones corporativas dinámicas entre la revelación pública y privada y el secreto en la estrategia de acción inicial y cómo esas elecciones reflejan las restricciones. Se indica que en centro de tales elecciones se encuentran conceptos realacionados con la "asimetría de la información", los "contratos de agencia" y los cálculos de costo beneficio.

La explicación es formulada por Holland (2005:256), tomando los antecedentes teóricos de Healey y Palepu (2001), de la siguiente forma:

En los contratos implícitos o en el comportamiento de relaciones observado en los casos, el objetivo era usar las revelaciones (y el secreto) públicas

y privadas para resolver la asimetría de información pública y privada, sujeto a la satisfacción negociada de costo–beneficio entre la gerencia de la empresa y los principales administradores de fondos.

Diagrama 1
Modelo en un período¹⁹



¹⁹ FUENTE: Holland (2005:253), traducción propia

Comentarios sobre la propuesta de una "teoría fundamentada" de las revelaciones...

El Diagrama 2 (Holland, 2005:263) ilustra las interacciones más amplias. Indica cómo la historia o la narrativa de la creación de valor empresarial (X), combinada con información benchmark sobre el rol de los principales intangibles, resultó central para este comportamiento empresarial. El modelo abarca el aprendizaje sobre las revelaciones corporativas y el desarrollo de precedentes. Exterioriza sintéticamente el conjunto total de interacciones y resultados.

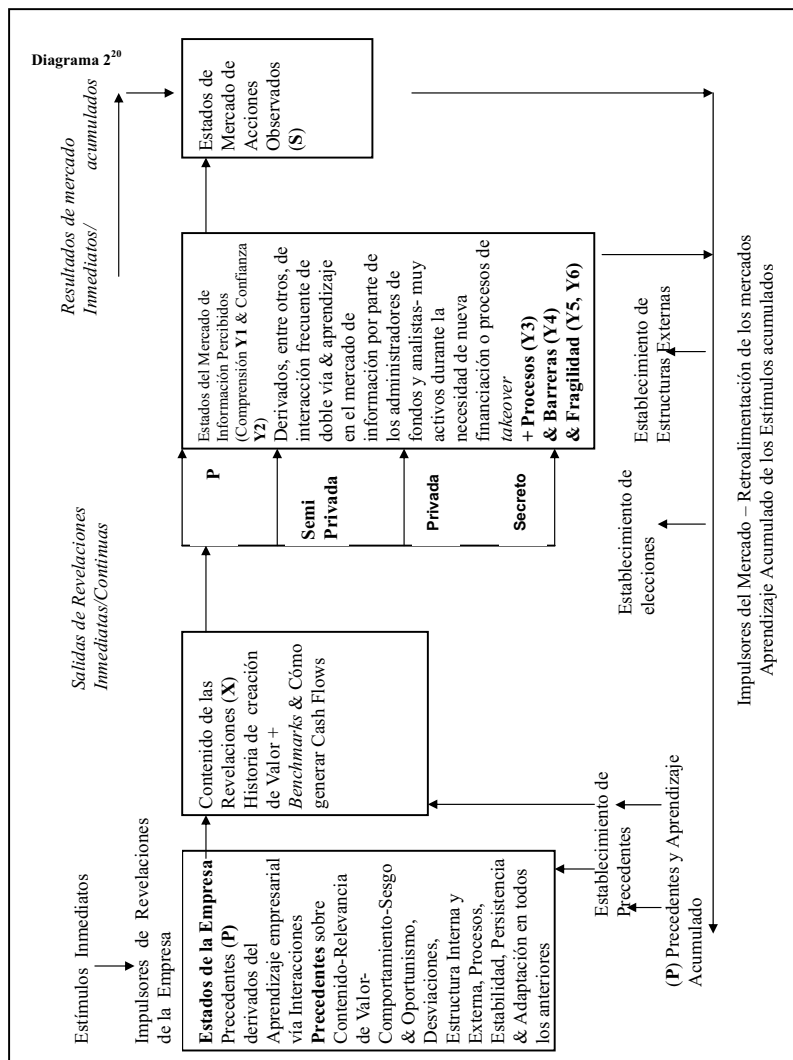
Holland (2005:264) señala las siguientes ecuaciones principales implícitas en este diagrama:

- Los estados de comprensión (Y1) y de confianza (Y2), y los Procesos (Y3) fueron funciones, entre otros, de [Historia de la empresa (X), Precedentes (P), Interacciones y Barreras (Y4)]
- La fragilidad de los estados de comprensión y la confianza fue una función, entre otros, de [circunstancias de la empresa (Y5) y del mercado (Y6)]
- Los estados del mercado (S) fueron una función, entre otros, de [Y1, Y2, fragilidad e historia de la empresa)
- Los Precedentes (P) fueron una función, entre otros, del aprendizaje de la empresa a lo largo del tiempo sobre todo lo señalado supra

El autor destaca que el D2 ilustra las interacciones, estructuras y resultados de mercado percibidos en el modelo de teoría fundamentada y revela las similitudes con el modelo identificado en Gibbins et al. (1990) que se enumeran a continuación:

- los estados aprendidos por las empresas contribuyen a la conformación de precedentes o preferencias de revelación sobre contenido, comportamiento y estructura;
- los precedentes han sido reconocidos, en parte, como determinados por previos aprendizajes interactivos, retroalimentación y por estímulos de los mercados financieros, revelando así el papel conjunto que juegan éstos como entrada-salida en la revelación;
- las estructuras internas y externas fueron componentes principales;
- los estímulos se producen en forma de estímulos inmediatos y de estímulos acumulativos, contribuyendo ambos al aprendizaje empresarial;

- el oportunismo, las políticas, las estructuras y los procesos tienen un énfasis similar y ambos estudios demostraron relaciones causales potenciales entre estos componentes.



¹⁹ FUENTE: Holland (2005:263), traducción propia

Comentarios sobre la propuesta de una "teoría fundamentada" de las revelaciones...

Señala Holland que los resultados de la investigación comienzan a diferir cuando se analizan comportamientos y estructuras específicas situadas en contextos muy diferentes. En UK, esas diferencias particulares incluyeron:

- la importancia del proceso de creación de valor de la empresa; de los intangibles; de las elecciones entre público, privado y secreto; de la "historia" y el benchmarking; de la estructura externa en el mercado de la información y de la naturaleza continua de las revelaciones;
- la prominencia de estados de comprensión y confianza (resultados de mercado) percibidos y del consenso sobre revelación, de las barreras y la fragilidad;
- la importancia de los precedentes en la mejora de los estados de comprensión y confianza, con la consiguiente reducción de los efectos de las barreras y el desarrollo de una respuesta rápida a la fragilidad percibida.

Considera que las diferencias entre los estudios pueden ser atribuidas a:

- los contextos de decisión tan diferentes (Ciudad de Londres) para los participantes en el estudio
- las diferencias en la importancia de los intangibles en la creación de valor
- el foco en empresas grandes de UK
- la influencia de el período 1997-200 punto.com

Concluye que el modelo de Gibbins et al. y el presente estudio sugieren que puede existir un modelo común subyacente para la revelación a través de los diferentes contextos, aunque no deja de señalar que el modelo propuesto es, posiblemente, una sobre simplificación que no cubre todas las interacciones posibles y no reconoce los temas conjuntos de la fragilidad y la sensibilidad.

4. Conclusiones

Nuestro objetivo ha sido extraer de los trabajos de investigación analizados los rasgos principales de una metodología inductiva de búsqueda de patrones para construir explicaciones teóricas de los fenómenos subyacentes, que se fundamentan en los datos de los casos analizados.

Entendemos que este enfoque de "teoría fundamentada", que se contrapone –en principio– con el tradicional "hipotético-deductivo", podría ser útil en nuestra disciplina en

los primeros intentos de abordar un problema particular. Ello, puesto que permitiría construir, en forma rigurosa, un vocabulario estandarizado y una plataforma teórica a partir de la cual podrían derivarse hipótesis de trabajo sobre determinados comportamientos para su contrastación posterior.

Los desarrollos teóricos sobre los comportamientos subyacentes en las “revelaciones financieras” realizadas por las empresas nos parecen un antecedente valioso para considerar en las investigaciones sobre cuestiones que, dentro del segmento microsocioal, se vinculan con las comunicaciones a los distintos grupos de interés (stakeholders).

Rescatamos principalmente las referencias al “método comparativo constante” seguido para la búsqueda de patrones y el establecimiento de clasificaciones, y el concepto de “saturación teórica”, como punto en el desarrollo de categorías conceptuales en el que no emergen nuevas propiedades, dimensiones o relaciones durante el análisis de casos adicionales.

Además, la construcción del Modelo-paradigma que integra y sintetiza la estructura teórica y permite establecer relaciones funcionales que pueden formularse en términos de variables dependientes e independientes, se inserta en los planteos que, dentro del proyecto UBACyT E016 denominado “Intensificación del uso de los modelos en Contabilidad” dirigido por el Dr. García Casella, desarrollamos dentro del Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Así también, la propuesta de consideración de este antecedente para las investigaciones relacionadas con las comunicaciones de las organizaciones en el segmento “microsocioal” se encuentra dentro del campo del actual proyecto UBACyT E024 “Desarrollo de la Contabilidad Social: Macro y Micro”.

5. Bibliografía

- GARCÍA CASELLA, C.L (Director), RODRIGUEZ DE R, M.C (Codirectora) et al. (2001): Elementos para una Teoría General de la Contabilidad, Ed. La Ley, Buenos Aires, junio.
- GARCÍA CASELLA, C.L (Director), RODRIGUEZ DE R, M.C (Codirectora) et al. (2002): Hacia un incremento en la modelización contable, Ediciones cooperativas, septiembre.
- GARCÍA CASELLA, C.L (Director), RODRIGUEZ DE R, M.C (Codirectora) et

Comentarios sobre la propuesta de una "teoría fundamentada" de las revelaciones...

- al. (2004): Modelos Contables con Método Científico, Ediciones cooperativas, septiembre.
- GIBBINS, M., RICHARDSON, A & WATERHOUSE, J.(1990): "The Management of Corporate Financial Disclosure: Opportunism, Ritualism, Policies, and Processes", Journal of Accounting Research, Vol. 25, N° 1, Spring, p. 121-143..
 - HOLLAND, J. (2005): " A grounded theory of corporate disclosure", Accounting and Business Research, Vol. 35, N° 3, p. 249-267.



Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”

**PARTICULARIDADES DE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN
MEDIOAMBIENTAL EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS.
PRINCIPALES DIFICULTADES EN SU IMPLANTACIÓN**

*Trabajo presentado en el XXI Congreso Anual de la European Academy
of Management and Business Economy (AEDEM), Universidad Rey
Juan Carlos, Madrid (España), 6, 7 y 8 de Junio de 2007*

Pilar Piñeiro García y José Manuel García Vázquez

Dra. PILAR PIÑEIRO GARCÍA

- Profesora del Departamento de Organización de Empresas de la Universidad de Vigo, España

Dr. JOSÉ MANUEL GARCÍA VÁZQUEZ

- Catedrático de Organización de Empresas de la Universidad de Vigo, España



PARTICULARIDADES DE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS. PRINCIPALES DIFICULTADES EN SU IMPLANTACIÓN

SUMARIO:

Palabras Clave

Resumen

- 1. Introducción**
- 2. Peculiaridades del sector de la construcción**
- 3. Sistemas de gestión medioambiental conforme a la norma UNE-EN-ISO 14001: 2004 en el sector de la construcción**
- 4. El Reglamento Europeo de Ecogestión y Ecoauditoría 761/2001 en el sector de la construcción**
- 5. Ventajas de la implantación y certificación de un sistema de gestión medioambiental en una empresa constructora**
- 6. Dificultades de implantación de los sistemas de gestión medioambiental en las empresas constructoras**
- 7. Conclusiones**

Referencias Bibliográficas

PALABRAS CLAVE:

**SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL – EMPRESAS
CONSTRUCTORAS – NORMA ISO 14001 – REGLAMENTO EUROPEO
EMAS**

KEY WORDS:

**ENVIRONMENTAL MANAGEMENT SYSTEMS – CONSTRUCTION
COMPANIES – ISO 14001 – EMAS**

Resumen:

El objetivo de este trabajo es doble: (1) analizar las particularidades de los sistemas de gestión medioambiental (SGMA) en las empresas constructoras, derivadas de las especiales características que éstas presentan, y (2) presentar las principales ventajas derivadas de estos sistemas y las dificultades de implantación con las que estos sistemas de gestión se encuentran en estas empresas.

Abstract:

The objective of this work is twofold: on one hand, to analyze the particularities of the environmental management systems (EMS) in construction firms derived from their special characteristics. On the other hand, to present the main advantages derived from these systems and the difficulties in their implementation in this sector.

1. Introducción

Un Sistema de Gestión Medioambiental (SGMA) es aquella parte del sistema general de gestión de una organización que incluye la estructura organizativa, las actividades de planificación, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos para desarrollar, aplicar, alcanzar, revisar y mantener la política medioambiental.

Las principales ventajas de integrar el medio ambiente en la gestión empresarial mediante la implantación y certificación de un SGMA son las siguientes (Tibor y Feldman, 1997; Ritchie y Hayes, 1998): (1) mejorar el comportamiento medioambiental de la empresa; (2) controlar y reducir los riesgos medioambientales originados por la actividad de la empresa, especialmente los derivados del incumplimiento de la legislación vigente; (3) acotar las responsabilidades de la empresa, sus empleados y administradores; (4) mejorar el acceso a los mercados; (5) mejorar la imagen y la credibilidad corporativa ante clientes y sociedad; (6) identificar ahorros potenciales; y (7) mejorar la formación y la implicación de los empleados y aumentar su conciencia ambiental.

Una empresa que quiera implantar un SGMA tiene básicamente dos opciones. La primera es implantar su SGMA, siguiendo o no una norma, sin solicitar un reconocimiento.

La segunda consiste en implantar su SGMA siguiendo una norma y solicitando un reconocimiento (certificación y/o verificación y registro). Las normas que se encuentran vigentes actualmente en la Unión Europea y que son de aplicación en el sector de la construcción para la implantación de un SGMA son dos:

- A) Norma UNE-EN-ISO 14001 sobre Sistemas de Gestión Medioambiental: Especificaciones y directrices para su utilización.
- B) Reglamento Europeo 761/2001 (EcoManagement Audit Scheme), por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema de gestión y auditoría medioambiental.

La filosofía de ambos sistemas es la misma, aunque el Reglamento Europeo tiene un mayor grado de compromiso y exigencia, por lo que goza de un mayor reconocimiento público por parte de las Administraciones. La certificación según ISO 14001 requiere un menor compromiso, por lo que es preferida por la gran mayoría de las empresas en una primera fase. Por ello, una vez conseguida esta certificación, algunas empresas deciden dar un paso más y dirigen sus esfuerzos a la verificación de acuerdo al Reglamento Europeo.

El objetivo de este trabajo es doble: por una parte, analizar las particularidades de los sistemas de gestión medioambiental (SGMA) en las empresas constructoras, derivadas de las especiales características que éstas presentan y, por otra, presentar las principales ventajas derivadas de estos sistemas y las dificultades de implantación con las que estos sistemas de gestión se encuentran en estas empresas. Para ello, el trabajo se estructura en cinco partes, además de esta introducción. En primer lugar, se analizan brevemente las particularidades del sector de la construcción y, más concretamente, de las empresas constructoras. En segundo lugar, se presentan los SGMA conforme a la norma ISO 14001 en el sector de la construcción, prestando especial atención a las peculiaridades que éstos presentan. En tercer lugar, se estudian los SGMA conforme al Reglamento europeo EMAS. A continuación, se analizan las ventajas fundamentales de la implantación y certificación de un SGMA en una empresa constructora y, por último, las principales dificultades de implantación de los SGMA en el sector de la construcción.

2. Peculiaridades del sector de la construcción

En el caso de las empresas constructoras, la implantación de un SGMA presenta una serie de peculiaridades derivadas de las especiales características que presenta este sector y que se analizan brevemente a continuación.

En primer lugar, la actividad constructora en sí misma presenta singularidades como la intervención de múltiples agentes (constructores, promotores, proyectistas, clientes, administración, entidades de crédito, etc.), el mecanismo de iniciación de la oferta de los bienes constructivos, que puede ser público o privado, o la larga duración de las obras. También el producto final obtenido muestra ciertas características especiales como el hecho de trabajar por pedido, la especificidad de la obra y la gran magnitud, complejidad y heterogeneidad que éstos presentan.

El proceso de ejecución presenta también ciertas particularidades. El primer aspecto a destacar es que, debido a la naturaleza exclusiva e inmóvil del producto final, el proceso de ejecución se organiza como un proceso productivo por proyecto. Esta inmovilidad territorial de los productos obliga a situar el aparato productivo en la misma localización del consumo y provoca que la industria de la construcción no tenga centros de producción fijos sino “flotantes”, donde cada obra equivale a una planta industrial de cualquier otro sector. Esta circunstancia le da a las instalaciones un carácter provisional y a la actividad un carácter itinerante. No obstante, dentro del proceso productivo de algunas empresas constructoras, y, sobre todo, en el caso de las empresas dedicadas a obra civil, existen procesos productivos temporales, que son las obras que realiza la empresa, y procesos productivos permanentes (por ejemplo, plantas de fabricación de hormigón, plantas de aglomerados asfálticos o plantas de fabricación de cemento).

Otra característica a destacar del proceso de ejecución de las obras es la participación intensiva de la mano de obra, con una elevada movilidad de la fuerza de trabajo y una tasa de siniestralidad relativamente alta. Además, el proceso de ejecución de obras se caracteriza por una gran diversidad de operaciones que se debe, entre otros factores, a la gran heterogeneidad y complejidad de las obras a ejecutar y a la diversidad de tecnologías a aplicar. Esta diversidad de operaciones da lugar a un doble fenómeno en la industria de la construcción: la especialización de las empresas constructoras y la subcontratación.

El procedimiento a través del cual los promotores seleccionan y contratan a las empresas es otro de los rasgos que diferencia al sector de la construcción. En el caso de los promotores privados, el procedimiento habitual es la petición de ofertas a diversas empresas constructoras, eligiendo el promotor la que considere más adecuada según sus intereses. En el caso de que los promotores sean Administraciones Públicas, la licitación deberá ajustarse a las prescripciones de las leyes de contratos de las Administraciones Públicas vigentes en ese país. En este caso, los procedimientos de licitación que suelen emplearse son tres: el proce-

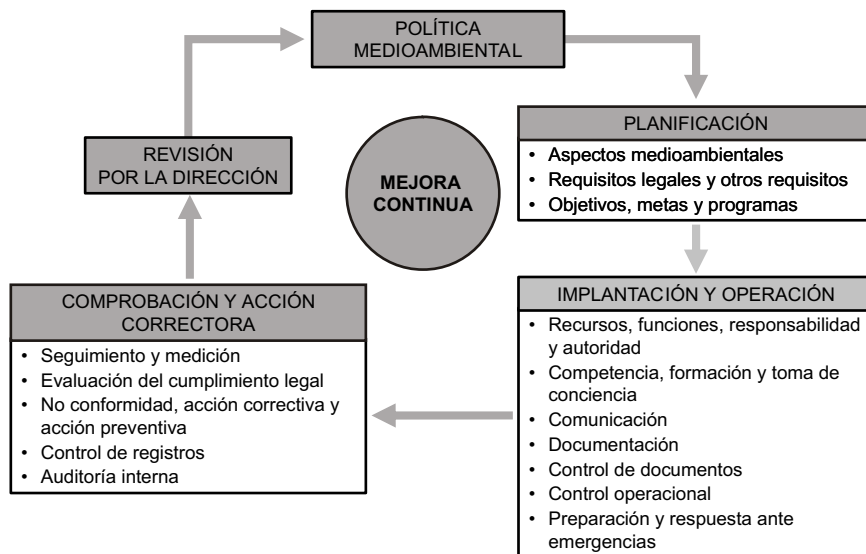
dimiento abierto, el restringido y el negociado. Tanto en el procedimiento abierto como en el restringido, la adjudicación puede efectuarse por subasta o concurso. En ambos casos, la obra se adjudica a la propuesta más ventajosa, pero en la subasta el criterio de decisión utilizado es puramente económico mientras que en el concurso se utiliza un criterio más amplio, eligiéndose la propuesta más conveniente para los intereses públicos según los criterios establecidos en el pliego de condiciones. En general, se considera que el concurso es el mejor sistema de selección cuando se trata de obras más complejas, bien sea por su dificultad técnica, por su envergadura o por la premura de los plazos. En España más del 90% de la licitación oficial se realiza a través de concursos.

Por último, la organización de las empresas constructoras presenta aspectos diferenciales derivados de las especiales características que presenta su proceso productivo. En general, la estructura organizativa de cualquier empresa depende, entre otros factores, del tamaño de la empresa, de su distribución geográfica y de la actividad que realiza. En el caso de las empresas constructoras, además de por estos factores, la estructura organizativa está determinada por el hecho de que el proceso productivo se articula en torno a las distintas obras que ejecuta la empresa. La independencia de cada obra como centro de producción supone, hasta cierto punto, una desconexión de las demás en cuanto a operaciones y resultados. Las empresas del sector funcionan de forma muy descentralizada, las unidades de obra gozan de gran autonomía y cada obra puede considerarse como una pequeña empresa o “microempresa” que se mide por sus resultados (SEOPAN, 1992).

3. Sistemas de gestión medioambiental conforme a la Norma UNE-EN-ISO 14001: 2004 en el sector de la construcción

La estructura del Sistema de Gestión Medioambiental se basa en un sistema cíclico de perfeccionamiento, entendiéndose este ciclo como la espiral de mejora continua. El ciclo se divide en cinco etapas, que identifican tanto las distintas fases de funcionamiento del sistema como sus fases de implantación, lo cual correspondería a la primera vuelta dentro del bucle de mejora (**¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**)

Figura 1. Etapas de un Sistema de Gestión Medioambiental según la norma UNE-EN-ISO 14001: 2004



Fuente: Elaboración propia a partir de la norma ISO 14001

En el caso de las empresas constructoras, la implantación de un SGMA conforme a la norma ISO 14001 presenta una serie de peculiaridades derivadas de las especiales características que presenta este sector y que se manifiestan fundamentalmente en la fase de planificación. Con base en los trabajos de Shen y Zhang (1999), Uren y Griffith (2000, p. 82-86), AENOR (2001), Garrote (2002a), FLC (2004) y AENOR (2005), entre otros, a continuación se analizan brevemente la identificación de aspectos medioambientales, la identificación de requisitos legales y el establecimiento de objetivos y metas medioambientales.

a) Aspectos medioambientales

En construcción, la identificación de aspectos puede realizarse teniendo en cuenta las unidades de obra o fases de construcción. Con esta opción, se identifican aspectos según cada una de las actividades que se lleven a cabo. A la hora de realizar la evaluación se pueden agrupar los distintos aspectos identificados por fases y evaluar conjuntamente para el global de la obra. Es necesario tener en cuenta las instalaciones auxiliares que prestan servicio a la obra (parques de maquinaria, plantas auxiliares de aglomerado, áridos, hormi-

gón, canteras y préstamos) e incorporar los aspectos medioambientales asociados. También es necesario tener en cuenta las actividades propias de la empresa que llevan a cabo las empresas colaboradoras. Desde el punto de vista del sistema, estos aspectos son consecuencia de la actividad constructora y, por tanto, deberán formar parte del sistema de gestión de la empresa constructora.

La organización deberá determinar los aspectos significativos de sus actividades, productos o servicios. Para ello, debe establecer criterios de evaluación de aspectos, que pueden ser cuantitativos (directos o indirectos) o cualitativos. La evaluación de aspectos puede realizarse en los centros particulares (fijos o temporales) o bien realizarse de manera global para las actividades de la empresa.

No existe un procedimiento o método de evaluación que sea óptimo para todas las empresas. Por tanto, el procedimiento de evaluación será distinto para cada empresa y cada una tendrá que elaborarlo en función de sus características. Además, el método deberá ser sensible a los cambios o mejoras originadas en la empresa y, mediante evaluaciones sucesivas, evidenciar el cumplimiento del compromiso de mejora continua. Este último aspecto es difícil de evidenciar en el caso de las empresas constructoras, debido fundamentalmente a la temporalidad de los centros de trabajo.

b) Requisitos legales y otros requisitos

La organización necesita identificar los requisitos legales y otros requisitos a los que se someta (por ejemplo, acuerdos con autoridades públicas, acuerdos con clientes, compromisos públicos de la organización, etc.) que son aplicables a sus aspectos ambientales. Para ello, debe desarrollar un procedimiento que describa cómo se va a tener acceso a los requisitos legales y a otros requisitos medioambientales. De éstos hay que identificar los que sean de aplicación en función de sus actividades, productos o servicios y mantener esa información actualizada. Por último, el procedimiento debe contemplar cómo se van a comunicar los requisitos legales identificados a los responsables de su cumplimiento.

Las empresas constructoras deben disponer de un procedimiento para identificar los requisitos legales específicos relacionados con los aspectos ambientales aplicables tanto a los centros como a las obras. En este último caso, conocer la legislación aplicable a cada obra puede resultar complicado debido fundamentalmente a dos razones. En primer lugar, es necesario tener en cuenta la legislación de ámbito internacional, nacional, regional y local. Por ejemplo, en el caso español, la recopilación de legislación aplicable se complica

considerablemente, ya que las Comunidades Autónomas tienen competencia para la fijación de normativa ambiental y los municipios pueden redactar sus propias ordenanzas municipales. En el caso de la legislación local resulta conveniente que el Jefe de Obra sea el responsable de identificar y acceder a los requisitos de carácter local, ya que para la obra son más accesibles. El segundo elemento que complica la recopilación de la legislación es el hecho de que la legislación abarca multitud de temas como residuos, contaminación del aire, contaminación del agua, naturaleza, fauna, energía, sustancias y productos peligrosos, etc. De ahí que para la correcta interpretación de las normas sea interesante tener conocimientos de varias disciplinas como ingeniería, biología, derecho, etc. (Corrales, 2002, p. 1670-1671).

Otro aspecto a tener en cuenta en el sector de la construcción es que cuando se abordan obras civiles de grandes dimensiones, superficiales o lineales, pueden afectar a diversas entidades territoriales, comunidades autónomas e incluso estados, que pueden tener diferentes legislaciones ambientales (Peris y Marquina, 2002, p. 1785).

c) Objetivos y metas medioambientales

Los objetivos y metas medioambientales constituyen la concreción de la política medioambiental de la empresa. Las metas son los requisitos detallados de actuación que se desarrollan con el fin de alcanzar los objetivos. Es decir, un objetivo por sí sólo no define la forma en la que se va a llevar a cabo. Es necesario definir cómo se va a alcanzar ese objetivo, es decir, qué pasos se van a dar para conseguir ese objetivo.

Dadas las especiales características del sector de la construcción, es conveniente que cada obra, como unidad principal desde el punto de vista medioambiental de la empresa, disponga de sus propios objetivos medioambientales. Esto puede conseguirse de dos formas (FLC, 2004, p. 75-76):

- Estableciendo objetivos generales para toda la empresa que se despliegan en cascada para las distintas funciones o responsables que los apliquen y se van particularizando hasta llegar al centro de producción, que en este caso es la obra.
- Estableciendo objetivos desde los centros de producción que se transmiten en sentido ascendente hasta llegar al nivel responsable de integrarlos, analizarlos y extraer objetivos válidos para toda la organización.

En el primer caso, la dificultad estriba en la concreción y particularización de los objetivos en cada obra. Los objetivos establecidos desde niveles superiores son necesariamente abiertos e imprecisos y puede ser difícil realizarlos en el centro de producción. Puede darse la circunstancia de que a alguna obra en particular no se le aplique ninguno de los objetivos generales planteados, al no presentarse los aspectos ambientales asociados. En este caso, no es necesario desarrollar objetivos particulares para estas obras, aunque pueden establecerse otros que no se incluyan en los generales. La dificultad de esta opción viene dada por la necesidad de disponer de toda la información relativa a los aspectos medioambientales presentes en las obras.

En el segundo caso, la realización efectiva del objetivo medioambiental en la obra es mucho más sencilla. Su cuantificación es más fácil y, además, al tratarse de objetivos establecidos en la propia obra, los responsables de la misma se identifican con ellos y se comprometen en mayor medida. No obstante, para poder inferir objetivos de carácter general para toda la organización a través de los objetivos particulares, es necesario un método para su interpretación e integración, así como la definición de unas directrices suficientemente claras como para que los objetivos se mantengan en la línea de la política medioambiental de la empresa.

En ambos casos, es necesario que la información sobre el cumplimiento de los objetivos se tenga en cuenta en la revisión por la dirección, por lo que deberán establecerse los mecanismos necesarios para este intercambio de información.

Una experiencia interesante en este sentido es la desarrollada por FCC Construcción. Esta empresa ha establecido un sistema de objetivos abierto, susceptible de ser configurado para cada caso concreto, que generaliza la adopción de buenas prácticas por las diferentes obras pero que permite adaptarse a las singularidades que cada una presenta. Este sistema está compuesto por un conjunto de actuaciones (buenas prácticas) que las obras deben ir desarrollando. Cada actuación tiene asignada una determinada ponderación en función de su importancia (es decir, ponderan más las que redundan en un mayor beneficio para el entorno), su novedad y el esfuerzo que supone su implantación. Por otra parte, se tiene en cuenta el alcance real de la buena práctica adoptada, de modo que un mayor grado de implantación o una mayor generalización de la medida adoptada suponen una valoración más alta. Multiplicando la importancia de la práctica por su grado de implantación se obtiene el esfuerzo, el buen comportamiento en la aplicación de buenas prácticas

que se desarrolla en la obra. En principio, cada obra puede seleccionar las buenas prácticas que considere más idóneas o aplicables en función de las actividades concretas que se desarrollen. De este modo se resuelve el problema de la enorme diversidad de tipologías de obras que impide la generalización de las mismas buenas prácticas en todas ellas. Además, al seleccionar el propio personal las buenas prácticas, el compromiso es mayor y los resultados finales mejores (Burgueño, 2004).

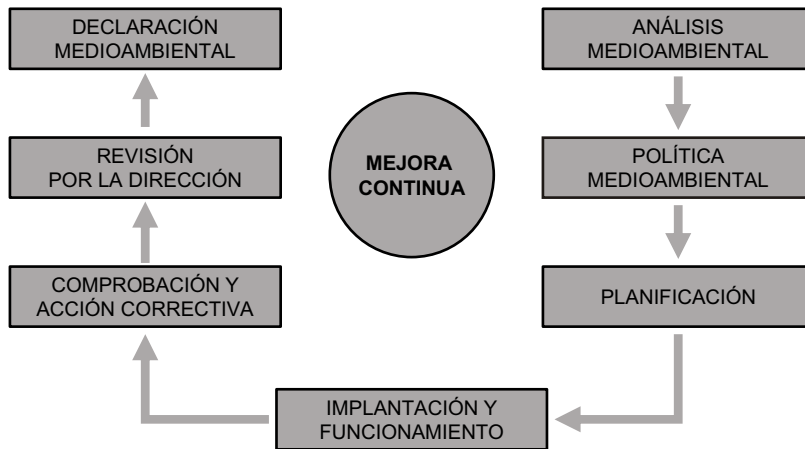
4. El reglamento Europeo de ecogestión y ecoauditoría 761/2001 en el sector de la construcción

En 1993, el Consejo de las Comunidades Europeas aprobó el Reglamento (CEE) 1836/1993 por el que se permitía que las empresas del sector industrial se adhirieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambiental. El objetivo de este sistema era promover la mejora continua del comportamiento medioambiental de las empresas mediante: (a) el establecimiento y la aplicación de políticas, programas y sistemas de gestión medioambiental en sus centros de producción; (b) la evaluación sistemática, objetiva y periódica del funcionamiento de esos elementos; y (c) la información al público del comportamiento ambiental de las empresas en cada uno de sus centros de producción.

Debido al éxito obtenido en la aplicación de este reglamento en el sector industrial y teniendo en cuenta que los otros sectores económicos también causan impactos en el medio ambiente, en 1998 la Comisión Europea inició un proceso de revisión de este Reglamento con la finalidad de promover la extensión de su aplicación a otros sectores. En marzo de 2001 se aprobó el nuevo Reglamento Europeo de Ecogestión y Ecoauditoría 761/2001, conocido como EMAS II, que establece los siguientes objetivos de funcionamiento para las organizaciones que se adhieren a él: (1) cumplir la legislación medioambiental; (2) establecer e implantar un sistema de gestión medioambiental en la organización; (3) evaluar sistemática, objetiva y periódicamente el rendimiento medioambiental de la organización; (4) implicar activamente al personal de la organización; y (5) facilitar información y establecer un diálogo abierto con las partes interesadas.

Cualquier organización que desee acogerse al sistema EMAS II debería seguir los pasos que aparecen recogidos en la Figura 2.

Figura 2. Etapas para implantar un Sistema de Gestión Medioambiental según el Reglamento Europeo EMAS II



Fuente: Elaboración propia a partir del Reglamento Europeo EMAS II

Un aspecto muy destacable del Reglamento EMAS II es su aproximación a la norma ISO 14001 en lo que se refiere a requisitos del sistema de gestión medioambiental. De hecho, en el Anexo I del Reglamento se recogen los requisitos que debe cumplir el sistema de gestión medioambiental, que coinciden con los requisitos definidos en la norma UNE-EN-ISO 14001: 1996.

Otro aspecto destacable del EMAS II es que, como ya se ha comentado, a diferencia del anterior Reglamento EMAS puede aplicarse a todo tipo de empresas, centros y organizaciones que quieran mejorar su comportamiento medioambiental, sin establecer restricción alguna por actividad o emplazamiento. De ahí, que las organizaciones con emplazamientos múltiples o temporales puedan adherirse a este Reglamento.

En este sentido, es de gran utilidad la Decisión 681/2001 de la Comisión Europea, que determina unas directrices para la aplicación del Reglamento 761/2001. En el anexo I de esta Decisión se establecen las directrices sobre la idoneidad de las entidades que se registren en el EMAS y se definen los diversos tipos de organizaciones registrables, siendo uno de ellos las organizaciones que controlan centros temporales. Como características particulares de esta categoría, los centros no funcionan de forma indefinida y normalmente no son propiedad de la organización. Este es, precisamente, el caso de las empresas constructoras.

Como es lógico, en estos casos no es admisible que el análisis de los aspectos medioambientales y su control se plantee exclusivamente para los emplazamientos fijos de la organización (oficinas centrales, parques de maquinaria, almacenes, plantas auxiliares) sino que debe realizarse de forma específica en todos y cada uno de los centros temporales (obras) en los que se están realizando actividades. Los centros temporales, merced a la realización de controles in situ, entran en el proceso de verificación pero son sus actividades, y no sólo su localización, las que son objeto de registro.

No obstante, la Decisión de la Comisión permite que el verificador compruebe el SGMA de la organización y su comportamiento medioambiental en centros temporales seleccionados que sean representativos de las diferentes actividades de la organización. Por tanto, no será necesario que el verificador visite todas las obras que estén en ejecución en un determinado momento, sino que podrá seleccionar un grupo representativo de éstas a través de técnicas de muestreo.

5. Ventajas de la implantación y certificación de un sistema de gestión medioambiental en una empresa constructora

A continuación se analizan las principales ventajas de la implantación de un sistema de gestión medioambiental en una empresa constructora (Galligo y Orbea, 2002; Tse, 2001, p. 183-185; Garrote, 2002a, p. 1721).

- A) Ahorro y prevención de costes. El carácter optimizador del SGMA supone una reducción de diferentes tipos de costes debido a la optimización del proceso. Estos beneficios se pueden derivar, entre otros factores, de una reducción de los recursos naturales (áridos, agua, etc.) o energéticos (gasóleo, electricidad, etc.) utilizados en la obra o de una reducción de los residuos generados (aceites, residuos de limpieza, etc.). Por otro lado, la minimización de riesgos medioambientales ayuda a prevenir accidentes medioambientales graves y reduce sus costes potenciales, si bien éstos no suelen aparecer en los balances contables clásicos. Así, por ejemplo, si se toman medidas antiderrame de gasóleo para un tanque, se asegura la no contaminación de suelos, lo que evitará en un futuro los costes de descontaminación del terreno o el transporte a depósito de seguridad de las tierras contaminadas. En otras palabras, ayuda a evitar gastos innecesarios y sobrecostes por malas prácticas medioambientales. Además reduce la cantidad de residuos químicos y peligrosos en la obra, por lo que el número de empleados afectados por estas sustancias disminuye. También se produce una reducción de las primas de seguro, debido a las menores responsabilidades y riesgos ambientales.

- B) Garantía de cumplimiento legal. Dado que las competencias legislativas en materia de medio ambiente están repartidas en muchos países entre distintos niveles de la Administración, en algunas ocasiones las empresas constructoras tienen importantes dificultades para conocer y cumplir la legislación medioambiental. El SGMA asegura el estricto conocimiento de la misma y, por tanto, mejora la garantía de su cumplimiento. Las empresas detectan sus posibles riesgos de incumplimiento lo que supone un ahorro en posibles multas y sanciones, así como mejoras en el trato con las Administraciones Públicas.

- C) Previene retrasos en los plazos de ejecución de las obras. Los proyectos de infraestructuras pueden sufrir tanto retrasos en su puesta en marcha (ejecución de la obra) como llegar a anularse completamente, por motivos medioambientales, debido a la oposición popular. Es difícil estimar cuál es el retraso medio que puede producirse en la realización de una obra por razones medioambientales. No obstante, en los países europeos medioambientalmente avanzados, los retrasos y anulaciones cada vez se producen más en la fase de estudio y menos en la de ejecución de la obra, afectando, por lo tanto, cada vez menos a la actividad de construcción propiamente dicha. Éste no es, sin embargo, el caso español, donde los retrasos se producen, con mucha frecuencia, en la fase de obra, afectando muy directamente a la actividad de construcción y a las empresas constructoras (SEOPAN, 1992). La implantación de un SGMA ayuda a identificar la normativa medioambiental y previene retrasos en los plazos de ejecución de las obras.

- D) Permite a las empresas proporcionar servicios diferentes a los de otras empresas constructoras a través de las buenas prácticas ambientales. Por tanto, puede aumentar la ventaja competitiva de una empresa en un nuevo mercado cuando las empresas con SGMA implantado son pocas.

Además de los beneficios que obtiene una empresa constructora al implantar un SGMA, al certificarlo puede obtener dos ventajas adicionales: la mejora de su imagen pública y las bonificaciones que puede obtener en concursos públicos de adjudicación de obras (Galligo y Orbea, 2002; Garrote, 2002a, p. 1721; Peris y Marquina, 2002, p. 1791).

- A) Mejora de su imagen. Una empresa certificada está asegurando que su gestión ambiental es adecuada y proyecta hacia el exterior la calidad medioambiental de sus actuaciones. Esto tiene un doble efecto para la empresa. Por un lado, supone una ventaja competitiva frente a los competidores, ya que facilita que sea preferida por

sus clientes, lo cual puede suponer un aumento de su cuota de mercado y, como consecuencia, de sus ingresos. Es importante resaltar que cada vez más empresas exigen a sus proveedores que estén certificados, hecho que también ocurre en las empresas constructoras a la hora de subcontratar. De ahí que una empresa subcontratada tendrá un mayor campo de actuación y posibilidades de desarrollo. Por otro lado, aumenta la confianza de los inversores y accionistas, al asegurar la supervivencia de la empresa y su responsabilidad ambiental (Tse, 2001, p. 184). Según Kein et al. (1999, p. 451), este beneficio potencial de la implantación de un SGMA es de relevancia para las empresas constructoras ya que éstas compiten por proyectos singulares y en este proceso su comportamiento anterior, su imagen y su reputación son consideraciones importantes.

- B) Bonificaciones en concursos públicos de adjudicación de obras. En algunos países, las empresas constructoras que implantan SGMA obtienen una puntuación adicional en los concursos que llevan a cabo las Administraciones Públicas para adjudicar las obras que éstas promueven. En España, por ejemplo, la Orden Ministerial de 14 de octubre de 1997 establece que los pliegos de cláusulas administrativas particulares de los concursos que oferte el Ministerio de Medio Ambiente y los organismos públicos de él dependientes deberán incluir la valoración ambiental como exigencia objetiva de resolución de los concursos que se convoquen. En concreto, para contratos de obras, la calidad ambiental de las ofertas que se presenten será valorada en un 10%, distribuyéndose el 90% restante entre los demás criterios de adjudicación que figuren en el pliego. Una de las principales maneras de acreditar esa calidad ambiental, aunque no la única, es ser poseedor de un certificado EMAS o ISO 14001²¹. Esta medida resultó clave para que las empresas constructoras españolas tomaran la decisión de implantar un SGMA y se certificaran, de cara a los concursos públicos de adjudicación de obras. De hecho, las primeras empresas en certificarse, entre 1997 y 1998, fueron las grandes como Ferrovial, Lain, Dragados y Construcciones y FCC Construcción, cuyo principal cliente son las Administraciones Públicas.

²¹ Para evaluar el criterio de “calidad ambiental” se toman en consideración las siguientes exigencias, que se relacionan por orden de importancia: (1) que la ejecución de la obra se realice en el marco de un SGMA conforme a los criterios establecidos en el Reglamento EMAS; (2) que la ejecución de la obra se realice en el marco de un SGMA basado en la norma ISO-EN-UNE 14001; (3) que el oferente acredite el cumplimiento de medidas de correcta gestión medioambiental que puedan ser valoradas por la Administración; (4) que los productos a utilizar por el oferente en la obra provengan de un proceso de reciclado o reutilización; (5) que los productos a utilizar por el oferente sean reutilizables o reciclables; y (6) que en la ejecución de la obra se contemplen medidas específicas de carácter medioambiental que puedan ser valoradas por la Administración.

Según un estudio realizado por Peris y Marquina (2002, p. 1791), el principal beneficio obtenido por las empresas constructoras de obras públicas con una certificación ambiental es la mejora de su imagen, seguido de evitar sanciones legales. Otras ventajas que se identificaron en el análisis son una mejor relación con los clientes, una reducción en la generación de residuos, un proceso productivo más eficiente, ventajas en las licitaciones, mejor eficiencia y ahorro de materiales y evitar gastos innecesarios. Curiosamente, no se mencionan las ventajas frente a la competencia en la resolución de concursos de adjudicación de obras con la Administración.

Por su parte, Bhutto et al. (2000) apuntaron, tras realizar un estudio empírico, que muchas empresas constructoras están implantando SGMA pero no logran los beneficios potenciales que se supone que tienen estos sistemas de gestión basados en estándares. La razón parece ser que estas empresas se están centrando en conseguir la certificación del sistema de gestión para uso externo, es decir, para beneficiarse de los efectos de imagen. Bajo este enfoque, las funciones organizativas se ajustan a los requisitos de la norma en lugar de diseñar un sistema de gestión para el proceso de negocio existente.

No debe olvidarse que, a corto plazo, los SGMA pueden suponer una carga financiera importante, al emplear consultores ambientales, fijar las estructuras de gestión necesarias y formar al personal de la empresa. Más concretamente, pueden producirse trastornos en el flujo de trabajo, retrasos e incrementos de coste. No obstante, los costes adicionales pueden ser compensados por los beneficios a largo plazo que puede generar la implantación del sistema (Kein et al. 1999; Ofori et al., 2000; Tse, 2001, p. 183).

6. Dificultades de implantación de los sistemas de gestión medioambiental en las empresas constructoras

El sector de la construcción es uno de los que más dificultades presenta a la hora de implantar y certificar un sistema de gestión medioambiental debido a sus especiales características, que han sido presentadas brevemente en el epígrafe 2.

Una de las principales razones que dificultan la implantación y la posterior certificación de un SGMA es la gran cantidad de centros temporales (obras) que existen, la diversidad de técnicas de construcción utilizadas en ellas y la individualidad de cada proyecto que se lleva a cabo. El control de la gestión de este tipo de centros presenta importantes dificultades debido a su variabilidad, dispersión y temporalidad. De hecho, la temporalidad de las obras dificulta la estabilidad necesaria para implantar este tipo de sistemas (Bhutto

et al., 2004). Además, los aspectos medioambientales, aunque presentan algunas similitudes, son diferentes en cada obra, lo cual hace necesario realizar un mayor esfuerzo para identificarlos y evaluarlos. Por el contrario, los centros fijos (parques de maquinaria, plantas de aglomerado fijas, plantas de machaqueo fijas, canteras, oficinas, etc.) son más fáciles de controlar, al tratarse de emplazamientos industriales típicos (Corrales, 2002, p. 1668; Galligo y Orbea, 2002).

Por tanto, a la hora de implantar un SGMA en el sector de la construcción se plantea la dificultad de aplicarlo a los centros de trabajo temporales. Para lograr este objetivo es necesario tener en cuenta cuáles de los requisitos de la norma deben aplicarse y cuáles pueden satisfacerse de otra manera. La forma de controlar todos estos requisitos de manera ordenada y eficaz es elaborar un plan propio para cada emplazamiento donde se recojan todas sus particularidades. Dicho plan, que se denomina “Plan de Gestión Medioambiental de la Obra”, debe adaptarse a las características de ésta y tener presente su duración, presupuesto y magnitud. El Plan de Gestión Medioambiental de la Obra es, por tanto, el principal documento en el que se materializa un SGMA y constituye siempre un prototipo, ya que cada obra y su entorno es irrepetible (Corrales, 2002, p. 1670).

Una adecuada concepción e implantación del Plan de Gestión Medioambiental de la Obra debería contribuir a que la obra se ejecutase respetando los requisitos legales de carácter medioambiental vigentes, aplicando buenas prácticas medioambientales a los procesos de ejecución de la obra, ejecutando las acciones con posibles impactos asociados en condiciones controladas y, por último, estableciendo, a través del Programa de Gestión Medioambiental, unos objetivos medioambientales para la obra, que se materializan en medidas concretas y cuantificables para mejorar el comportamiento ambiental de toda la organización (FLC, 2004, p. 79-80).

Los responsables de redactar el Plan de Gestión Medioambiental de la Obra deberían verificar, al menos, las siguientes actividades: (1) evaluación de los aspectos medioambientales significativos de la obra y determinación de las actividades y operaciones que están relacionadas con ella; (2) planificación de la ejecución de las actividades anteriores, incorporando prácticas que minimizan los efectos ambientales; (3) planificación y control de los proveedores y subcontratistas que ejecutarán la obra; (4) control de las operaciones relacionadas con ellos, de forma que se garantice su ejecución según los requisitos especificados; y (5) tratamiento y documentación de las posibles no conformidades e implantación de las medidas correctoras.

No es lógico desarrollar un Plan de Gestión Medioambiental completo para una obra que dura una semana ni tampoco desarrollar un simple plan de inspección para una obra con un presupuesto de millones de euros. Por tanto, la empresa deberá adaptar estos pla-

nes y definir, si es necesario, varios tipos de planes según el presupuesto de la obra, su duración y su implicación medioambiental. Para simplificar el trabajo, la empresa constructora puede definir un documento maestro aplicable a todo tipo de obras y particularizar en cada caso el contenido del mismo, recogiendo las especificaciones y circunstancias que se apliquen desde un punto de vista medioambiental. De este modo, será más sencillo elaborar planes concretos para cada centro sin necesidad de realizar esta tarea cada vez que se comience una nueva obra (Garrote, 2002a, p. 1729).

En general, el contenido de un Plan de Gestión Medioambiental de Obra lo define la propia empresa. Un ejemplo de contenido de estos planes puede ser el siguiente (Garrote, 2002b): consideraciones generales (descripción y características de la obra, funciones y responsabilidades, documentación de referencia, etc.), aspectos medioambientales, requisitos legales, objetivos y programa de gestión medioambiental, control operacional, seguimiento y medición, y otros requisitos (comunicaciones, formación, planes de emergencia, no conformidades, acciones correctoras y preventivas, auditorías).

Otra de las características de las empresas constructoras que dificulta la implantación y control del sistema de gestión medioambiental es la elevada tasa de subcontratación del sector (Holland y Gibbon, 1997). El sistema de subcontratación multietapa presente en la industria de la construcción dificulta enormemente a los contratistas principales el llevar a cabo los requisitos de control, dado que los trabajadores de las empresas subcontratistas son normalmente reacios a seguir las órdenes de sus empleadores directos que, en muchas ocasiones, son a su vez una subcontrata. Además, el subcontratista puede no querer llevar a cabo procedimientos establecidos en los manuales porque son costosos y consumen tiempo (Tse, 2001, p. 185). No obstante, la organización que implanta el sistema debe asegurarse de que los subcontratistas cumplen con el mismo durante su trabajo en la obra correspondiente. Para ello, debe sensibilizar, informar y formar a los trabajadores de la empresa subcontratista, así como realizar un seguimiento de sus actividades, para garantizar el cumplimiento del sistema.

Por otra parte, cada subcontratista realiza tareas especializadas en su participación en una obra. Esta variedad de actividades complica el diseño y desarrollo de un programa de formación ambiental específico entre el personal. Además, esta variedad de actividades provoca que sea necesario diseñar un procedimiento adecuado de control y seguimiento del SGMA, donde se definan las responsabilidades respecto a los aspectos medioambientales que se generen de acuerdo con la fase de la obra en que éstos tengan lugar (Peris y Marquina, 2002, p. 1779).

Según Bhutto et al. (2004), la falta de formación, concienciación y cumplimiento por parte de los subcontratistas es uno de los principales obstáculos para el funcionamiento eficaz de los SGMA. En muchos casos, el contratista principal se siente defraudado por los subcontratistas y desearía no volver a trabajar con ellos en el futuro, pero los estrechos márgenes de beneficio que existen en el sector impiden, en cierta medida, a las empresas contratar a otros subcontratistas que realicen mejor su trabajo.

Otra dificultad a reseñar es que, normalmente, la empresa constructora debe construir algo que no ha diseñado y la concepción que se tenga de una determinada infraestructura o edificio influye de una forma determinante en su comportamiento medioambiental (Cortales, 2002, p. 1669). Tradicionalmente, las fases de diseño y construcción se han tratado por separado desde las fases iniciales del proyecto hasta su terminación. Además, el equipo de diseño y el contratista pueden tener diferentes formas de interpretar la gestión ambiental. Por ejemplo, el equipo de diseño puede centrarse más en el diseño ambiental, preocupándose por los materiales de construcción, las formas y las instalaciones del edificio, con el objetivo de reducir el consumo de energía en el uso del producto terminado. Sin embargo, este diseño ambiental podría no ser viable según algunos métodos de construcción (Tse, 2001, p. 186).

Otra característica de las empresas constructoras que dificulta la implantación de los SGMA es la elevada rotación de la mano de obra. Cada trabajador debería conocer los objetivos y procedimientos del SGMA de la empresa y el Plan de Gestión Medioambiental de la Obra. Sin embargo, los trabajadores de las obras muchas veces están contratados por un determinado número de días o para realizar un determinado trabajo. Esto complica la formación ambiental de los trabajadores e incrementa su coste.

A continuación se analizan algunas dificultades específicas que pueden encontrarse al aplicar el Reglamento Europeo EMAS al sector de la construcción (Garrote y Noval, 2002, p. 1714-1715). En primer lugar, el Reglamento exige que se tengan en cuenta los aspectos indirectos de la organización, es decir, aquéllos sobre los que la empresa no tiene pleno control pero que tienen influencia en el medio ambiente. Por ejemplo, son aspectos indirectos los relacionados con el comportamiento medioambiental de proveedores y subcontratistas, la elección de productos y servicios en relación con su influencia en el medio ambiente, etc.

En segundo lugar, en el establecimiento de objetivos y metas es necesario evidenciar una participación directa de los trabajadores de la empresa, bien individualmente o a tra-

vés de sus órganos de representación. En el caso de las empresas constructoras, la empresa deberá tener en cuenta la dispersión de los centros de trabajo a la hora de implantar mecanismos de comunicación entre los trabajadores.

Otro aspecto importante a tener en cuenta es la obligación por parte de la empresa de que sus proveedores subcontratistas cumplan con la política medioambiental de la empresa y la legislación correspondiente, por lo que los compromisos adquiridos en la misma les son de aplicación. Es necesario que el control operacional definido se aplique también a estos colectivos y se verifique su cumplimiento. En un sector donde la subcontratación supone un volumen importante de la actividad, conviene diseñar sistemáticas de control aplicables a proveedores y subcontratistas.

Por último, a la hora de estudiar y medir el comportamiento medioambiental y elaborar la Declaración Medioambiental, es conveniente definir unos indicadores medioambientales que reflejen, en periodos sucesivos, la mejora continua alcanzada por la empresa. En este sector, la definición de los indicadores no es fácil, debido a la diversidad y número de centros temporales, a la multitud de aspectos que se presentan, a la dificultad de medir y cuantificar, es decir, de conseguir los datos, y a la dificultad de obtener resultados comparables entre periodos sucesivos. Por este motivo, se recomienda realizar un estudio previo, definiendo a priori qué parámetros se deben medir, determinar qué datos se necesitan para aplicar esos indicadores y elegir aquéllos que aporten realmente una información relevante. El número de indicadores no debe ser excesivo y debe tenerse en cuenta la problemática real del sector en la elección de los mismos.

Aunque tanto la norma ISO como el Reglamento EMAS actual están abiertos a todo tipo de organización, cualquier sistema de gestión normalizado y certificable está diseñado siempre a partir de una organización o empresa tipo. Sin embargo, en la realidad, cada sector presenta unas particularidades específicas que recomiendan un estudio previo riguroso de viabilidad y una adaptación de la norma genérica. Desafortunadamente, la realidad y el mercado presionan a las empresas interesadas y a los verificadores ambientales, obligándoles a resolver, a veces de forma muy apresurada, algunas exigencias de la norma con interpretaciones no suficientemente meditadas y, por tanto, discutibles (Peris y Marquina, 2002, p. 1780).

En los últimos años, algunas organizaciones vinculadas a ISO, como AENOR, han desarrollado guías sectoriales específicas con la intención de facilitar la implantación de la norma medioambiental a distintos sectores de actividad. En el caso del sector de la cons-

trucción, el Consejo Asesor para la Certificación de Empresas Constructoras de AENOR ha elaborado sendas guías interpretativas de las normas UNE-EN ISO 14001: 1996 e ISO 14001: 2004 para empresas constructoras (AENOR, 2001 y 2007), con el objetivo de facilitar la interpretación de la norma, la implantación del sistema de gestión ambiental y el proceso de certificación, y así evitar que las empresas pequeñas tengan que hacer grandes esfuerzos en aspectos poco significativos de la norma²².

Según un estudio realizado por Peris y Marquina (2002, p. 1788-1790) sobre la implantación de SGMA en las empresas constructoras de ingeniería civil en España, la parte de la implantación del SGMA más complicada de realizar fue la elaboración de documentos, seguida de la identificación de los requisitos legales y la evaluación de los aspectos medioambientales. De hecho, un 69% de las empresas precisó de ayuda externa (consultoras) para la identificación de los requisitos legales, un 53% para la elaboración de documentación y un 47% para realizar la evaluación inicial de los aspectos ambientales.

También es interesante analizar las razones por las que las empresas constructoras creen que no están preparadas para adoptar la ISO 14001. Según los estudios empíricos llevados a cabo por Kein et al. (1999) y Ofori et al. (2000), las empresas consideran que la implantación del SGMA mediante la ISO 14001 sería demasiado costosa y no traería beneficios tangibles para la empresa o, en todo caso, éstos serían menores que los costes de implantarla. Además, creen que no hay suficiente personal cualificado para implantarlo. Por último, consideran que los clientes de las empresas constructoras no utilizan el compromiso medioambiental como criterio para contratarlas.

Referencias Bibliográficas

- AENOR (2001): Guía interpretativa de la Norma UNE-EN ISO 14001:1996 para empresas constructoras, AENOR, Madrid.
- AENOR (2005): El sistema de gestión medioambiental en la empresa constructora: situación actual, ventajas y desafíos, AENOR, Madrid.

²² También se han elaborado unos anexos a esta guía que hacen referencia a los siguientes tipos de instalaciones que prestan servicio a las obras y con los cuales cuentan frecuentemente las empresas constructoras: parques de maquinaria; canteras, graveras y préstamos; plantas de machaqueo y clasificación de áridos; plantas de hormigón, grava-cemento y suelo-cemento y plantas de aglomerado asfáltico (Noval, 2004). Estos anexos pretenden servir de apoyo y complemento a la guía interpretativa ya que en ésta no se tratan de forma particular las instalaciones que prestan servicio de una manera directa o indirecta a las obras (Galligo y Orbea, 2002).

- AENOR (2007): Guía interpretativa de la Norma UNE-EN ISO 14001:1996 para empresas constructoras, AENOR, Madrid.
- BHUTTO, K.; GRIFFITH, A. y STEPHENSON, P. (2004): "Evaluation of quality, health and safety and Environmental Management Systems and their implementation in contracting organisations", Proceedings of COBRA 2004 (The International Construction Research Conference of The Royal Institution of Chartered Surveyors), Leeds, United Kingdom.
- BURGUEÑO MUÑOZ, A. (2004): "Gestión de residuos de construcción y demolición (RCD)", Revista Residuos, nº 81.
- CORRALES DÍAZ, M.G. (2002): "Aplicación de un sistema de gestión medioambiental y mejoras obtenidas en la obra. Casos prácticos", Actas del I Congreso de Ingeniería Civil, Territorio y Medio Ambiente, Madrid, pp. 1665-1680.
- FLC (Fundación Laboral de la Construcción) (2004): Implantación de la gestión medioambiental ISO 14001, Tornapunta Ediciones, S.L., Madrid.
- GALLIGO, J.M. y ORBEA, T. (2002): "Aplicación de la Norma UNE-EN ISO 14001 al sector de la construcción. Necesidad de guías de interpretación", Revista UNE, octubre.
- GARROTE DE MARCOS, M. (2002a): "Los sistemas de gestión medioambiental conforme a la Norma UNE-EN-ISO 14001:1996 en el sector de la construcción", Actas del I Congreso de Ingeniería Civil, Territorio y Medio Ambiente, Madrid, p. 1719-1731.
- GARROTE DE MARCOS, M. (2002b): "Planes de gestión medioambiental en obras", Actas del I Congreso de Ingeniería Civil, Territorio y Medio Ambiente, Madrid, p. 1859-1863.
- GARROTE DE MARCOS, M. y NOVAL MOSQUEDA, M. (2002): "El reglamento europeo de ecogestión y ecoauditoría 761/2001 en el sector de la construcción", Actas del I Congreso de Ingeniería Civil, Territorio y Medio Ambiente, Madrid, p. 1713-1718.
- HOLLAND, L. y GIBBON, J. (1997): "SMEs in the metal manufacturing, construction and contracting service sectors: environmental awareness and actions", Eco-Management and Auditing, vol. 4, nº 1, p. 7-14.
- KEIN, A.T.T.; OFORI, G. y BRIFFETT, C. (1999): "ISO 14000: Its relevance to the construction industry of Singapore and its potential as the next industry milestone", Construction Management and Economics, vol. 17, nº 4, p. 449-461.
- NOVAL MOSQUEDA, M. (2004): "Guías interpretativas de las normas UNE-EN-ISO 9001: 2000 y UNE-EN-ISO 14001: 1996 para empresas constructoras y de montaje y mantenimiento industrial", Actas del V Congreso Gallego de la Calidad.

- OFORI, G.; BRIFFETT, C.; GANG, G. y RANASINGHE, M. (2000): “Impact of ISO 14000 on construction enterprises in Singapore”, *Construction Management and Economics*, vol. 18, nº 8, p. 935-947.
- PERIS MORA, E. y MARQUINA PICÓN, L.E. (2002): “Sistemas de gestión ambiental ISO 14000 y EMAS en la ingeniería civil”, *Actas del I Congreso de Ingeniería Civil, Territorio y Medio Ambiente*, Madrid, p. 1777-1793.
- RITCHIE, I. y HAYES, W. (1998): *A guide to the implementation of the ISO 14000 series on environmental management*, Prentice Hall, New Jersey.
- SEOPAN (1992): *Estudio sobre la construcción y el medio ambiente*, Servicio de Publicaciones ANCOP, Madrid.
- SHEN, L. y ZHANG, Z. (1999): “ISO 14000: The process towards sustainable construction”, *Proceedings of COBRA 1999 (The challenge of change, construction and building for the new millennium)*, Salford (United Kingdom), p. 245-262.
- TIBOR, T. y FELDMAN, I. (1997): *Implementing ISO 14000. A practical, comprehensive guide to the ISO 14000 environmental management standards*, McGraw Hill.
- TSE, R.Y.C. (2001): “The implementation of EMS in construction firms: case study in Hong Kong”, *Journal of Environmental Assessment Policy and Management*, vol. 3, nº 2, p. 177-194.
- UREN, S. y GRIFFITH, E. (2000): *Environmental management in construction*, CIRIA, London.

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”

A RESULTABILIDADE

Rodrigo Antônio Chaves da Silva

RODRIGO ANTÔNIO CHAVES DA SILVA

- Contador e pesquisador
- Acadêmico do curso de administração da UNIPAC de Raul Soares (3º período)
- Ganador de Placas e Homenagens públicas por honra ao mérito científico
- Especializando em controladoria e gestão econômica (reditual) das empresas
- Membro da Associação Científica Internacional Neopatrimonialista (ACIN)
- Membro do Clube de Balanced Scorecard da Argentina



A RESULTABILIDADE

SUMARIO

Palabras Claves

Resumen

- 1. Noções preliminares sobre a resultabilidade**
- 2. Neopatrimonialismo e o estudo da função reidual**
- 3. Resultabilidade e a sua visão esencial**
- 4. Dimensão da resultabilidade**
- 5. Ambientes da resultabilidade**
- 6. Quocientes para análise da resultabilidade**
- 7. Rédito e conclusões científicas**
- 8. Conclusão**

Bibliografía

PALABRAS CLAVES

**CONCEITOS REDITUAIS – ESSÊNCIA, DIMENSÃO E
AMBIENTALIDADE DA RESULTABILIDADE – QUOCIENTES DE ANÁLISE
REDITUAL – CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA DE
RESULTABILIDADE.**

Resumen

A visão sistemática do patrimônio, aquela concernente às idéias de Francisco D`auria (1959), assume uma nova concepção com os estudos modernos do Neopatrimonialismo. A riqueza da célula social é um agregado de sistemas, com fenomenologias específicas,

mas, com profundas interações. A resultabilidade é um sistema patrimonial, composto de custos e receitas, que em interação produzem esta função, que nunca deixa de receber influências dos ambientes aziendais.

O estudo das espécies funcionais da resultabilidade, o lucro ou prejuízo, e a análise dos fatos redituais, são tarefas contábeis importantes, que podem ser alcançadas com o absoluto rigor científico e doutrinal, tal como propõe, e orienta, o novo patrimonialismo Brasileiro. Portanto, o tratamento inquiridor sobre este sistema, que se enquadra entre os principais, cujo efeito se transmite na capitalização e prosperidade do capital organizado, é uma tarefa de cunho superior, própria do contador moderno, como também, um dos objetivos deste trabalho contábil norteador desta temática.

“ Quando a necessidade da permuta trouxe a invenção da moeda, novo ramo apareceu na ciência... a experiência introduziu mais arte depois, quando se ficou melhor conhecendo onde deviam ser procurados os objetos da permuta e o que era necessário para se ter maior lucro. Eis a razão por que a ciência de enriquecer passou a ter como finalidade o dinheiro cunhado... é efetivamente esta ciência que traz a abastança e as grandes fortunas. ”¹

*Aristóteles (384- 322 a.C.)
A política – Livro I, Capítulo 3.*

1. Noções preliminares sobre a resultabilidade

É por conceitos que, inicialmente, se faz a ciência. Ou seja, quando se sabe o que é um fenômeno, objeto, ou coisa; a sua importância; a sua relação com outros elementos; o seu estudo perante as outras disciplinas, ou de acordo com as doutrinas modernas, está se conceituando; então se forma o início de um conhecimento. E um dos conceitos fundamentais da contabilidade é o da resultabilidade.

Na verdade diversos são – e foram – os conceitos em torno da resultabilidade: ora dita como fenomenologia; objeto de estudos da contabilidade (como foi aceito doutrinariamente pela teoria reditualista); fato (pois, se distingue fenômeno de fato na filosofia); re-

¹ Percebe-se que as palavras renomadas do filósofo de Estagira expõem aspectos da contabilidade, inclusive, do sistema patrimonial conhecido como resultabilidade. O negrito é nosso, e expõe com destaque, as menções de nossa ciência.

sultado de uma operação aritmética (dos números que representam os custos e receitas); operação escritural e outros mais, de posições específicas, que durante a evolução dos tempos observamos até o evoluído conceito de função fenomenológica e fatológica de um sistema; conceituação esta derivada do neopatrimonialismo. Mas, deve-se observar primeiramente os aspectos históricos de valorosos autores, para verificar a genuinidade deste conceito como resultado do progresso racional de nossa disciplina.

Na filosofia antiga, o aluno de Sócrates (470 - 399 a.C.), conhecido como Platão – pois, seu nome real era aristocles –, quando expunha idéias na obra denominada “A República”, tratava o mestre de aspectos sociais, até discursar sobre uma atividade denominada “arte de lucros”. Perguntava o sábio (Livro I) “Portanto, também a arte de lucros tem o seu salário?”; então, o filósofo tratava do ganho, do incremento, do acréscimo da riqueza. Talvez seja um dos testemunhos mais antigos da concepção da resultabilidade na filosofia grega.

Porém, não se pode afirmar que o pensamento de Platão (428 - 348 a.C.), seja o mais antigo que tratou sobre o rédito. Desde o início da humanidade – nas organizações familiares e nos patrimônios de indivíduos – houve o resultado patrimonial, porém, sem concomitante conceituação desse objeto fenomênico, e sem a total compreensão do mesmo. Havia uma vaga sensação da resultabilidade nas contas, que confrontadas, denotavam “sobras” ou “perdas”; daí via-se o que tinha de mais ou de menos, em relação àquilo que se gastava ou investia no período; tudo isto num entendimento elementar.

Quando no confronto de contas escrituradas, o homem-contábil percebia que se tinha mais do que se gastava no passado, havia o lucro, que é uma espécie de resultado (pode existir também outro tipo de resultado, como o prejuízo). Portanto, na história da contabilidade escrita por Klein (1954), há um relato, que na Babilônia havia as casas comerciais que registravam em tabletes de argila os movimentos patrimoniais; isto há mais ou menos 3.000 antes de Cristo; alguns dos lançamentos historiavam fenômenos da “Casa de Egi-bi”, que seria o nome de um empreendimento. Estes processos mnemônicos já denotavam a questão reidual; fácil era notar o ganho em relação às contas que representavam: gastos e receitas. Então concebido era o aspecto da resultabilidade pela prática da escrituração e apuração dos resultados.

O monumental rei Salomão (961 - 920 a.C.) na sua obra “Provérbios” – de agradável leitura – fazia alusão ao lucro no aspecto social: “Mas vale o pouco com justiça do que grandes lucros com iniquidade” (Cáp 16, versículo 8); percebe-se então, que havia o conhecimento desta espécie de resultado. O lucro era comentado, mas, no povo hebreu, o seu uso não pode-

ria ser para a especulação, até porque havia uma concepção social da resultabilidade, posição que seria firme nas idéias contábeis no século XX, no início da doutrina reditualista.

Mas, com o passar dos tempos, evoluindo foram os conceitos sobre o rédito, todavia, até na idade moderna, que se finaliza no século XIX, poucos eram os que concebiam a resultabilidade como fenomenologia, porém como uma escrituração de contas, um resultado aritmético, uma apuração algébrica dos valores das cifras.

Na idade média, o próprio Luca Pacioli (1445 - 1516) que escreveu o “Tratado de Cômputo e escrituração”, além da docência em explicar as diversas formas e tipos de registros, abordou sobre o resultado, na espécie de lucro, dizendo inclusive, que o tal seria saudável para o empresário que trabalhasse honestamente. É um ponto essencial histórico, sobre os conceitos da resultabilidade.

Até no século XIX, uma tese de nível daquela proposta por Coffy (1834), fora raro de se encontrar, pois, o mestre pregava sobre a variação do capital (Apud - D`auria 1954); com absoluta certeza, tinha em mente, o resultado da gestão que produzia também o rédito. Dizia o insigne francês, que se deveria ter em mente o estudo do capital buscando a sua causa e efeito, posições muito oportunas produzidas pela resultabilidade, que promove a transformação da massa patrimonial.

Porém, outra posição de cunho monumental e superior, é aquela proposta por Fabio Besta (1922), no início do século XX, na sua “Ragioneria Generale” – primeiro volume – quando tratava sobre a função da gestão, abordando sobre a resultabilidade; dizia o mestre que o resultado se manifesta (p. 88): “Pela diferença entre o total do patrimônio líquido demonstrado num período anterior, com seu aumento alcançado depois, e o total da sua diminuição que existe no mesmo espaço de tempo.”; e ainda acrescentava em outra parte, dizendo que esta função, seria também, o produto da diferença entre os valores dos gastos e serviços prestados (p. 103): “Em toda a empresa... o lucro e ou o prejuízo procede principalmente da diferença dos valores dos produtos alcançados ou dos serviços realizados e o seu custo”. O mestre considerava também, que o resultado alterava a substância patrimonial do organismo aziendale, aumentando e alterando o seu espaço (Massa).

Diversos outros autores brasileiros também expunham conceituações sobre o rédito: para Erymá Carneiro, – no seu livro: “Aspectos Jurídicos do Balanço” (p. 117) – o resultado seria a diferença entre as receitas e despesas; o cientista D`auria (1956, p. 111) o entende como um fenômeno que altera a riqueza; os testemunhos de Koliver (1971, p. 165), di-

zem que o resultado do exercício é a constituição de um valor absoluto apreciado no tempo de atividade; de acordo com Armando Aloe (1973, p. 29) a resultabilidade seria “o aumento ou a diminuição de um capital, em determinado período de tempo, devido aos fatos de gestão”; para Valle (1984) esta função seria uma variação patrimonial. E assim, temos diversas explanações sobre a resultabilidade e o seu significado.

A reunião das conceituações dos autores diversos da contabilidade, sobre tal fenomenologia, se interage com aquele da doutrina moderna do neopatrimonialismo: a resultabilidade é um produto fenomênico dos custos, ou investimentos em produção, em confronto com os serviços de vendas realizadas num período determinado. Os custos e receitas fazem parte deste fundamental sistema da contabilidade.

2. Neopatrimonialismo e o estudo da função reditual

O progresso do pensamento contábil, que deriva de milênios, numa evolução fundamentalmente científica, denotou a necessidade de encetar uma teoria que auspiciasse aspectos gerais da contabilidade, numa compilação positiva. Tal empenho doutrinal é o que se chama “Neopatrimonialismo”.

Portanto, os conceitos em torno da resultabilidade, com a noção sistemática, nas suas espécies, no seu efeito, na sua relação interdependente, na sua natureza, importância e contribuição para a prosperidade, são bem definidos pela “Teoria Geral do Conhecimento Contábil” da autoria de Antonio Lopes de Sá (1992).

O autor mineiro acrescentou com originalidade expositiva, aspectos de valor nesta fenomenologia (resultabilidade), reunindo as idéias de D`auria, Amorim, Masi, Besta, Zappa, Schmalenbach e diversos outros cientistas de valor, que não se preocupam ou preocuparam com a quantidade de formulações de conceitos, todavia, com a qualidade de opinião, numa visão universal do todo, em prol da inquirição e análise da essência patrimonial.

Em primeiro lugar a resultabilidade deve ser entendida como sistema; tal adoção provém dos “Primeiros Princípios da Contabilidade Pura” de Francisco D`auria (1959); nesta obra (na terceira parte, I compêndio, cap. 4), o mestre aborda sobre a “sistemologia”, que é o estudo do sistema. Na teoria geral do conhecimento contábil Sá (1992) aborda sobre a resultabilidade como sistema (nas páginas 32,158 e 183, basicamente) dizendo que há “necessidades de obter resultados” (p. 32), e que, portanto, há “função de resultabilidade” como um dos movimentos fundamentais do patrimônio.

Na visão Dauriana (exposta por D`auria na obra referida anteriormente), o mestre faz alusão à “sistemologia” – como foi dito – e também, “sistemografia” (Terceira parte, II Compêndio, Cáp. 9)– que seria uma atividade expositiva do sistema. Nesta última podemos citar a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); e na sistemologia pode-se referir aos estudos dos fenômenos de receitas, despesas, custos, perdas, ganhos e rédito. A dimensão expositiva não se confunde com a fenomenologia reditual.

O resultado possui, pois, duas espécies básicas a se destacar: o lucro ou prejuízo. Portanto, o lucro   o resultado positivo do patrimônio que garante acréscimo do mesmo; o prejuízo   o produto negativo da resultabilidade que promove decréscimo da massa patrimonial. A resultabilidade   um conceito muito mais amplo, que compreende o movimento da riqueza na aspira o de resultados, como expressou S  (1995, p. 34):

“... Podemos perfeitamente identificar o rédito como uma resultante do movimento dos sistemas de fun es patrimoniais, mas, para não mesclar o que já   tradi o, ou para tentar modifica-la paulatinamente, preferimos aceitar como rédito a resultante do sistema próprio, e que   o da resultabilidade.”

O rédito (ou resultado)   uma fun o fundamental para o equilíbrio patrimonial. O próprio Masi (Apud - S  1965) dizia que o rédito era elemento imprescindível para a paridade da riqueza, ou para os estudos da est tica patrimonial – que segundo o professor de Bolonha, seria o aspecto que reunia a doutrina da simetria dos valores que formavam o capital.

Também o professor S  (1953, p. 109 e 110) em sua “Filosofia da Contabilidade” dizia que o rédito deveria ser entendido numa dúbia interpreta o, de acordo com os campos de estudos da contabilidade, ou seja, a est tica e a dinâmica; tal fen meno seria uma resultante para o aspecto est tico, e uma variante para o aspecto dinâmico, segundo afirmava (p. 110).

O rédito  , pois, uma varia o do capital no aspecto dinâmico; ele pode apresentar produtos de evolu o (em casos de lucros) e regressão (nas perdas e prejuízos);   também uma condi o fundamental para o equilíbrio da riqueza. As empresas tal como as entidades necessitam deste movimento para a sobrevivência, pois,   medida que ele varia, o capital sofrerá a sua influência.

Tal concep o   semelhante a de Fabio Besta(1922), quando o mestre dizia que o produto das receitas e despesas, gastos e desinvestimentos, forneceriam transforma es na ri-

queza e na azienda. Segundo o mestre (p. 103): “a transmissão de força supõe a multiplicação do organismo, e diferença no seu espaço de operação” (esta “transmissão de força” é aqui entendida como o resultado positivo), pois, quanto maior o rédito lucrativo, maior seria a capacidade da empresa em investir, expandir e prosperar.

Com uma visão adiantada, Besta tratou da espacialidade patrimonial como efeito do rédito. Ora uma empresa lucrativa estende o seu capital, abrangendo seu campo de atuação por meio da abertura de filiais; ou ainda obteria progresso da sua operação, que seria a capacidade de investir, ou ampliar seu poder de compra. Estas possibilidades existem em casos de lucro.

O lucro pela terminologia, tal como expõe Rogério Fernandes Ferreira (1985), é uma palavra que provém do latim “*lucrum*” significa: ganho, benefício, acréscimo, utilidade. Contudo, a essência desta palavra, na logia contábil, tal como o mestre português expôs, é inteiramente voltada para o fenômeno que ela condiz, sendo dever da contabilidade promover a sua explicação.

Há um indício de prosperidade nos casos em que há lucro constante, tal como expõe Sá (2005, Cáp. 18) na sua “*Moderna Análise de Balanços*”; ou seja, o lucro existente, e progressivo, num tempo específico, aumenta a capacidade elástica da riqueza, e também a sua espacialidade aziendal, que amplia o horizonte de mercado na abertura de outras filiais. O lucro constante é um estado necessário para a riqueza.

Existem interações específicas do sistema reditual; a principal delas— nunca a exclusiva— está no sistema de liquidez. Ou seja, uma eficácia neste sistema trará conseqüências positivas para a capacidade de pagamento, porque o aumento do lucro em cada mercadoria, produto ou serviço vendido, trará aumento do caixa e acréscimo no poder de debelar as exigibilidades. O poder de compra é influenciado pela resultabilidade como dizia Viana (1971, p. 298 e ss.).

Porém, o neopatrimonialismo, que reúne as teorias verdadeiras e diversas da contabilidade, explica que a interação da resultabilidade com a liquidez é apenas uma dos efeitos deste sistema. Como existem diversos sistemas no patrimônio, a resultabilidade existe em todos eles, isto que dizer que não há apenas um resultado da liquidez, mas, sim, também do giro, do equilíbrio, da vitalidade, da invulnerabilidade, do crescimento da massa, da interação com os ambientes, da produtividade e outros. Tal como expressa o próprio Sá (1995, p. 34):

“... Entendemos que é um resultado o fato de haver anulação das necessidades de pagamento, no sistema de liquidez; é um resultado o fato de anular as necessidades de uma harmonia ou equilíbrio entre os componentes da riqueza, no sistema de estabilidade; é um resultado o fato de anular as necessidades que mantêm a vitalidade do patrimônio, permitindo sobrevivência, no sistema de economicidade, e assim por diante...”

A função reidual, portanto, não se resume somente na autonomia de sua natureza, ela abrange todos os aspectos dos demais sistemas patrimoniais, se interagindo, ou seja, a eficácia desta função pode gerar a eficácia ou ineficácia de outra, ao mesmo tempo; também a ineficácia reidual transmite influências nas demais sistematologias.

A resultabilidade se integra no campo da fenomenologia, ou seja, tal função pode ser entendida como um fato, que provém do movimento dos custos e receitas. Masi (1968) já dizia que os “Fenômenos reiduais” integrariam os estudos dos “Fenômenos patrimoniais”. E o neopatrimonialismo coaduna com tal posição.

Os custos, porém, possuem elementos. Se considerarmos o custo industrial de produção, teríamos uma série de fenômenos – os de estocagem, lastro de estoques, perda de estoques, compras a vista e a prazo, mão-de-obra, encargos sociais, despesas trabalhistas, gastos indiretos entre outros–; no custo de mercadoria existe também uma série de acontecimentos reunidos no seu processo de formação (que pode ser expresso na fórmula $\text{Estoque inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque final}$); no custo de serviço há dispêndios, ou despesas que conseguem formar este consumo, e assim por diante.

As receitas também trazem inúmeros fenômenos. As vendas de produtos, mercadorias e serviços são espécies de receitas; as doações, os ganhos do capital, os juros dos créditos, as margens lucrativas, os rendimentos de aplicações financeiras, entre outros elementos. Uma afirmação de Franco (1961, p. 45) é a de que a receita seria uma recuperação dos custos, ou seja, um ingresso (se o custo é um investimento, a receita é a recuperação do mesmo).

Na teoria dos campos – proveniente da “Teoria Geral do Conhecimento Contábil” – chega-se com verdade a admitir que a resultabilidade é um sistema com componentes – custos e receitas–, e que os tais se formam de elementos – custos técnicos, complementares, despesas de administração, de pessoal, financeiras; vendas de mercadorias, de serviços entre outros sub-componentes.

Então o sistema de resultabilidade possui elementos que se interagem entre si, como que, em outros elementos da estrutura patrimonial (bens, créditos e dívidas). Os componentes, custos e receitas, são fundamentais para a sobrevivência do capital. Às vezes a ineficácia desse sistema se relaciona totalmente com alguns dos elementos que participam da estrutura destes componentes, cuja proporção e dinâmica, é de pouca valia para o contexto reidual e patrimonial.

Nota-se que Sá (1995, p. 35) chegou a admitir que “cada mercadoria vendida traz seu próprio rédito, pois, tem o seu próprio custo e a sua própria receita”. Mas, admito também que cada elemento patrimonial possui o seu próprio custo e a sua própria receita; o caixa contribui e interage com os custos ou as recuperações dos mesmos; o imobilizado possui um custo (depreciação, manutenção) e uma receita (produção para a venda, operacionalidade); até as dívidas se relacionam com os componentes reituais, e tal análise é fundamental para a avaliação do risco. Todo o patrimônio, num todo amalgamado de partes fenomênicas se interage, e recebe interação com a resultabilidade.

Por este motivo, que os custos são às vezes chamados (como exemplo) de “financeiros”, “equilibrados” e as receitas são denominadas de “vitais” e “de proteção” (ou quaisquer outros adjetivos funcionais), porque contribuem para a prosperidade ou antiprosperidade patrimonial, em ótica interdependente. Por isso que Américo Matheus Florentino (1973, Cáp. 8) chegou a admitir um “Custo financeiro”, como sinal de um pensamento interdependente proclamado anos depois pela filosofia neopatrimonialista.

Portanto, os conceitos de vendas, lucros, perdas, gastos com produção, despesas indiretas, abatimentos, lucratividade, reituabilidade, rentabilidade, operacionalidade, absorção dos custos técnicos, redimibilidade, absorção das despesas, margem operacional, redibilidade, redimilidade, rendimento bruto, relação de despesas e custos gerais, entre outros, se integram no conceito maior e geral denominado “Resultabilidade” preconizado pelo Neopatrimonialismo numa visão sistemática e funcional, além daquela expositiva e formal, já exposta há séculos pela relevação contabilística.

3. Resultabilidade e a sua visão essencial

A essência da resultabilidade, ou seja, aquela concernente com as suas características fenomenais, ou com a substância dimensionada dos informes, é dividida em quatro etapas, ou quatro sub-relações, que com o funcionamento desse sistema, acabam se tornando cinco, pelo bom ou mau efeito do movimento específico que transmitem. São elas:

1. Necessidade – Para que a empresa ou entidade consiga resultados satisfatórios, ela necessita gastar em custos.
2. Finalidade – O fim ou escopo do gasto é o retorno do mesmo, com acréscimos de parcelas que proporcionarão o bom resultado.
3. Meio – São os ingressos, ou as receitas que devem recuperar o custo, e proporcionar o lucro como resultado eficaz.
4. Função – É o movimento da resultabilidade que transmite o lucro ou prejuízo.

No funcionamento da resultabilidade, quando os meios do sistema– as receitas– são maiores que os custos, temos uma outra sub-relação que é atinente ao estado do sistema, chama-se eficácia. É o mesmo que satisfação da necessidade. Os meios redituais ao absorverem os custos com certa facilidade, produzem um estado de satisfação ou sanidade. A eficácia constante se transforma em prosperidade.

A quinta sub-relação é aquela equivalente ao estado sistemático da função. Ou seja, a eficácia ou ineficácia. O lucro ou prejuízo basicamente poderá se originar das essencialidades, todavia, não totalmente (como é o caso de tragédias ambientais que afetam o patrimônio sem intervenção humana, provocando muitas vezes perdas incomparáveis). Na lógica matemática temos:

$$M' > N' = Ea (n=0) \leftrightarrow (Ccr \rightarrow \infty) \equiv Pps$$

Os meios redituais (M_r) conhecidos como receitas, quando maiores que as necessidades redituais (N_r), transmitem a eficácia do sistema (Ea), que gera crescimento constante (Ccr) e infinito, equivalente à prosperidade do sistema (Pps). Isto acontece quando as receitas são maiores que os custos, todavia, o inverso também ocorre em casos de prejuízo, isto é, existirá a perda, que produz decréscimo (Dcr) da massa (uma transformação), gerando, quando constante, antiprosperidade ($Apps$):

$$M' < N' = Ea (n>0) \leftrightarrow (Dcr \rightarrow \infty) \equiv APps$$

As situações em que revelam uma condição nula – ditas de “equilíbrio econômico” ou “ponto nulo” – são quase inexistentes, por serem raras de acontecerem. Normalmente, ocorre ou o lucro – que incrementa massa – ou o prejuízo – que desincorpora o capital –, como produto ou resultado do funcionamento da riqueza organizada.

Portanto, muito mais do que saber os valores das despesas administrativas, das despesas tributárias, dos custos das mercadorias vendidas, dos abatimentos sobre a venda, das

compras, e dos resultados, deve-se lhes extrair a “razão”. Ou seja, deve-se explicá-los de acordo com a relação que mantém entre si ou entre outros elementos, e verificar-lhes a eficácia de acordo com as condições gerenciais que oferece o empreendimento. Mais do que informar e mensurar tais acontecimentos, necessário é interpreta-los. Tal como fez Finney (1967) em seu “Curso de Contabilidade” (capítulos 21 a 23, principalmente).

Na teoria geral do conhecimento contábil, Sá (1992, p.193) expõe uma fórmula interessante, para averiguar a eficácia da resultabilidade; tal cálculo consiste na relação entre os meios redituais (receitas) e as necessidades redituais (custos):

$$\frac{\text{Receitas a preços de Venda}}{\text{Necessidades de Custos, Gastos e Lucros}} = > 1 \text{ Implica um resultado obtido, logo a resultabilidade é eficaz.}$$

Ou seja, é o mesmo que:

$$\frac{\text{Meios redituais (receitas)}}{\text{Necessidades redituais (Custos)}} = \text{ou } > 1 \text{ eficácia.}$$

Portanto, de acordo com esta fórmula, pode-se definir o comportamento essencial da resultabilidade. É isso que consiste a atividade principal do contador: a de prever e analisar comportamentos, definindo o ideal para a espécie fenomênica que se estuda, tal como Franco (1950) afirmou em Congresso, ou seja, orientar e propor modelos é nosso objetivo.

A análise essencial do sistema de resultado, apesar de ser exemplificada na fórmula citada, não se atém na mesma, isto é, o estudo da resultabilidade e suas espécies fenomenais, consistem numa dezena de cálculos e de quocientes, que revelam a lucratividade, rentabilidade, redimibilidade, entre outros fatos e fenômenos redituais, que acontecem neste conjunto sistemático. Num subtítulo à parte deste trabalho, trataremos das razões ou relações de análise particularizada deste sistema.

4. Dimensão da resultabilidade

O rédito se dimensiona a um nível específico, cuja tentativa, a mecânica contábil se esforça para mensurá-lo, de modo tradicional pela apuração do resultado, na dedução dos valores dos custos e receitas. Esta é a dimensão que a milhares de anos vemos na contabilidade (desde a escrituração sumeriana).

Há uma dimensão substancial do rédito, condizente com o seu verdadeiro valor, ou seja, aquele realmente útil para o potencial patrimonial; este reconhecimento é claro, pertencen-

ce ao estudo superior da contabilidade. A teoria avançada da contabilidade não se pode preocupar tão somente com a dimensão física monetária, ou ainda com os critérios clássicos de expressão do fenômeno patrimonial, todavia, com existência substancial da riqueza. O mesmo acontece nas inquirições sobre a resultabilidade: o valor nominal do lucro é uma aparência; isto que dizer que as cifras do rédito são apenas formas de uma substância. O resultado que aparece, mesmo sendo o lucrativo, muitas vezes não existe.

Por este motivo que inúmeros autores como Viana (1971), diziam haver uma correlação do lucro com outros elementos; e o desempenho desta influência seria decisiva para se comprovar a eficácia desse fenômeno. Décadas, mais tarde, Sá (1999) em sua “Teoria da contabilidade”, determinava o mesmo, sabiamente, dizendo que um dos fatores para a comprovação do rédito seria o poder de compra do capital. Assim acontecem os exemplos de questões genuinamente científicas, voltadas para o estudo da dimensão substancial do rédito.

Portanto, na dimensão clássica da contabilidade, o neopatrimonialismo científico proclama seis sub-dimensões:

1. Causa = Receitas
2. Efeito = Custos
3. Qualidade = Tipos de elementos redituais, como “Compra de Materiais”, “Impostos sobre Mercadorias”, “Descontos Comerciais obtidos ou concedidos” entre outras espécies.
4. Quantidade = Valor monetário, ou expressão quantitativa de tais elementos.
5. Tempo = Quando acontece, momento em que ocorre.
6. Espaço = Lugar aziendal que ocorre

As receitas são causas para o rédito, e buscam absorver os efeitos dos investimentos de produção, que são os custos. Uma causa maior que o efeito representa, portanto, a eficácia (veja a fórmula de Sá citada anteriormente), porém, quando existe prejuízo, os efeitos ou aplicações em custos são maiores que as causas para o rédito, por isso ele representa um investimento do Ativo (apesar de obrigatoriamente dever-se registrá-lo no Passivo por força da Lei societária).

O aspecto que define as espécies de receitas e custos, definindo-lhes diferenças, é a qualidade; os “Custos dos Serviços Prestados”, “Custos de Mercadorias Vendidas”, “Despesas Operacionais”; também as determinações, de acordo com a formação do produto: os “Custos fixos e variáveis”; as “receitas técnicas”, “receitas extraordinárias” e outras denominações, que definem as espécies de elementos componentes da resultabilidade sistemática.

A quantidade é relativa ao valor monetário ou expressão quantitativa dos elementos. Toda qualidade é inerente a uma quantidade. Na resultabilidade a “Venda” (Qualidade) se realiza no montante de “\$10.000,00” (Quantidade), é, pois, uma expressão monetária; existem cerca de 10 unidades de produtos para a venda, esta é outra medida quantitativa; e assim por diante.

Define-se temporalidade como “momento da ocorrência”. Esta sub-dimensão é mais importante do que se pode pensar, e tal assunto é mais abrangente do que parece. Quando ocorre a receita, este fato nem sempre condiz com o recebimento da mesma; o princípio da competência trata do registro destas questões, em relação ao acontecimento de tais elementos, e não simplesmente a sua transformação em dinheiro. Tanto os custos, como as despesas, devem assim ser registrados no período em que ocorrem. Na área pública os registros das receitas e despesas, acontecem justamente pelo “regime de caixa” em perspectiva financeira, com a entrada ou saída de numerários, como disse Neres et al (2003).

O espaço do rédito é relativo ao “lugar aziendal”; é o que condiz com o entorno social que contém o patrimônio e abrange o mesmo. Numa Holding Company há várias atividades diferentes, contudo, é um grupo coligado; a empresa coligada possui rédito lucrativo já a empresa não o possui. A abertura de filiais traz as perspectivas de resultado em espaços diferentes, uma filial traz o lucro, já a matriz produz prejuízo, e assim por diante. Estas são conclusões específicas a serem dadas na análise contábil do sistema reidual.

Estas sub-dimensões tratam de forma clássica e científica da abrangência fenomenal da resultabilidade, ou seja, o poder de alcance de tal função, ou o seu efeito, proveniente de uma causa, que atua no espaço e tempo patrimonial. Contudo, as normatizações tratam de particularidades diferentes, que em essência apenas comprovam os aspectos da mesma natureza gnosiológica neopatrimonial.

A lei 6404/76 trata no artigo 186 das demonstrações do resultado do exercício, de maneira a mostrar o histórico do rédito, na ocorrência de seus fenômenos componentes. A maneira deduzida, e cheia de denominações para os elementos, com terminologias diversas, em cálculos aritméticos – tal como $Vendas - Abatimentos das vendas = Vendas líquidas - Custos técnicos = Lucro Bruto$ – é a que obriga a publicação deste demonstrativo.

Então – não que sejam conceitos novos – a lei trata de três tipos de lucro: O bruto, Operacional e Líquido (há também o “lucro não-operacional” menos comum de ser visualizado na maioria das empresas). O primeiro é relativo às vendas, menos os custos inerentes à

mesma e os técnicos; o segundo atinente ao primeiro (Lucro Bruto) menos as despesas operacionais; o terceiro igual ao lucro operacional menos as provisões, participações, e resultados não-operacionais. Porém, a lei ainda admite um resultado não-operacional decorrente de elementos que não fazem parte da atividade operacional (apesar de importante, necessário é abordar os outros de modo geral).

Portanto, surgem os conceitos de “Lucro Bruto”, “Lucro Operacional” e “Lucro Líquido”, quando bem definidos, em nada prejudicam os estudos da análise contábil. Porém, todavia, quando me refiro ao rédito neste trabalho, estou abordando inteiramente sobre o “Lucro Líquido” – ou “Prejuízo Líquido” – aquele fundamental para o capital empresarial.

Conceitos e aspectos à parte sobre a forma de realizar os registros, abstenho em escrever mais, porque não é possível que um conhecimento, com mais de 30.000 anos de simbologia, e mais de 160 anos de cientificidade, não consiga dizer o que seria o “lucro operacional”, ou ainda, o que se entende sobre a “despesa não-operacional”, ou “despesas de vendas”, ou “provisões”. Estas questões já foram mais do que esclarecidas, e hoje competem não à parte principal da teoria contábil, mas uma parte complementar. Se o registro ainda é motivo de discussão para poucas academias de contabilidade (que tratam esta gnose não como ciência, mas registro e informação) então poderíamos dizer como Paulo de Tarzo (séc. I a.C.) que “entre os homens somos os mais dignos de lástima”, porque nem sequer evoluímos doutrinariamente.

5. Ambientes da resultabilidade

Os ambientes que envolvem a riqueza patrimonial são de extrema importância para os acontecimentos no sistema de resultabilidade. O ambiental exógeno diz respeito aos fatores externos da célula social –mercado, câmbio, política tributária, inflação, agitações sociais entre outros –e do ambiente interno – basicamente, o homem com a sua capacidade de trabalho, a natureza da riqueza, e a administração –; a influências dos entornos no sistema de rédito, é responsável pelos seus estados de ineficácia e eficácia (embora, não em casos gerais).

O cientista Herrmann Júnior (1972)–aluno de D`auria – dizia que o rédito é um produto da gestão, em um período. Portanto, atribuía a uma relação ambiental endógena, a produção do resultado, positivo ou negativo, constante no capital. Esta seria uma das razões que influenciariam o sistema que tratamos: o governo patrimonial; este quando bom e ade-

quando concede bons resultados para a riqueza; e a ineficácia reditual é um fruto da má gestão. Então, este é um dos fatores ambientais.

Porém, a riqueza pode perder valor com o tempo (alguns bens), como nos casos de depreciação e amortização – aqui reconhecidas pela fenomenologia e não pelas normativismo e positivismo –, como pode conseguir agregar valor na sua substância, é o caso de Mais-valias, que foram muito bem tratadas por Francisco Valle (1977). Tais acontecimentos são responsáveis também, por alterações na resultabilidade: a depreciação altera o rédito, a mais-valia também, e tais elementos fenomênicos fazem parte da relação ambiental endógena.

O homem é um outro fator ambiental endógeno, com o seu esforço modifica a riqueza, e lhe dá um grau de mutação equivalente ao serviço que lhe presta (o que muitas vezes não acontece). Sem trabalho não há riqueza, como dizia o mestre Besta (1922, p. 2), que a transformação da mesma é um escopo direto ou indireto do esforço humano que transforma a “riqueza inerte” em “riqueza operante”. Pois, o homem com o seu esforço, é outro fator ambiental que provoca influências patrimoniais.

Houve época, todavia, que os fatores externos provenientes do sistema econômico eram freqüentemente fonte de alterações das cifras de valores do sistema da resultabilidade. Sá (1978) nos conta que neste período, se corrigia a inflação dos balanços, que deturpava os resultados; em muitos casos o lucro apresentava o prejuízo por um ajuste de valores, e vice-versa. Era a fase da correção monetária dos balanços, que foi postergada em 1995 por força de lei. Porém muitos ainda defendem a correção, dizendo que hodiernamente todos os balanços são falsos, o que não é verdade. Se corrigirmos o balanço ele poderá ser falso do mesmo jeito – ainda mais, quando depende de um critério relativo. Acreditamos, pois, que esta tentativa se demonstra inócua, se observássemos a real substância patrimonial na sua dinâmica transcendental que é incapaz de ser mensurada na sua totalidade. É aquilo que Kant (1724- 1804) dizia: “ainda que os fenômenos não sejam, coisa em si” seriam “a única coisa que possamos ter conhecimento”; pode-se estudar o fato, mas, nunca compreende-lo na totalidade.

Mas diversos outros fenômenos fazem parte da relação exógena ambiental; entre eles: mercado, concorrência, acidentes, guerras, câmbio, taxas de juros, clientela, desgastes naturais, clima, acidentes da natureza, agitações sociais e vários outros mais. Cito apenas alguns para exemplificar.

Um acontecimento natural como é o caso de uma devastação, pode prejudicar a resultabilidade. Numa azienda rural, é fácil notar este incidente; a administração poderá ser correta, o trabalho do homem adequado, a riqueza operante, mas uma mudança climática, uma chuva torrencial, um furacão ou tornado, poderá deixar a plantação sem chances para a salvação. Então haverá perdas que refletirão no prejuízo; é uma resultabilidade ineficaz sem total intervenção da gestão.

Atualmente, existem até demonstrações que tentam mensurar o valor ambiental. O Balanço social é uma delas. Outros citam a demonstração do valor adicionado, segundo Santos (2004), esta informação seria o próprio balanço social, porque revela a massa que se agrega, e é distribuída entre os indivíduos que promovem relação com o empreendimento. Tal demonstrativo, então, é uma tentativa de mensuração do aspecto social-ambiental.

Todavia, é necessário ressaltar que a demonstração do valor adicionado não é um fato novo na contabilidade. Há mais de duas décadas já existia tal informação – segundo Cozenza (2003) tal demonstrativo existe desde a década de 20 do século passado. Na revista brasileira de contabilidade em 1981, Almada Rodrigues, tratava desta informação enfatizando o seu valor para a produção da empresa e regularização dos impostos, dizendo ainda, que tal demonstrativo era comum na França desde meados do século XX. Este “balanço” existe há tempos, o que modificou foi somente a abordagem sobre o mesmo.

Portanto, a resultabilidade – seja ela considerada nos campos ambientais, seja demonstrada na perspectiva dos valores sociais – se modifica com a influência dos ambientes. Os ambientes endógeno e exógeno são relações importantes para se analisar tal sistema numa ótica multi-aziendal, sem a exclusão de observação da mesma célula social.

6. Quocientes para análise da resultabilidade

A relevação contabilística que existe desde antanho, é tão antiga quanto a própria “Sé de Braga” como disse Amorim (1996), portanto, a informação carece de explicação. Os dados frios pouco interessam à administração se não os utiliza para formar regras de comportamento, principalmente para a resultabilidade (como para os demais sistemas). Segundo Kaplan e Johnson (1996) a informação nos tempos atuais é ultrapassada, pois, necessita-se conhecimento real sobre a verdade patrimonial e gerencial.

Então, para se entender os cálculos, da demonstração de resultado, compreender os valores, as cifras, os estados fenomênicos que apresenta, deve-se obter a “razão” dos mesmos.

Ou seja, é preciso analisar e verificar as relações que as partes possuem, de modo que as tais consigam explicar os estados patrimoniais, a fim de orientar a gestão, para disciplinar-lhes o comportamento necessário, para uma exuberante e estonteante prosperidade do capital.

Então proponho alguns quocientes de análise; são limitados, mas desfrutam da absoluta utilização dos diversos profissionais contábeis que atuam na atividade de consultoria e análise patrimonial; são também determinados, obviamente, para a natureza autônoma da resultabilidade, e seus devidos fatos (Quadro 1):

Quadro 1: Quocientes de análise da resultabilidade	
Análise da Lucratividade	
<u>Lucro</u> <u>Vendas Totais</u>	Quociente que revela a razão da lucratividade das vendas patrimoniais, ou seja, quanto de lucro é gerado em cada unidade de venda realizada. Quanto maior o resultado, melhor.
<u>Lucro</u> <u>Outras Receitas</u>	Quociente que revela a razão da lucratividade das outras receitas do patrimônio, ou seja, quanto de lucro cada unidade destas receitas conseguem produzir. Quanto maior, melhor o resultado.
Análise da absorção dos custos	
<u>Custos técnicos</u> <u>Vendas</u>	Quociente que revela a razão da absorção dos custos pelas vendas, ou seja, relativamente, quanto que os custos absorvem em cada unidade de Vendas. Quanto menor, melhor.
<u>Despesas Gerais</u> <u>Vendas</u>	Quociente que revela a razão da absorção das despesas pelas vendas, ou seja, com relatividade, quanto que as despesas absorvem em cada unidade de vendas. Quanto menor, melhor.
Análise dos Fatos de reditividade	
<u>Resultado</u> <u>Despesas</u>	Quociente que revela qual é a capacidade de geração de resultados das despesas, ou seja, quanto que as despesas produzem de rédito em cada uma de suas unidades. O resultado é relativo ao rédito.
<u>Resultado</u> <u>Custos Técnicos</u>	Quociente que revela qual é a capacidade de geração de resultados dos custos técnicos, ou seja, quanto que os tais produzem de rédito em cada uma de suas unidades. O resultado é relativo ao rédito.
Análise dos fatos de Redimibilidade	
<u>Despesas Diversas</u> <u>Lucro</u>	Quociente que revela qual é a razão do resultado positivo em anular as despesas, ou seja, quanto que cada unidade de lucro serve para debelas as mesmas. Quanto menor o resultado melhor
<u>Deduções das Vendas</u> <u>Lucros</u>	Quociente que revela qual é a razão do resultado positivo em anular as deduções das vendas, ou seja, quando que cada unidade de lucro debela as deduções de sua origem. Quanto menor melhor.
Análise da relação dos Custos	
<u>Despesas</u> <u>Custos Técnicos</u>	Quociente que revela a razão das Despesas em relação aos custos técnicos, ou seja, quanto de despesa existe em cada unidade de Custo técnico. O resultado deverá ser observado com relatividade
<u>Custos Técnicos</u> <u>Despesas Operacionais</u>	Quociente que revela a razão dos Custos técnicos em relação às despesas operacionais, ou seja, quanto de custos técnicos existe nas despesas operacionais. O resultado do quociente é relativo.

Eis alguns cálculos de fórmulas que servem para extrair razões, ou explicações dos fatos. Cada qual possui uma interpretação, de maneira que se possa avaliar a resultabilidade, tal como o seu comportamento no tempo. São tradicionalmente utilizados nos estudos da análise contábil e consultoria. Mas, são limitados aos ditames deste artigo, na natureza do sistema de resultabilidade.

Felizmente pode-se verificar se a estática da lucratividade das vendas é verdadeiramente suficiente para com os esforços dos custos no empreendimento; se os custos técnicos absorvem muito a receita de vendas prejudicando a sua eficácia; se as despesas se

transformam em resultados, e de preferência positivos; se os lucros conseguem “redimir” as despesas com pessoal, com vendas, abatimentos e as demais; se a relação dos custos e despesas é compatível, com a redimibilidade; se a reeditividade das despesas é compatível com a absorção dos custos, e assim por diante. Então tal análise é imprescindível para saber o estado do sistema reditual, e determinar as alterações dos custos, sejam eles, técnicos ou complementares, fixos e variáveis, tal como modificar a lucratividade das vendas, e o potencial de cada necessidade reditual em produzir resultados eficazes e proveitosos para o capital. Esta é a função principal do contador.

7. Rédito e conclusões científicas

O rédito tal como se entende na doutrina moderna do Neopatrimonialismo, é uma função patrimonial, exercida pelo movimento de custos, despesas e receitas, cuja eficácia é uma necessidade básica para o bom funcionamento do capital. O rédito é um fenômeno patrimonial responsável ou não, também, pela prosperidade.

Quando há rédito positivo-lucro - a empresa possui acréscimo de capital; então ela consegue se capitalizar; porém, ao revelar um resultado negativo, ela se descapitaliza. Basta observar os esforços que Florentino (1989, p. 131 e ss.) dispendeu em sua obra de análise, para o estudo da resultabilidade, englobando-os nos fatos de rentabilidade - relativos aos rendimentos dos elementos da estrutura patrimonial -, dizendo ainda, que eles seriam fatores positivos para o crescimento do patrimônio.

Mas, para estudar o rédito - ou o sistema de resultabilidade - deve-se providenciar uma hierarquia de investigações, que serão responsáveis pela qualidade do trabalho analítico do consultor. Não basta apenas buscar as razões dos quocientes, se não sabe adequá-los com lógica. A teoria vem em nosso socorro para organizar os procedimentos dos estudos analíticos. Amparando em Francisco D`auria (1959, p. 365)- o contador geral do estado em seu tempo - podemos apresentar o seguinte esquema científico, para o estudo do sistema de resultabilidade:

- a) Descrever os estados (pelos valores)
- b) Anotar variações dos elementos que fazem parte dos custos, despesas e receitas, e dos seus valores totais no tempo (índices).
- c) Determinar estados, em quaisquer instantes (pela análise).
- d) Revelar os efeitos e causas das variações (dimensões e ambientes)
- e) Estabelecer relações entre as partes e o todo (comparações e identidades)

- f) Prever estados e variações (orçamentos e análises de tendência)
- g) Orientar Funções e Decisões (Conclusão e explicação para o gerenciamento)

Estas são sugestões do mestre, no estudo de um sistema que denominou “sistemologia”. Tais aspectos são panoramas para os estudos da contabilidade voltados para a resultabilidade patrimonial. Desde modo, pode-se obter corretas conclusões sobre este sistema de maneira realmente científica.

Ora, no estudo do rédito deve-se considerar a sua estática, em valores reunidos nos demonstrativos; deve-se arrumar dados e informações de cada componente, e dos elementos que os compõem; observar a variável “tempo” nos estudos a serem realizados; ter a tarefa de determinar os estados de tais elementos dos componentes, através da análise; concluir, e então descobrir a causa e efeito das mesmas relações condicionais; produzir e explicar analiticamente, a identidade das razões patrimoniais desse sistema funcional; prever estados e variações pelos estudos de tendência, e elaboração de orçamentos, de modo a promover prosperidade no capital, fornecendo orientações para uma perspicua, conspícua e oportuna gerência administrativa. O estudo do rédito nesta perspectiva fica mais completo, e atende, sem resmulengos, aos reclamos doutrinários e científicos de nossa matéria.

A resultabilidade - importante fenomenologia do capital - tida como um sistema da riqueza, composta de elementos -que possuem sub-elementos -na sua capacidade de produzir a lucratividade, o rédito, a redivibilidade, a absorção dos custos e das despesas, as relações dos custos principais e complementares - sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos - possui ainda um campo imenso para os estudos e pesquisas da ciência contábil, que promove a constante eficácia, deste fato sistemático, enquadrado como básico e fundamental no rol das funções patrimoniais.

8. Conclusão

A resultabilidade é uma função sistemática do patrimônio, enquadrada entre as básicas e fundamentais, que denota a capacidade fenomênica da riqueza em produzir o resultado, cujo efeito positivo se transmite na capitalização constante do capital, pelos incrementos dos eficazes e proveitosos lucros.

O estudo da resultabilidade é um dos mais importantes, portanto, merece um respaldo equivalente àquele denotado pelo Neopatrimonialismo contábil, que assume uma visão geral deste sistema, reunindo nele, os fatos de lucratividade, rentabilidade, redibilidade,

redimibilidade, redutividade, rentabilidade, absorção, e outros, derivados dos componentes que o formam, garantindo pelo estudo analítico, conclusões respaldadas para a decisão gerencial, de acordo com os estados que o investigador encontrar na investigação racional do objeto patrimonial.

Reconhecendo que o rédito é uma resultante para a estática e uma variação para a dinâmica; que é um fato importante para o equilíbrio, tal como influencia o risco, a produtividade, a economicidade, a liquidez, a socialidade, a elasticidade da massa funcional, e as demais sistemáticas patrimoniais; ainda considerando-o como imprescindível fenomenologia, deve-se seguir critérios amparados pelo adequado método e posição racional, reorganizados pela lógica e complexidade clara do pensamento, pois, o estudo de tal sistema exige que se detecte as causas e efeitos para os seus estados, porém, todavia, com respaldo filosófico próprio da contabilidade, ciência do fenômeno patrimonial e da resultabilidade.

Bibliografía

- ALOE, Armando. Contabilidade Geral. 6ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1976.
- AMORIM, Jaime Lopes. Aparências e Realidades. Revista de Contabilidade e Comércio Porto: Ed. Conta, nº 211, set. 1996.
- ARISTÓTELES. A Política. Tradução de Torrieri Guimarães. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2002.
- Ética a Nicômaco. Tradução de Pietro Nassetti São Paulo: Ed. Martin Claret, 2005.
- Tópicos; Dos argumentos sofisticos. Seleção de textos de José Américo Motta Pessanha; Traduções de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglês de W. A. Pickard - Coleção: Os pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1978.
- BESTA, Fabio. La Ragioneria. 2ª ed. Revisada e ampliada por Vittorio Alfieri, Carlos Ghidiglia, Pietro Rigobon. Milão: Ed. Dottor Francesco Vallardi, 1922. I Volume.
- CARNEIRO, Erymá. Aspectos Jurídicos do Balanço. São Paulo: Edição da Revista das Sociedades Anônimas, sem data. Coleção Biblioteca do Contador, VIII Volume.
- CENTRO BIBLICO CATÓLICO. Bíblia Sagrada. 113ª ed. Tradução dos originais revista pelo Frei João José Pedreira de Castro O.F.M. São Paulo: Ed. Ave-Maria, 1997.
- COSENZA, José Paulo. A eficácia informativa da demonstração do valor adicionado. Revista Contabilidade & Finanças. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP, Edição Comemorativa, outubro/2003.

- D'AURIA, Francisco. Primeiros Princípios de Contabilidade Pura. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.
- Contabilidade Geral (Teoria da Contabilidade Patrimonial). São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1956.
- Contabilidade Integral. Conferencia Interamericana de Contabilidade. São Paulo: FCE. 1954.
- Cinquenta anos de Contabilidade. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira, 1953.
- FERREIRA, Rogério Fernandes. Lucro. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo: SCSP, V.64, n.468, 1985.
- FILHO, Edgard de Alencar. Iniciação à Lógica Matemática. São Paulo: Ed. Nobel, 2002.
- FINNEY, H. A.. Curso de contabilidad. México: Ed. Hispano Americano, 1967.
- FLORENTINO, Américo Mateus. Análise Contábil: Análise de Balanços. 9º Ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. 1989.
- Custos: Princípios, Cálculo e Contabilização. 4ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 1973.
- FRANCO, Hilário. Fundamento Científico da Contabilidade. São Paulo: Ed. Revisora Gramatical, 1950.
- Contabilidade Geral. 6ª edição. São Paulo: Editora Atlas. 1961.
- Estrutura, análise e interpretação de balanço. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 1973.
- As demonstrações Contábeis e a Lei nº 6404/76. 11º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Paraná: Curitiba, Anais, 1980.
- GELBCKE, Ernesto Rubens; MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de Contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades). 5ª ed. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. Gestão de Custos: Contabilidade e Controle. 3ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HERCKERT, Werno. Capital Humano. Pesquisa realizada no site www.classecontabil.com.br em jan. 2006.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alessandro Broedel. Teoria Avançada da Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas, 2004.
- MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson L. Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. Revista Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo, nº 38, maio/ agosto de 2005.
- JÚNIOR Frederico Herrmann. Contabilidade Superior. 9º edição, São Paulo. Ed. Atlas 1972.
- Análise de Balanço para a Administração Financeira. 10ª ed. São Paulo, Ed. Atlas. 1975

- KAPLAN, Robert S; JOHNSON, H. Thomas. A relevância da Contabilidade de Custos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1996.
- KLEIN, Tolstói C. História da Contabilidade - noções gerais. Rio de Janeiro: Ed. Aurora, 1954.
- KOLIVER, Olivio. Estrutura e Análise de Balanços. 4º Ed. Porto Alegre: Staff editora Limitada. 1971.
- KANT, Emmanuel. Crítica da Razão Pura. Tradução de J. Rodrigues de Mereje. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint, sem data.
- MASI, Vincenzo. Os fenômenos Patrimoniais como Objeto da Contabilidade. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo: SCSP, nº 423, 1968.
- MONTEIRO, Martim Noel. Algumas reflexões sobre princípios básicos de contabilidade. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo: SCSP, v. 62, nº 465. 1983.
- NERES, Luciano; NERI, Rodrigo; RAMOS, Ronélio. O principio da Competência e a Contabilidade Pública. Revista Mineira de Contabilidade, 2º Trimestre, nº 10, Belo Horizonte, CRCMG. 2003
- PAES, José Paulo. Grandes cartas da história. São Paulo: Ed. Cultrix, 1968.
- PLATÃO. A república. Tradução de Pietro Nasseti. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2005.
- Apologia de Sócrates; Banquete. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2005.
- RODRIGUÊS , Alberto Almada. Custos e Valor Adicionado: A nova medida da eficácia da gestão. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, nº 36, Ano XI, CFC, jan/mar. 1981.
- SÁ, Antonio Lopes. Teoria geral do conhecimento contábil. Belo Horizonte: IPAT-UNA, 1992.
- Filosofia da Contabilidade. Rio de Janeiro: Ed. Aurora, 1953.
- Teoria do capital das empresas. Rio de Janeiro: FGV, 1965.
- Como se faz em balanço. 5. São Paulo: Atlas, 1975.
- Princípios Fundamentais de Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- Teoria da Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas. 1999.
- Considerações em Torno do Conceito de Rédito em Contabilidade. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, nº94, Ano XXIV, Julho/Agosto de 1995.
- Aspectos Contábeis da Nova Lei das Sociedades por ações. 2º ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1978.
- Prosperidade e Padrões Contábeis. Revista Mineira de Contabilidade, BH, nº 22, Ano VII, 2º Trimestre, CRCMG, 2004.
- Fundamentos da Contabilidade Geral. 2ª ed. Curitiba: Ed. Juruá. 2005.
- Moderna Analise de Balanços ao Alcance de todos. Curitiba: Ed. Juruá. 2005.

- História Geral e das Doutrinas da Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.
- Fórmulas importantes para Analisar Balanços. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint Ltda, 1982.
- Introdução à Análise dos Balanços. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint, 1981.
- SANTOS, Paulo Cezar Consentino dos. Demonstração do Valor Adicionado: Apenas mais uma Demonstração Contábil? Não, o verdadeiro Balanços Social. Revista Mineira de Contabilidade, BH, nº 14, Ano V, 2º trimestre 2004.
- SEIBERT, Rosane Maria. Extinção da Correção monetária dos Demonstrativos Contábeis das empresas em atividade no Brasil, em períodos de inflação baixa: Efeitos Econômicos e Financeiros decorrentes. Pesquisa realizada no site www.urisant.tche.br em 19 de out. 2006.
- SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da. Análise da Tendência Patrimonial. Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte, MG, nº 22, 2º trimestre, CRCMG, 2006.
- Evolução doutrinária da contabilidade, Patrimonialismo e Neopatrimonialismo. Revista Contabilidade e Informação, Universidade Ijuí, Janeiro a junho de 2006.
- Filosofia da Análise da Estabilidade da Liquidez. Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, SC, v. 4, nº 11, CRCSC, 2006.
- HERCKERT, Werno. O futuro da riqueza: Análise da Tendência Patrimonial. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, nº161, CFC, Setembro/Outubro de 2006.
- VALLE, Francisco. Conceito e Significado das Mais-Valias em Contabilidade. Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: SCSP, v. 55, nº453, 1977.
- As Mutações ou Variações Patrimoniais em Contabilidade. Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: SCSP, v. 63, nº467, 1984.
- Considerações Referentes aos termos Ativo e Passivo. Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: SCSP, v. 58, nº 460, 1980.
- VIANA, Cibilis da Rocha. Teoria Geral da Contabilidade. Volume I, 5. Ed., Porto Alegre: Livraria Sulina Editora, 1971.
- WERNKE, Rodney. Gestão de Custos: uma abordagem prática. 2ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2004.



Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”

**ÍNDICE POR AUTOR DE LAS PUBLICACIONES
“CONTABILIDAD Y AUDITORÍA” DEL N° 1 AL 25
Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS**



Índice por autor de las publicaciones “Contabilidad y Auditoría” del n° 1 al 25 y números extraordinarios

A		
Arquero Montañó, J.L. y Donoso Anes, J. A.	Instrumento de medición del síndrome de quemarse en el trabajo (burnout) en profesores universitarios	Nº 23 – año 12 (junio 2006)
Arreghini, H. R.	Teoría del costo incurrido	Nº 1 – año 1 (1995)
Arreghini, H. R.	Teoría del Valor Corriente	Nº 3 – año 2 (julio 1996)
Arreghini, H. R.	El tiempo es un costo	Nº 10 – año 5 (diciembre 1999)
Arreghini, H. R.	El costo del financiamiento de la inversión en la tierra	Nº 15 – año 8 (junio 2002)

B		
Berrios, R.	Biondi y su influencia en la doctrina y regulación contable	Nº 19 – año 10 (junio 2004)
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	Nº 1 – año 1 (1995)
Biondi, M.	Trabajo base para la aplicación de la adecuada metodología en la investigación científica necesaria para la armonización de las normas contables en el MERCOSUR.	Nº 2 – año 2 (marzo 1996)
Biondi, M.; García Casella C.L.; Wainstein, M; Fronti de García, L; Rodríguez 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)
Biondi, M.	Caracterización de la investigación contable cumplida en las universidades y en los organismos emisores de normas. Sistemas de retroalimentación.	Nº 5 – año 3 (mayo 1997)
Biondi, M.	La investigación contable. Similitudes y diferencias entre la investigación teórica universitaria y la investigación que realizan los organismos emisores de normas. Monismo y Pluralismo Contable.	Nº 6 – año 3 (octubre 1997)
Biondi, M.; García Casella, C; Wainstein, M; Fronti de García, L; Viegas, J. C; Rodríguez de Ramirez, M. del C; Santestevan 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)
Biondi, M.	Reflexiones sobre los objetivos de los Estados contables	Nº 7 – año 4 (junio 1998)
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.	Nº 9 – año 5 (junio 1999)
Biondi, M.	Estados Contables Proyectados. Lineamientos generales. Una tarea interdisciplinaria	Nº 14 – año 7 (diciembre 2001)
Biondi, M. y Wainstein, M.	Organización de un Instituto Universitario de Investigación Contable	Nº 14 – año 7 (diciembre 2001)
Biondi, M.	Comentarios sobre las posibilidades de la educación “A Distancia” en la Universidad.	Nº 16 – año 8 (diciembre 2002)
Biondi, M., Viegas, J.C. et. altri	Bases teóricas para la preparación de la información	Nº 19 – año 10

	contable proyectada o prospectiva. (Proyecto E017 Informe Final Programación Científica 2001/2003 UBACyT	(junio 2004)
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	Nº 22 – año 11 (diciembre 2005)
Biondi, M.	Información contable proyectada o prospectiva	Nº 25 – año 13 (junio 2007)
Bona Sánchez, C.; Pérez Alemán, J.	Nuevas propuestas contables para el timesharing	Nº 21 – año 11 (junio 2005)

C

Calvo de Ramírez, A.C.	NIC 41: Tratamiento contable de los activos biológicos y los productos agrícolas	Nº 21 – año 11 (junio de 2005)
Casal, A.M.	La Auditoría Integral o Total – Informe del Proyecto.	Nº 9 – año 5 (junio 1999)
Casal, A.M.	Auditoría de una administradora de fondos de jubilaciones y pensiones.	Nº 11 – año 6 (junio 2000)
Casal, A.M.	El control interno en la administración de empresas	Nº 19 – año 10 (junio 2004)

CH

Chiquiar, W. R.	Arévalo y su influencia en la regulación contable	Nº 18 – año 9 (diciembre 2003)
Chaves da Silva, R. A.	A Resultabilidad	Nº 25 – año 13 (junio 2007)

D

Dell’Elce, Q.P.	Nuevas disposiciones normativas proyectadas en materia contable	Nº 13 - año 7 (junio 2001)
Díaz, R.T.; Mancini, C; Marcolini, S; Tapia, M. A;	Propuesta de Sistemas Contables vinculados a actividades rurales alternativas.	Nº 10 – año 5 (diciembre 1999)
D’Onofrio, P.A.	Los sistemas contables integrados – información medioambiental	Nº 16 – año 8 (diciembre 2002)

F

Farinola, S.; Larocca, N.	El método del impuesto diferido frente al impuesto a las ganancias	Nº 11 – año 6 (junio 2000)
Fernández Cuesta, C.	Presupuestación de la gestión ambiental empresarial	Nº 15 – año 8 (junio 2002)
Fernández Cuesta, C.	El marco conceptual de la contabilidad ambiental. una propuesta para el debate	Nº 19 – año 10 (junio 2004)
Fernández Cuesta, C.	La responsabilidad social y el medio ambiente: Nuevos rumbos para la contabilidad	Nº 24 – año 12 (diciembre 2006)
Fernández Lorenzo, L.E. ; Geba, N.B.	Transferencia de un modelo de informe contable socioeconómico. Utopía o realidad?	Nº 20 – año 10 (diciembre 2004)
Fernández, F.M., Gastaldi, J. A. Mangione, J.A., Marcolini, S.B., Pérez Munizaga, M.C., Pozzi, N. B., Ruiz, J.J. Verón, C. S.	Los fundamentos económicos de la teoría de la entidad en la información contable consolidada	Nº 24 – año 12 (diciembre 2006)
Feudal, O.E. y Linares, H.E.	Diferentes escenarios y antecedentes de la evolución del pensamiento contable	Nº 24 – año 12 (diciembre 2006)
Flores Preciado, J. y Pérez Cruz, O.A.	Los costos de no calidad en las pequeñas y medianas empresas	Nº 23 – año 12 (junio 2006)

Índice por autor de las publicaciones “Contabilidad y Auditoría” del nº 1 al 25 y números extraordinarios

Fronti de García, L.; D’Onofrio, P.A.	La auditoría ambiental, un nuevo enfoque profesional	Nº 18 – año 9 (diciembre 2003)
Fronti de García, L.; García Fronti, I.M.	La doctrina contable y su influencia en la normativa de la contabilidad ambiental	Ext. V (junio 1999)
Fronti de García, L.; Granada Abárzuza, M. del C; García Fronti, I.M.	Información sobre la gestión medioambiental de las empresas	Nº 11 – año 6 (Junio 2000)
Fronti de García, L.; Pahlen, R.J.M.; D’Onofrio, P.A.	Sistemas de gestión ambiental normalizados	Nº 19 – año 10 (junio 2004)

G		
García Casella, C.L.	El enfoque inductivo positivista de la contabilidad a través de Sanders, Hatfield y Moore	Nº 1 – año 1 (marzo 1995)
García Casella, C.L.; Rodríguez de Ramírez, M. del C; Canetti, M; Felella, M; Gnus, R; Kwasnycia, P.	Un aporte a la investigación empírica: utilidad de los cambios introducidos por la Resolución General 195 de la Comisión Nacional de Valores.	Nº 1 – año 1 (1995)
García Casella, C.L.	La Contabilidad Gubernamental como rama de la ciencia Contabilidad	Nº 2 – año 2 (marzo 1996)
García Casella, C.L.; Fronti de García, L; Rodríguez de Ramírez, M. del C; García Fronti, I. M; Canetti, M; Kwasnycia, P.	Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos	Ext. II (noviembre 1996)
García Casella, C.L.	Naturaleza de la Contabilidad	Nº 5 – año 3 (mayo 1997)
García Casella, C.L.	Algunos supuestos No Económicos de la Teoría General Contable	Nº 6 – año 3 (octubre 1997)
García Casella, C.L.	Necesidad de datos contables no financieros para tomar decisiones financieras.	Nº 7 – año 4 (junio 1998)
García Casella, C.L.	Aportes a la solución del problema conceptual de la Contabilidad.	Nº 8 – año 4 (diciembre 1998)
García Casella, C.L.	Fundamentación científica de la relación entre modelos y sistemas contables	Nº 11 – año 6 (Junio 2000)
García Casella, C.L.	La contabilidad: Limitaciones y desafíos en el proceso de integración del MERCOSUR	Nº 12 – año 6 (diciembre 2000)
García Casella, C.L.	Apuntes sobre dificultades en materia de modelización Contable	Nº 18 – año 9 (diciembre 2003)
García Casella, C.L.	La ciencia contabilidad y su vinculación con otras ciencias a raíz de sus cualidades epistemológicas	Nº 19 – año 10 (junio 2004)
García Casella, C.L.	Investigación básica y aplicada en contabilidad.	Nº 20 – año 10 (diciembre 2004)
García Casella, C.L.	La tesis en el saber contable	Nº 21 – año 11 (junio 2005)
García Casella, C.L.	La resiliencia en la Contabilidad Social	Nº 22 – año 11 (diciembre 2005)
García Casella, C.L.	La Contabilidad y una fabrica de ladrillos	Nº 23 – año 12 (junio 2006)
García Casella, C.L.	Modelizar como principiantes en la disciplina Contabilidad	Nº 24 – año 12 (diciembre 2006)
García Casella, C.L.	Vinculación de la Contabilidad con la transparencia y la corrupción	Nº 25 – año 13 (junio 2007)
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)
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)

“Contabilidad y Auditoría” – N° 25 año 13 junio 2007

García, N.	El profesor académico de contabilidad y la investigación contable	N° 15 – año 8 (junio 2002)
Gaudino, O.	Teoría de las restricciones (TOC) y costeo basado en las actividades (ABC). Confrontamiento o posible integración?	N° 12 – año 6 (diciembre 2000)
Gómez Círia, A.	Décimo aniversario de la Ley de Auditoría de Cuentas – España	N° 8 – año 4 (diciembre 1998)
Gray, Rob Traductora: Rodríguez de Ramírez, M.C.	Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: Hacia una convertibilidad y una Finanzas mas sociales y ambientales	N° 17 – año 9 (junio 2003)
Gubba, H.; Gutfraid, J; Rodríguez, R; Villamarzo, R.	La inclusión del factor ambiental en la Auditoría de Estados Contables	N° 10 – año 5 (diciembre 1999)

J

Jáuregui, M. de los Á.	Instrumentos derivados financieros. Fundamentos teóricos de su aplicación	N° 17 – año 9 (junio 2003)
Jiménez Montañés, Ma. 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)

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)
Le Pera, A.	La contabilidad acumulativa y por lo devengado: Necesidad apremiante para los gobiernos	N° 14 – año 7 (diciembre 2001)
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)
López, R.D.	Análisis de la actividad de los organismos nacionales e internacionales para combatir la corrupción	N° 16 – año 8 (diciembre 2002)
Lopes de Sá, A.	Información, Teoría Científica y Normas Contables.	N° 6 – año 3 (octubre 1997)
Lopes de Sá, A.	Neopatrimonialismo como pensamento moderno em contabilidade	N° 13 – año 7 (junio 2001)
Lopes de Sá, A.	A moderna ciencia da riqueza e o neopatrimonialismo contábil	N° 18 – año 9 (diciembre 2003)
Lopes de Sá, A.	Modelos contábeis e gestao da capacidade lucrativa	N° 20 – año 10 (diciembre 2004)
Lopes de Sá, A.	Análise científica do equilíbrio do capital e modelos contábeis qualitativos	N° 21 – año 11 (junio 2005)
Lopes de Sá, A.	Prosperidade e padrões contábeis	N° 23 – año 12 (junio 2006)

M

Montanini, G.A.	Comparación de la medición de activos y pasivos con sus valores límite	N° 16 – año 8 (diciembre 2002)
-----------------	--	--------------------------------

O

Orellana, E.A.	La Partida Doble en las cuentas públicas del Virreinato del Río de la Plata.	N° 4 – año 2 (noviembre 1996)
Orellana, E.A.	Una Contabilidad precolombina. La del Imperio Incaico	N° 22 – año 11 (diciembre 2005)

Índice por autor de las publicaciones "Contabilidad y Auditoría" del n° 1 al 25 y números extraordinarios

P		
Pahlen, R.J.M.; Fronti de García, L.	El medio ambiente, su influencia en la contabilidad y en la empresa	Nº 16 – año 8 (diciembre 2002)
Piñero García, P. y García Vázquez, J.M.	Particularidades de los sistemas de gestión medioambiental en las empresas constructoras. Principales dificultades en su implantación	Nº 25 – año 13 (Junio 2007)
R		
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad	Nº 1 – año 1 (1995)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	La Llave de Negocio: el camino abierto y transitado y el camino por recorrer.	Nº 3 – año 2 (julio 1996)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	La metodología en Contabilidad: ¿Uniformidad o diversidad?	Nº 5 – año 3 (mayo 1997)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	La Contabilización del Impuesto a las Ganancias: Antecedentes y Perspectivas.	Nº 6 – año 3 (octubre 1997)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Comentario sobre la situación actual y las perspectivas a nivel internacional de la contabilización de los Arrendamientos	Nº 7 – año 4 (junio 1998)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	La necesidad de precisar el dominio de la disciplina contable	Nº 9 – año 5 (junio 1999)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	La información contable ante el reto de las demandas de los usuarios: desafío y oportunidad para la profesión contable	Nº 10 – año 5 (diciembre 1999)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Vigencia de la necesidad de discusión sobre el status epistemológico de la contabilidad	Nº 12 – año 6 (diciembre 2000)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Cuestionamientos acerca de la contabilidad financiera y su relación con los otros segmentos contables	Nº 13 – año 7 (junio 2001)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Traducciones: SFAS 141, SFAS 142, SFAS 144	Nº 14 – año 7 (diciembre 2001)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	El proceso reciente de normalización contable en argentina. Un caso para el análisis	Nº 16 – año 8 (diciembre 2002)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Contabilidad y responsabilidad social: Un camino por recorrer	Nº 18 – año 9 (diciembre 2003)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	La contabilidad y el impacto de las tecnologías de la información y las comunicaciones	Nº 19 – año 10 (junio 2004)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Contabilidad y responsabilidad social. En búsqueda de respuestas para una tendencia en vías de consolidación	Nº 20 – año 10 (diciembre 2004)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Contabilidad social y supuestos ontológicos divergentes	Nº 21 – año 11 (junio de 2005)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	Métodos empíricos. Diversas perspectivas	Nº 22 – año 11 (diciembre 2005)
Rodríguez de Ramírez, Ma. 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	Nº 24 – año 12 (diciembre 2006)
Rodríguez de Ramírez, Ma. del C.	comentarios sobre la propuesta de una "teoría fundamentada" de las revelaciones financieras de las empresas	Nº 25 – año 13 (junio 2007)
Rodríguez, J.M.	Teoría Contable de aspectos financieros tratados por el Dr. Héctor Bértora	Nº 22 – año 11 (diciembre 2005)
S		
Sánchez Henríquez, J.	Auditoría de la Formación	Nº 12 – año 6 (diciembre 2000)

“Contabilidad y Auditoría” – Nº 25 año 13 junio 2007

Sánchez Henríquez, J.	Aproximación teórica al balance social	Nº 17 – año 9 (junio 2003)
Sánchez Henríquez, J., Sálas Ávila, J., Rodríguez Bustamante, C.	Competencias profesionales en la auditoría externa	Nº 24 – año 12 (diciembre 2006)
Scavone, G. M.; Schapira, A.; Ferrucci, G.	Generación de información para el seguimiento de acciones ambientales	Nº 20 – año 10 (diciembre 2004)
Scavone, G.M.; D’Onofrio, P.A.	Las empresas frente al desafío de demostrar su responsabilidad social	Nº 21 – año 11 (junio 2005)
Suárez Kimura, E.B.	El efecto de la gestión económica del ente sobre el medio ambiente	Nº 14 – año 7 (diciembre 2001)
Suárez Kimura, E.B.	Auditoría y Sistema de Control Interno: Particularidades a considerar en los contextos tecnológicamente mediados	Nº 22 – año 11 (diciembre 2005)

T

Tascón Fernández, M.T.	De la valoración contable a la valoración financiera de la empresa	Nº 16 – año 8 (diciembre 2002)
------------------------	--	-----------------------------------

V

Vázquez, R.; Benedicto, N; Bongianino de Salgado, C.	Llave de negocio: en búsqueda de una definición amplia	Nº 3 – año 2 (julio 1996)
Vázquez, R.; Bongianino de Salgado, C.	Capital Económico: Factibilidad de su utilización en los Estados Contables.	Nº 5 – año 3 (mayo 1997)
Vázquez, R.; Bongianino de Salgado, C.	Valor económico agregado e intangibles	Nº 14 – año 13 (diciembre 2001)
Viegas, J.C.; García Fronti, I; Gajst, I.	Los Estados Contables Básicos de cierre de ejercicio y el informe contable para la venta.	Nº 4 – año 2 (noviembre 1996)
Viegas, J.C.; Rial, L; Gajst, I:	La información prospectiva: proyecciones o pronósticos	Nº 12 – año 6 (diciembre 2000)
Viegas, J.C. ; Fronti, L. Colaborador: Tonnelier, A.	Información por segmentos	Nº 13 - año 7 (junio 2001)
Viegas, J.C.; Fronti de García, L.; Suárez Kimura, E.B.; Scavone, G.M.; García Fronti, I.M.	Educación virtual como complemento de la educación formal y continuada	Nº 14 – año 7 (diciembre 2001)
Villamarzo, R.; Gubba, H; Gutfraid, J; Rodríguez, R.	Estados contables: una modernización impostergable.	Nº 11 – año 6 (junio 2000)

W

Wainstein, M. y Casal, A.M.	Replanteo del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros	Nº 1 – año 1 (1995)
Wainstein, M.; Casal, A.M.; García Fronti, L.	La Auditoría del Medio Ambiente	Nº 2 – año 2 (marzo 1996)
Wainstein, M.	La revisión limitada de Estados Contables: Replanteo de su uso	Nº 4 – año 2 (noviembre 1996)
Wainstein, M. y Casal, A.M.	La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral y total	Ext. III (noviembre 1996)
Wainstein, M.	Independencia. Compatibilización entre los servicios de Auditoría y otros servicios profesionales.	Nº 7 – año 4 (junio 1998)
Wainstein, M. y Casal, A.M.	El informe Breve de Auditoría en un escenario globalizado de Libre Comercio.	Nº 8 – año 4 (diciembre 1998)
Wainstein, M.	Análisis bibliográfico del Marco Conceptual del I.A.S.C., de los Concepts de Estados Unidos y del Borrador del Marco Conceptual del Reino Unido de los Marcos Conceptuales implícitos y Análisis de la Doctrina que influyó en la elaboración de los Marcos Conceptuales Explícitos e Implícitos.	Nº 10 – año 5 (diciembre 1999)

Índice por autor de las publicaciones “Contabilidad y Auditoría” del n° 1 al 25 y números extraordinarios

Wainstein, M. y Casal, A.M.	Las normas contables profesionales en el marco de un mundo globalizado y la problemática de las PYMES	Nº 12 – año 6 (diciembre 2000)
Wainstein, M. y Casal, A.M.	Compromisos de verificación (assurance engagements)	Nº 13 - año 7 (junio 2001)
Wainstein, M. y Casal, A.M.	El problema del narcotráfico y sus implicancias para la economía	Nº 15 – año 8 (junio 2002)
Wainstein, M.	La corrupción. Un tema para investigar	Nº 17 – año 9 (junio 2003)
Wainstein, M.	Responsabilidad profesional	Nº 18 – año 9 (diciembre 2003)
Wainstein, M.	Control de calidad en auditoría. Selección de procedimientos a seguir	Nº 20 – año 10 (diciembre 2004)
Wainstein, M. y 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)
Werner Von Bischoffshausen, W.	Estados Financieros y medio ambiente	Nº 13 - año 7 (junio 2001)
Wirth, M.C.	Posible contribución de la Teoría Contable para la determinación del valor de una empresa.	Nº 9 – año 5 (junio 1999)



NORMAS BÁSICA PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS DE INVESTIGACIÓN

Contabilidad y Auditoría es una publicación semestral del Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA. 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 en Arial 10, interlineado sencillo, con margen izquierdo de 3.5 cm, derecho de 2,5 cm, superior e inferior de 3 cm .
- Si contuviera gráficos, cuadros, tablas, imágenes u otros, éstos deberán agregarse en Excel o Power Point.

Enviar a Instituto de Investigaciones Contables – Facultad de Ciencias Económicas UBA. Av. Córdoba 2122 (1120) CABA Argentina

Por correo electrónico a las siguientes direcciones:

biondi@econ.uba.ar
irodera@econ.uba.ar
ceconta@econ.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 incluirán una primera página en la cual se hará constar el título y el nombre del/los autor/es. Se deberá aclarar si el mismo ha sido presentado en algún congreso, jornada, etc. o si ha sido publicado y, en este último caso, si cuenta con la autorización respectiva. Se consignará el curriculum vitae resumido 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.
2. El trabajo deberá estructurarse en epígrafes y subepígrafes, evitando en lo posible un número excesivo de niveles de desagregación.
3. 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 consignen las ideas principales. Incluir, si es posible, 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 0 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 artículos recibidos serán evaluados por un Comité Editorial que decidirá sobre su publicación. 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.



Este libro se terminó de imprimir en
Talleres Gráficos Agustín Pisano Costa – Av. Córdoba 2212
Ciudad Autónoma de Buenos Aires – República Argentina